

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-647/17 Srf konsulterna AB. Locul prestării de servicii pentru cursuri și seminariile de contabilitate, management și resurse umane din punctul de vedere al TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

13 martie 2019

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 53 – Prestare a serviciilor legate de acordarea accesului la evenimente educaționale – Locul operațiunilor taxabile”

În cauza C-647/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 9 noiembrie 2017, primită de Curte la 20 noiembrie 2017, în procedura

Skatteverket

împotriva

Srf konsulterna AB,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan (raportor), președinte de cameră, și domnii C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilesič și I. Jarukaitis, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 18 octombrie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Skatteverket, de A.-S. Pallasdies, în calitate de agent;
- pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz și de H. Shev, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de D. Colas, de E. de Moustier și de A. Alidière, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brandon și de G. Brown, în calitate de agenți, asistați de E. Mitrophanous, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de K. Simonsson, de J. Jokubauskaitė, de G. Tolstoy și de E. Ljung Rasmussen, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 10 ianuarie 2019,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 53 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (Administrația fiscală, Suedia), pe de o parte, și Srf konsulterna AB (denumită în continuare „Srf”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie fiscală emisă de Skatterättsnämnden (Comisia de Drept Fiscal, Suedia) referitoare la colectarea, în Suedia, a taxei pe valoarea adăugată (TVA) pe furnizarea de cursuri de contabilitate și de management cu o durată de cinci zile în alt stat membru unor persoane impozabile care și-au stabilit sediul activității economice în Suedia sau care au în Suedia un sediu comercial fix.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

3 Titlul V din Directiva TVA, referitor la locul operațiunilor taxabile, cuprinde un capitol 3, intitulat „Locul de prestare a serviciilor”. Secțiunea 2 din acest capitol, intitulată „Norme generale”, cuprinde articolele 44 și 45 din această directivă.

4 Potrivit articolului 44 din directiva menționată:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

5 Secțiunea 3 din capitolul 3 din Directiva 2006/112, intitulată „Dispoziții speciale”, cuprinde articolele 46-59a din această directivă.

6 Articolul 53 din directiva menționată prevede:

„Locul de prestare a serviciilor legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte evenimente similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, precum și a serviciilor auxiliare legate de acordarea acestui acces, prestate unei persoane impozabile, este locul în care respectivele evenimente se desfășoară efectiv.”

Directiva 2008/8/CE

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

7 Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112 în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO 2008, L 44, p. 11) prevede în considerentele (3) și (6):

„(3) Pentru toate prestările de servicii locul de taxare ar trebui să fie, în principiu, locul în care are loc consumul. În cazul în care norma generală privind locul de prestare a serviciilor ar fi astfel modificată, anumite excepții de la această normă ar fi în continuare necesare din motive atât administrative, cât și de politică.

[...]

(6) În anumite situații nu sunt aplicabile normele generale privind locul de prestare a serviciilor persoanelor impozabile și neimpozabile, ci anumite excepții menționate expres. Aceste excepții ar trebui să aibă la bază în principal criteriile deja existente și să reflecte principiul taxării la locul consumului, fără să impună sarcini administrative disproporționate asupra anumitor comercianți.”

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011

8 Potrivit considerentelor (4) și (27) ale Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE (JO 2011, L 77, p. 1, denumit în continuare „regulamentul de punere în aplicare”):

„(4) Prezentul regulament urmărește să asigure aplicarea uniformă a actualului sistem TVA, prin adoptarea unor norme de punere în aplicare a Directivei [TVA], în special în ceea ce privește persoanele impozabile, livrarea de bunuri și prestarea de servicii și locul operațiunilor impozabile. În conformitate cu principiul proporționalității prevăzut la articolul 5 alineatul (4) [TUE], prezentul regulament nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea acestui obiectiv. Întrucât este obligatoriu și se aplică direct în toate statele membre, aplicarea în mod uniform va fi cel mai bine asigurată printr-un regulament.

[...]

(27) Pentru a asigura tratamentul uniform al prestărilor de servicii culturale, artistice, sportive, științifice, educative și de divertisment, precum și al altor servicii similare, ar trebui să fie definit accesul la astfel de evenimente și serviciile auxiliare legate de accesul respectiv.”

9 Potrivit articolului 32 din regulamentul de punere în aplicare:

„(1) Serviciile legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimentele similare, menționate la articolul 53 din Directiva [TVA], includ prestarea serviciilor ale căror caracteristici esențiale constau în garantarea dreptului de acces la un eveniment în schimbul unui bilet sau al unei plăți, inclusiv sub forma unui abonament sau a unei cotizații periodice.

(2) Alineatul (1) se aplică în special:

[...]

(c) dreptului de acces la evenimente educaționale și științifice, precum conferințe și seminarii.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]"

10 Articolul 33 din acest regulament prevede:

„Serviciile auxiliare menționate la articolul 53 din Directiva [TVA] includ serviciile legate în mod direct de accesul la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau la alte evenimente similare furnizate separat unei persoane care participă la un eveniment, în schimbul plății unei sume de bani.

Astfel de servicii auxiliare includ în special utilizarea vestiarelor sau a instalațiilor sanitare, dar nu includ serviciile de intermediere legate de vânzarea biletelor.”

Dreptul suedez

11 Potrivit articolului 5 din capitolul 5 din mervärdesskattelagen (1994:200) (Legea 1994:200 privind taxa pe valoarea adăugată), un serviciu care este furnizat unei persoane impozabile este vândut în Suedia dacă aceasta fie și-a stabilit sediul activității economice în Suedia, fie are un sediu comercial fix în statul în care a fost prestat serviciul în cauză.

12 Potrivit articolului 11a din capitolul 5 din această lege, locul prestării unui serviciu sub forma acordării accesului la un eveniment cultural, artistic, sportiv, științific, educațional, de divertisment sau similar, precum târgurile sau expozițiile, prestat unei persoane impozabile este situat pe teritoriul național dacă evenimentul respectiv se desfășoară efectiv în Suedia. Același lucru este valabil și în ceea ce privește serviciile auxiliare legate de acordarea acestui acces.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 Srf este o societate stabilită în Suedia, deținută în întregime de o asociație profesională de consultanți în domeniul contabilității, al managementului și al salarizării. În acest cadru, Srf furnizează cursuri de contabilitate și de management sub formă de seminare pentru membrii acestei asociații și pentru terți. Majoritatea acestor cursuri sunt furnizate în Suedia, dar unele au loc în alte state membre, caz în care formatorii acestei societăți se deplasează în statul membru în cauză. Cursurile sunt furnizate doar unor persoane care sunt persoane impozabile având sediul activității economice în Suedia sau având în Suedia un sediu comercial fix.

14 Cursurile menționate au loc într-un centru de conferințe și au o durată de 30 de ore, repartizate pe parcursul a cinci zile, cu o pauză de o zi la mijloc. Conținutul acestor cursuri este stabilit în prealabil, dar adaptat la fața locului, în funcție de participanți, care trebuie să dețină anumite competențe și o experiență profesională în domeniul contabilității și al managementului.

15 Participarea la cursurile furnizate de Srf presupune o înscriere prealabilă care trebuie să fie validată înainte de începerea acestora și o plată, care trebuie efectuată în avans.

16 Comisia de Drept Fiscal a emis o decizie fiscală la solicitarea Srf, în care arată că apreciază că aceste cursuri, deși furnizate în alte state membre decât Regatul Suediei, trebuie să fie privite ca având loc în Suedia și, în consecință, TVA-ul trebuie să fie colectat în acest stat membru. Comisia de Drept Fiscal a considerat, între altele, că expresia „acces la evenimente”, menționată la articolul 53 din Directiva TVA, fusese introdusă pentru a reduce domeniul de aplicare al normei de exceptare și, în mod corespunzător, pentru a extinde domeniul de aplicare al normei generale. Noțiunea „acces la evenimente” ar trebui să fie înțeleasă ca semnificând dreptul de a intra într-un loc. Or, serviciile în

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

discuție în litigiul principal nu ar avea, în principal, caracterul unui drept de a intra într-un loc, ci mai degrabă al unui drept de participare la un curs specific. Întrucât cursurile în discuție în litigiul principal nu au ca obiect principal conferirea unui drept de acces, în sensul articolului 53 din Directiva TVA, TVA-ul, în temeiul acestor servicii, ar fi exigibil în Suedia, în temeiul articolului 44 din directiva menționată.

17 Administrația fiscală, dorind confirmarea acestei decizii, precum și o altă motivare pentru respectiva decizie, a sesizat Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) cu o acțiune. S-a solicitat de asemenea confirmarea respectivei decizii, având în vedere că apreciază că aplicarea normei de exceptare prevăzute la articolul 53 din Directiva TVA ar constitui o sarcină administrativă disproporționată.

18 În acest context, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Noțiunea «acces la evenimente» din articolul 53 din Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că vizează o prestare de servicii constând într-un curs de contabilitate și de management de cinci zile care este furnizat numai persoanelor impozabile și care presupune înscrierea prealabilă și o plată în avans?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 53 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că termenii „servicii legate de acordarea accesului la evenimente” din această dispoziție includ un serviciu cum este cel în discuție în litigiul principal, care constă într-un curs de contabilitate și de management, cu o durată de cinci zile, furnizat doar unor persoane care sunt persoane impozabile și care presupune înscrierea prealabilă și o plată în avans.

20 În această privință, trebuie să se arate, cu titlu introductiv, că articolele 44 și 45 din Directiva TVA conțin o normă generală de stabilire a locului în care sunt prestate serviciile în scopuri fiscale, în timp ce articolele 46-59a din această directivă prevăd o serie de legături specifice.

21 Astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții, nu există o preeminență a articolelor 44 și 45 din Directiva TVA în raport cu articolele 46-59a din aceasta. În fiecare situație este necesar să se pună întrebarea dacă aceasta corespunde unuia dintre cazurile menționate la articolele 46-59a din această directivă. Numai în cazul în care nu ne regăsim în această ipoteză, respectiva situație intră sub incidența articolelor 44 și 45 din aceasta [a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții, C-452/03, EU:C:2005:289, punctul 24 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B, C-453/15, EU:C:2016:933, punctul 18].

22 În consecință, articolul 53 din Directiva TVA nu trebuie considerat o excepție de la o normă generală care trebuie interpretată în mod restrictiv (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B, C-453/15, EU:C:2016:933, punctul 19).

23 Articolul 53 din această directivă prevede că locul de prestare a serviciilor legate de acordarea accesului la evenimente, în special educaționale, prestate unei persoane impozabile, este locul în care respectivele evenimente se desfășoară efectiv.

24 Rezultă din articolul 32 alineatul (2) litera (c) din regulamentul de punere în aplicare coroborat cu alineatul (1) al acestui articol că serviciile menționate la articolul 53 din Directiva TVA, legate de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

acordarea accesului la evenimente educaționale și științifice precum conferințe și seminare, incluzând prestarea serviciilor ale căror caracteristici esențiale constau în garantarea dreptului de acces la un eveniment în schimbul unui bilet sau al unei plăți.

25 În cauza principală, rezultă din informațiile furnizate de instanța de trimitere că cursurile în discuție în litigiul principal furnizate de Srf unor persoane impozabile sunt seminare care se desfășoară în cinci zile, incluzând o zi de întrerupere, în alt stat membru decât Regatul Suediei, în care se află sediul activității economice al acestei societăți. Aceste cursuri, care implică prezența fizică a persoanelor impozabile menționate, intră, așadar, în categoria evenimentelor educaționale prevăzute la articolul 32 din regulamentul de punere în aplicare.

26 În ceea ce privește chestiunea dacă respectivele caracteristici esențiale ale cursurilor în discuție în litigiul principal constau în acordarea accesului la seminarele menționate, trebuie amintit că, atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial, este vorba despre o operațiune unică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 70 și jurisprudența citată).

27 Or, astfel cum a arătat în esență guvernul Regatului Unit în observațiile sale scrise, acordarea accesului persoanelor impozabile la seminare în schimbul unei plăți implică în mod necesar posibilitatea de a asista și de a participa la acestea. Prin urmare, o asemenea participare este strâns legată de accesul la seminarele menționate. În aceste condiții, distincția făcută de Comisia de Drept Fiscal între dreptul de a intra într-un loc și cel de a participa la un curs specific nu poate fi reținută în scopul aplicării articolului 53 din Directiva TVA.

28 În plus, trebuie să se amintească faptul că obiectivul dispozițiilor Directivei TVA prin care se stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B, C-453/15, EU:C:2016:933, punctul 24, precum și jurisprudența citată).

29 Astfel, logica ce stă la baza dispozițiilor Directivei TVA privind locul prestării serviciilor impune ca, în măsura posibilului, impozitarea să fie efectuată la locul în care sunt consumate bunurile și serviciile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B, C-453/15, EU:C:2016:933, punctul 25, precum și jurisprudența citată).

30 În consecință, stabilirea locului prestării cursurilor cum sunt cele în discuție în litigiul principal trebuie să aibă la bază articolul 53 din Directiva TVA, iar acestea trebuie, în consecință, să fie supuse TVA-ului în locul în care aceste prestații se desfășoară efectiv, și anume, în statele membre în care sunt furnizate cursurile menționate.

31 Este cert că o astfel de interpretare ar putea conduce, după cum invocă Srf, la o creștere a sarcinii administrative care incumbă anumitor operatori, deși considerentul (6) al Directivei 2008/8, care a introdus articolele 44 și 53 din Directiva TVA, în formularea lor în prezent în vigoare, enunță că taxarea la locul consumului ar trebui, în măsura posibilă, să evite să impună sarcini administrative disproporționate acestor comercianți.

32 Totodată, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 74 din concluzii, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că preambulul unui act de drept al Uniunii nu are valoare juridică obligatorie

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

și nu poate fi invocat nici pentru a deroga de la înseși dispozițiile actului în cauză, nici pentru a interpreta aceste dispoziții într-un sens vădit contrar modului de redactare a acestora (Hotărârea din 13 septembrie 2018, Česká pojišťovna, C-287/17, EU:C:2018:707, punctul 33).

33 Or, cursuri cum sunt cele în discuție în litigiul principal intră sub incidența serviciilor prevăzute la articolul 53 din Directiva TVA și reiese din acest articol coroborat cu articolul 32 din regulamentul de punere în aplicare că locul de impozitare a TVA-ului pentru prestarea de servicii legate de acordarea accesului la evenimente educaționale precum seminarele este locul în care acestea se desfășoară efectiv.

34 Prin urmare, nu se poate deroga de la aplicarea articolului 53 din Directiva TVA doar pe baza considerentului (6) al Directivei 2008/8.

35 Faptul că cursurile în discuție în litigiul principal au făcut obiectul unei înscrieri prealabile și al unei plăți în avans este nerelevant în scopul aplicării articolului 53 din Directiva TVA. Astfel, nimic din formularea acestui articol nu sugerează că asemenea criterii ar putea fi luate în considerare pentru stabilirea locului în care aceste prestări de servicii sunt furnizate.

36 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 53 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că termenii „servicii legate de acordarea accesului la evenimente” prevăzuți de această dispoziție includ un serviciu cum este cel în discuție în litigiul principal, care constă într-un curs de contabilitate și de management, cu o durată de cinci zile, furnizat doar unor persoane care sunt persoane impozabile și care presupune înscrierea prealabilă și o plată în avans.

Cu privire la cheltuielile de judecată

37 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolul 53 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, trebuie interpretat în sensul că termenii „servicii legate de acordarea accesului la evenimente” prevăzuți de această dispoziție includ un serviciu cum este cel în discuție în litigiul principal, care constă într-un curs de contabilitate și de management, cu o durată de cinci zile, furnizat doar unor persoane care sunt persoane impozabile și care presupune înscrierea prealabilă și o plată în avans.

Semnături