



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
ELEANOR SHARPSTON
od 10. siječnja 2019.¹

Predmet C-647/17

**Skatteverket
protiv
Srf konsulterna AB**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) (Švedska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Mjesto izvršenja oporezivih transakcija – Usluge koje se nude poreznim obveznicima – Pružanje usluga u vezi s pristupom obrazovnim događanjima – Seminar koji se održava u državi članici u kojoj ni pružatelj ni sudionici nemaju poslovni nastan – Seminar koji zahtijeva prethodnu registraciju i plaćanje”

1. Ovim zahtjevom za prethodnu odluku Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) od Suda traži smjernice o tome treba li seminar koji porezni obveznik s poslovnim nastanom u Švedskoj organizira za sudionike koji su i sami porezni obveznici s poslovnim nastanom u Švedskoj, ali koji se održava u drugoj državi članici, podlijeđati PDV-u u Švedskoj ili u toj drugoj državi članici. Treba li se mjesto pružanja takvog seminara odrediti u skladu s člankom 44. Direktive 2006/112/EZ² ili pak u skladu s njezinim člankom 53.?

2. Dakle, od Suda se prvi put traži da razmotri i definira materijalno područje primjene članka 53. u odnosu na usluge poreznih obveznika koje se sastoje od pristupa obrazovnim događanjima u smislu te odredbe. Odgovor Suda vjerojatno će imati presudan utjecaj na određivanje mjesta pružanja usluga (uključujući pomoćne usluge povezane s pristupom) u pogledu ostalih kategorija događanja koje se navode u članku 53., to jest u pogledu „kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih, obrazovnih, zabavnih i sličnih događanja” (u rasponu od teniskih turnira do trgovačkih sajmov, umjetničkih izložbi i glazbenih koncerata). On tako, da uzmemo jedan konkretan primjer, može pružiti smjernice za određivanje mjesta pružanja velikog međunarodnog događanja kao što je nadolazeće Europsko prvenstvo u nogometu 2020.³.

1 Izvorni jezik: engleski

2 Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 Relevantnim obilježjima tog događanja čini se sljedeće: ono se sastoji od niza zasebnih događanja (nogometnih utakmica) koja se održavaju u različitim državama članicama ili izvan Unije, za svako od kojih postoje osobne ulaznice koje prodaju porezni obveznici u okviru složenog distribucijskog sustava.

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3. U skladu s člankom 44. Direktive 2006/112, „[m]jesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja”⁴.

4. Članak 53. predviđa da, u slučaju isporuka poreznom obvezniku, „[m]jesto pružanja usluga u vezi s pristupom kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim ili sličnim događanjima, kao što su sajmovi i izložbe i pomoćne usluge povezane s tim pristupom [kao što su sajmovi i izložbe, i pomoćnih usluga povezanih s tim pristupom], [...], je mjesto gdje se ta događanja zaista održavaju”.

5. Članak 54. stavak 1. predviđa da, u slučaju isporuka osobi koja nije porezni obveznik, „[m]jesto pružanja usluga i pomoćnih usluga vezanih uz kulturne, umjetničke, sportske, znanstvene, obrazovne, zabavne i slične aktivnosti, kao što su sajmovi i izložbe, uključujući pružanje usluga organizatora takvih djelatnosti, [...], je mjesto gdje se te aktivnosti stvarno održavaju”.

6. U skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (i), države članice od PDV-a moraju izuzeti „stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacija, uključujući isporuke usluga i roba koje su s time usko povezane, od strane subjek[a]ta javnog prava koji navedeno imaju za cilj ili od strane ostalih organizacija koje dotična država članica prepoznaje kao organizaciju sa sličnim ciljem”.

Uredba br. 282/2011

7. Članak 32. stavak 1. Uredbe br. 282/2011⁵ predviđa da se članak 53. Direktive 2006/112 treba osobito primjenjivati na „pružanje usluga čije su ključne značajke dodjela prava pristupa događaju u zamjenu za ulaznicu ili novčanu naknadu, uključujući plaćanje u obliku pretplate, godišnjih karata ili periodične naknade”.

8. U članku 32. stavku 2. navedeno je da takve usluge osobito uključuju: „(a) pravo pristupa priredbama, kazališnim predstavama, cirkuskim izvedbama, sajmovima, zabavnim parkovima, koncertima, izložbama i drugim sličnim kulturnim događajima; (b) pravo pristupa sportskim događajima, kao što su utakmice ili natjecanja; i (c) pravo pristupa obrazovnim i znanstvenim događajima, kao što su konferencije i seminari”.

9. U skladu s člankom 32. stavkom 3., stavak 1. tog članka ne obuhvaća uporabu prostorija kao što su gimnastičke dvorane i slično u zamjenu za novčanu naknadu.

10. Članak 33. predviđa da „[p]omoćne usluge navedene u članku 53. Direktive 2006/112/EZ uključuju usluge koje su izravno povezane s pristupom događajima u području kulture, umjetnosti, sporta, znanosti, obrazovanja, zabave ili sličnim događajima te koje su, uz naknadu, zasebno isporučene osobi koja je prisustvovala događaju”. On dalje predviđa da „[t]akve pomoćne usluge posebno uključuju uporabu garderobe ili sanitarnih prostorija, ali ne uključuju same posredničke usluge u vezi s prodajom ulaznica”.

4 U vrijeme nastanka činjeničnog stanja u ovom predmetu primjenjivala se verzija Direktive 2006/112 kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.).

5 Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.)

Nacionalno pravo

11. U skladu s člankom 5. poglavlja 5. mervärdesskattelagena 1994:200 (Zakon br. 1994:200 o porezu na dodanu vrijednost)⁶, mjestom pružanja usluge isporučene poreznom obvezniku smatra se Švedska ako taj porezni obveznik ondje ima sjedište svojeg poslovanja ili stalni poslovni nastan kojem je predmetna usluga pružena.

12. U skladu s člankom 11.a poglavlja 5. Zakona o PDV-u, mjesto pružanja usluge koja ima oblik pristupa kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim događanjima, kao što su sajmovi i izložbe, smatra se Švedska ako se događanje doista održava u Švedskoj. Isto vrijedi i za pomoćne usluge povezane s pristupom.

Činjenično stanje, postupak i prethodno pitanje

13. Srf konsulterna AB (u daljnjem tekstu: Srf konsulterna) društvo je s poslovnim nastanom u Švedskoj koje je u isključivom vlasništvu profesionalnog udruženja savjetnika za računovodstvo, upravljanje i plaće. Ono savjetnicima, u zamjenu za naknadu, pruža mogućnost stjecanja obrazovanja i stručnih kvalifikacija.

14. Sud koji je uputio zahtjev navodi da društvo Srf konsulterna, među ostalim djelatnostima koje obavlja, pruža seminare u trajanju od 30 sati tijekom pet dana s jednim danom stanke u sredini. Ti se seminari pružaju samo profesionalcima koji u Švedskoj imaju sjedište svojeg poslovanja ili stalni poslovni nastan, neovisno o tome jesu li članovi profesionalnog udruženja koje je vlasnik društva Srf konsulterna. Program seminara određen je unaprijed i pretpostavlja da sudionici imaju prethodno znanje i iskustvo u računovodstvu, iako ga se može prilagoditi ovisno o razini stručnosti stvarnih sudionika. Seminari se održavaju u konferencijskoj dvorani.

15. Sudionici se moraju prethodno registrirati te im se sudjelovanje mora odobriti prije početka seminara. Društvo Srf konsulterna stoga ima pristup podacima o identitetu sudionika, kao što su njihova imena, adrese, osobni identifikacijski brojevi ili registracijski brojevi⁷. Plaćanja se izvršavaju unaprijed.

16. Neki seminari društva Srf konsulterna održavaju se na različitim lokacijama u Švedskoj, dok se drugi održavaju u drugim državama članicama.

17. Društvo Srf konsulterna upravo je u pogledu potonjih (u daljnjem tekstu: predmetni seminari) zatražilo od Skatterättsnämnden (Komisija za porezno pravo, Švedska) da odluči treba li se mjestom njihova pružanja smatrati Švedska ili pak država članica u kojoj je seminar održan.

18. Skatterättsnämnden je utvrdio da Švedsku treba smatrati mjestom pružanja takvih seminara – čak i ako se fizički održavaju u inozemstvu. S obzirom na to, primijeniti treba članak 44., a ne članak 53., što znači da PDV treba obračunati u Švedskoj.

19. Skatteverket (švedska lokalna porezna uprava) nije se slagao s obrazloženjem te odluke te je protiv nje pokrenuo postupak pred Högsta förvaltningsdomstolenom (Vrhovni upravni sud, Švedska).

⁶ U daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u

⁷ U daljnjem tekstu: podaci o poreznom identitetu

20. Smatrajući da značenje članka 53. Direktive 2006/112 i njegov odnos s člankom 44. te direktive nisu posve jasni, sud koji je uputio zahtjev prekinuo je postupak i uputio Sudu sljedeće pitanje:

„Trebali li izraz ‚pristup događanjima‘ iz članka 53. Direktive [2006/112] tumačiti tako da se odnosi na uslugu u obliku petodnevnog tečaja iz računovodstva koja se pruža samo poreznim obveznicima i zahtijeva prethodnu registraciju i plaćanje?”

21. Pisana očitovanja podnijeli su Skatteverket, Francuska, Ujedinjena Kraljevina i Komisija. Švedska i Komisija iznijele su usmena očitovanja na raspravi održanoj 18. listopada 2018.

Ocjena

Uvodne napomene

22. Sud koji je uputio zahtjev želi utvrditi je li pružanje usluga poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku obuhvaćeno područjem primjene članka 53. Direktive 2006/112. Odgovor na prethodno pitanje stoga ovisi o tome mogu li se seminari koje društvo Srf konsulterna organizira u državama članicama različitim od Švedske smatrati uslugama „u vezi s pristupom [...] obrazovnim [...] događanjima” u smislu članka 53. Direktive 2006/112.

23. Uvodno ističem da je nesporno da isporuke koje se razmatraju u glavnom postupku čine usluge, a ne robu. Također je nesporno da se te usluge pružaju isključivo poreznim obveznicima. Jednako je jasno, kako to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, da usluge koje pruža društvo Srf konsulterna imaju obrazovnu narav. Članci 44. i 53. stoga doista čine odredbe koje su relevantne za određivanje mjesta pružanja usluga.

24. Ako se na prethodno pitanje odgovori na način da je ono što se pruža „pristup događanjima” u smislu članka 53. Direktive 2006/112, mjestom pružanja seminara smatrat će se država članica različita od Švedske u kojoj se oni održavaju⁸. Ako se članak 53. ne primjenjuje na pružanje tih usluga, mjesto njihova pružanja, u skladu s člankom 44. navedene direktive, bit će Švedska jer svi sudionici seminara imaju poslovni nastan u Švedskoj⁹.

25. Sud je više puta utvrdio da je cilj odredbi kojima je propisano mjesto oporezivanja pružanja usluga izbjegavanje, s jedne strane, sukoba nadležnosti koji mogu dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanja predmetne usluge¹⁰. Odgovor Suda uvjetovat će odgovor na pitanje koja je od dotičnih država članica nadležna zahtijevati od dotičnih poreznih obveznika da obračunaju PDV u pogledu predmetnih seminara prema stopama i postupcima koji vrijede u odnosnoj državi članici.

26. Budući da se čini da je svrha predmetnih seminara pomoći savjetnicima da obnove i steknu novo znanje o računovodstvu¹¹, ti seminari vjerojatno čine „stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacija” u smislu članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112. Stoga je moguće da se na njih primjenjuje izuzeće od PDV-a predviđeno u toj odredbi. Komisija je na raspravi navela da ta odredba nije relevantna. Razlog tomu je možda to što se društvo Srf konsulterna ne čini osobom javnog prava kojoj je cilj omogućiti stjecanje stručne kvalifikacije u smislu članka 132. stavka 1. Međutim, ta odredba ne bi bila relevantna samo ako društvo Srf konsulterna – uz to što nije takvo javnopravno tijelo – *ujedno* nije

⁸ Vidjeti točke 16. i 17. ovog mišljenja.

⁹ Vidjeti točke 13. i 14. ovog mišljenja.

¹⁰ Presuda od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 24.

¹¹ Vidjeti točku 14. ovog mišljenja.

organizacija „[...] koju dotična država članica prepoznaje kao organizaciju sa sličnim ciljem” u smislu te odredbe u bilo kojoj državi članici u kojoj ono pruža predmetne seminare¹². To pitanje, s obzirom na to da Sud u pogledu njega ne raspolaže nikakvim elementima koji bi bili od pomoći, neću dalje razmatrati.

Meritum

27. Dok članak 44. Direktive 2006/112 sadržava opće pravilo za određivanje u svrhu oporezivanja mjesta pružanja usluga poreznim obveznicima, članak 53. te direktive to pitanje uređuje konkretno i zasebno u pogledu, među ostalim, obrazovnih usluga.

28. Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da opće pravilo za određivanje mjesta pružanja usluge nije nadređeno posebnim pravilima. U svakoj se pojedinoj situaciji mora utvrditi odgovara li ona jednom od slučajeva navedenih u Direktivi 2006/112 (primjerice, u članku 53.). Ako ne odgovara, na nju će se primjenjivati članak 44. Ta posebna pravila ne treba smatrati iznimkama od općeg pravila, koje bi stoga trebalo usko tumačiti¹³. Umjesto toga, članak 44. trebalo bi smatrati sekundarno primjenjivim pravilom ili odredbom koja se primjenjuje na slučajeve koji se ne mogu podvesti ni pod jedno posebno pravilo.

29. Sud je već utvrdio da logika na kojoj se temelje odredbe o mjestu pružanja usluga u kontekstu PDV-a nalaže da se oporezivanje u najvećoj mogućoj mjeri izvršava u mjestu u kojem se robe i usluga koriste¹⁴.

30. Ta presuda potvrđuje pristup iz Komisijina prijedloga u pogledu mjesta pružanja usluga koji je doveo do usvajanja postojećih pravila. Komisija je u tom prijedlogu navela da svaka izmjena pravila o mjestu oporezivanja usluga treba, koliko je to moguće, rezultirati time da se oporezivanje izvršava ondje gdje se odvija stvarna potrošnja¹⁵. Komisija je u tu svrhu predložila izmjenu pravila o mjestu pružanja usluga poreznim obveznicima tako što je takve usluge odredila načelno oporezivima u državi članici u kojoj *klijent* ima poslovni nastan¹⁶, a ne u državi članici u kojoj *pružatelj* ima poslovni nastan¹⁷.

31. Obrazovne usluge po definiciji su u svojoj biti intelektualne te su stoga nematerijalne po naravi. Za te je usluge stoga možda moguće smatrati da ih porezni obveznici gospodarski „troše” kada svojim klijentima pružaju (izlazne) isporuke i da time to čine u državi članici u kojoj imaju poslovni nastan. Takvo bi tumačenje išlo u prilog primjeni članka 44.

32. Međutim, usluga u vezi s obrazovnim *dogadanjima* čini jedinstvenu, premda kompleksnu uslugu čiji su ključni elementi – kao što je to osiguravanje učitelja ili predavača, lokacije te svih prostorija i pomoćnih usluga koje se „troše” na licu mjesta – usko fizički povezani s mjestom u kojem se događanje doista održava¹⁸. Čini se da to ide u prilog tomu da se te usluge, kao cjelina, oporezuju u mjestu svoje potrošnje u fizičkom smislu tog izraza; te stoga i u prilog primjeni članka 53.

12 Presuda od 28. studenoga 2013., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, t. 35. do 39.

13 Presuda od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 18. i 19.

14 Presuda od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 25.

15 Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 77/388/EEZ u pogledu mjesta pružanja usluga, COM(2003) 822, odjeljak 3.

16 Izmijenjeni Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 77/388/EEZ u pogledu mjesta pružanja usluga, COM(2005) 334, odjeljak 1., str. 2. Taj cilj odražava se u uvodnoj izjavi 4. Direktive 2008/8/EZ, u kojoj je navedeno da bi se opće pravilo u tom pogledu „trebalo [...] temeljiti na mjestu gdje svoj poslovni nastan ima primatelj, a ne pružatelj”.

17 Takvo je opće pravilo prvo predviđao članak 1. Direktive 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), a kasnije ga je predviđala prvotna verzija članka 43. Direktive 2006/112. To je pravilo ostalo na snazi do 31. prosinca 2009.

18 Sud je više puta utvrdio da se radi o jedinstvenoj transakciji osobito kada su dva elementa ili radnje ili više njih koje izvrši porezni obveznik toliko usko povezani da objektivno čine jednu gospodarski nerazdvojivu uslugu, čije bi razdjeljivanje bilo umjetno (vidjeti, primjerice, presudu od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 70.). Za pregled sudske prakse o „kompleksnim uslugama” i njihovu oporezivanju u skladu s Direktivom 2006/112 vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:295, t. 27. i sljedeće.

33. Prema mojem mišljenju, iz toga proizlazi da iz općeg cilja da usluge koje se pružaju poreznim obveznicima treba oporezovati u mjestu njihove potrošnje nije moguće izvesti nikakvo načelno pravilo u pogledu položaja članka 44. odnosno članka 53. Osobito, taj cilj, kako je odražen u uvodnoj izjavi 6. Direktive 2008/8¹⁹, ne upućuje jasno na osobito široko ili usko tumačenje nijednog od tih dvaju članaka.

34. Stoga ću sada, kao prvo, razmotriti područje primjene posebnog pravila sadržanog u članku 53. Direktive 2006/112 te ću potom pokušati sudu koji je uputio zahtjev pružiti smjernice u pogledu toga jesu li predmetne usluge obuhvaćene područjem primjene te odredbe. Ako nisu, trebale bi podlijegati općem pravilu iz članka 44. te direktive.

Članak 53. Direktive 2006/112/EZ

35. Bit ovog predmeta čini pojam pružanja usluga „u vezi s pristupom [...] obrazovnim [...] događanjima” u smislu članka 53. Direktive 2006/112. Budući da nije sporno da predmetni seminari imaju „obrazovnu” narav, proučavat ću ostale ključne pojmove – „događanje” i „pristup”.

36. Što je obrazovno događanje u smislu te odredbe?

37. Taj pojam nije definiran u Direktivi. Međutim, u članku 32. stavku 2. točki (c) Uredbe br. 282/2011²⁰ općenito se spominju „obrazovni i znanstveni događaji, kao što su konferencije i seminari”, kao primjeri događanja obuhvaćenih područjem primjene članka 53. Direktive 2006/112, što upućuje na to da je zakonodavac htio da opseg tog pojma bude relativno širok.

38. „Događanje” je u Oxfordovu rječniku²¹ definirano kao „osobito važna stvar koja se događa ili odvija” i, konkretnije, kao „planirana javna ili društvena prigoda”. Jezične verzije Direktive 2006/112 koje sam uspjela provjeriti imaju vrlo slično, široko funkcionalno značenje²².

39. Stoga događanje u smislu članka 53. mora biti unaprijed isplanirano. Konceptualno ga shvaćam kao nedjeljivu cjelinu u smislu sadržaja, mjesta i vremena. Naravno, vjerojatnije je da će se događanjem smatrati aktivnost s unaprijed određenim rasporedom i konkretnom temom negoli neodređena aktivnost koja pruža samo opći okvir za obrazovnu uslugu.

40. Nadalje, događanje treba tumačiti kao okupljanje osoba koje tijekom određenog razdoblja žele promatrati aktivnost ili u njoj sudjelovati. Uvelike se slažem s Ujedinjenom Kraljevinom da članak 53. stoga obuhvaća samo aktivnosti koje podrazumijevaju fizičku prisutnost klijenta. Tom zaključku u prilog ide članak 33. Uredbe br. 282/2011, u kojem se govori o „osobi koja je prisustvovala događaju” (moje isticanje).

41. I vrijeme je važan čimbenik. Na temelju trajanja usluge obično se može praviti razlika između obrazovnih događanja i drugih obrazovnih aktivnosti. Konferencija ili seminar uglavnom traje nekoliko sati do nekoliko dana, dok će sveučilišni tečaj vjerojatno trajati znatno dulje (primjerice, tri tjedna, mjesec dana, jedan semestar, akademsku godinu). Čini mi se da će prvonavedene aktivnosti vjerojatno biti obuhvaćene člankom 53., dok potonja neće. Spominjanje „plaćanja u obliku pretplate, godišnjih karata ili periodične naknade” u članku 32. stavku 1. Uredbe br. 282/2011 upućuje na to da i niz

19 U toj je uvodnoj izjavi navedeno da pravila za određivanje mjesta pružanja usluge poreznim obveznicima trebaju „odražavati načelo oporezivanja na mjestu potrošnje”.

20 Ta je uredba donesena na temelju članka 397. Direktive 2006/112. Njome se osigurava usklađena primjena sustava PDV-a, putem pravila za provedbu odredbi Direktive 2006/112 u slučajevima u kojima njezina primjena dovodi ili može dovesti do razilaženja koja nisu u skladu s pravilnim funkcioniranjem unutarnjeg tržišta (uvodne izjave 2. i 4.).

21 Vidjeti na internetskoj adresi <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Vidjeti sljedeće jezične verzije: CZ: akce; DE: Veranstaltung; ES: manifestacione; FR: manifestation; IT: manifestazione; NL: evenement; PL: impreza; i PT: manifestação. Švedska jezična verzija članka 53. sadržava dva pojma vrlo sličnog značenja. To su „arrangemang” i „evenemang”.

zasebnih događanja može činiti događanje u smislu članka 53. Direktive 2006/112. Nasuprot tomu, niz osposobljavanja koja čine cjelinu te se protežu kroz nekoliko tjedana ili jezični tečaj koji traje jedno tromjesečje baš se i ne uklapaju u prirodno značenja pojma „događanje”. Umjesto toga, njih treba smatrati kontinuiranim obrazovanjem – to je vrsta obrazovne aktivnosti koja je obuhvaćena područjem primjene članka 44.

42. Odgovor na pitanje je li aktivnost kontinuirana ili pak podijeljena na više dijelova može pomoći pri njezinoj kvalifikaciji za potrebe oporezivanja. Prema mojem mišljenju, događanje je neprekinuta aktivnost. Ako tečaj ili razdoblje osposobljavanja traje više od jednog dana, veća je vjerojatnost da će se na njih primjenjivati članak 53. ako se održavaju tijekom nekoliko uzastopnih dana. Međutim, smatram da dan stanke u sredini ne isključuje automatski mogućnost kvalifikacije takve aktivnosti kao događanja. Nasuprot tomu, manja je vjerojatnost da će se događanjem smatrati tečaj koji traje nekoliko tjedana ili dulje te je podijeljen na nekoliko dijelova, uključujući nekoliko stanki. Ako takav tečaj usto od sudionika zahtijeva znatnu pripremu prije ili između svake pojedine nastavne cjeline – osobito ako na kraju svake takve cjeline postoji test ili neki drugi oblik ocjene sposobnosti – on će očito biti obuhvaćen pojmom opširne ili kontinuirane aktivnosti te je stoga još manja vjerojatnost da će ga se smatrati događanjem.

43. Iz toga logično proizlazi da nije moguće odrediti jedan kriterij koji bi upućivao na točno najdulje trajanje koje aktivnost čini događanjem u smislu članka 53. Umjesto toga, u svakom se pojedinom slučaju zajedno mora proučiti više značajki.

44. Stoga smatram da članak 53. Direktive 2006/112 obuhvaća nedjeljive obrazovne aktivnosti koje su unaprijed isplanirane, održavaju se na točno određenom mjestu i tijekom kratkog razdoblja te se odnose na unaprijed određenu temu. Nasuprot tomu, on ne obuhvaća obrazovne aktivnosti kojima nedostaje jedna ili više od tih značajki, kao što su niz odvojenih sastanaka ili radionica koji se održavaju na različite datume ili na različitim lokacijama, tečajevi koji se održavaju tijekom duljeg razdoblja ili ciklusi sastanaka bez definiranog kraja, osobito ako njihov program ili raspored nije unaprijed utvrđen.

45. Prilikom tumačenja članka 53. potrebno je odrediti i značenje pojma „*pristup*”. U članku 32. stavku 1. Uredbe br. 282/2011 objašnjeno je da u područje primjene članka 53. Direktive 2006/112 ulaze samo usluge „čije su ključne značajke dodjela prava pristupa događaju”.

46. Iz jezične analize pojma „*pristup*” nije moguće izvući konačne zaključke u pogledu njegova tumačenja. Pojam „*pristup*” u Oxfordovu rječniku²³ definiran je kao „postupak ili činjenica ulaska ili omogućavanja ulaska u mjesto ili organizaciju”. U jezičnim verzijama Direktive koje sam uspjela provjeriti koriste se pojmovi s vrlo sličnim širokim značenjem²⁴.

23 Vidjeti na internetskoj adresi <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 Vidjeti sljedeće jezične verzije: CZ: vstup; DE: Eintrittsberechtigung; ES: acceso; FR: accès; IT: accesso; NL: toegang; PL: wstęp; PT: acesso; i SV: tillträde.

47. Zakonodavna povijest pokazuje da je zakonodavčeva namjera bila s učinkom od 1. siječnja 2010. postupno se prebaciti s općeg pravila prema kojem mjesto pružanja usluga poreznim obveznicima čini država članica u kojoj pružatelj ima poslovni nastan²⁵ na opće pravilo prema kojem mjesto pružanja usluga čini država članica u kojoj klijent ima poslovni nastan²⁶. Usporedno s time, u prilog tom novouvedenom pravilu ujedno je s učinkom od 1. siječnja 2011. ograničeno područje primjene posebnog pravila – kojim je bilo predviđeno da se obrazovne usluge koje se pružaju poreznim obveznicima oporezuju u državi članici u kojoj se usluge fizički izvršavaju²⁷.

48. Pripremni zakonodavni dokumenti koji su doveli do donošenja Direktive 2008/8 upućuju na to da uporaba pojmova „pristup” i „događanje” nipošto nije bila slučajna ili nasumična. Naprotiv, uvođenje tih pojmova bilo je predmet opsežnih rasprava te je bilo namjerno²⁸.

49. Budući da je zakonodavac namjerno odlučio zadržati posebno pravilo u pogledu određenih obrazovnih usluga, premda u ograničenom obliku, tu odredbu nije moguće tumačiti na način kojim se sužava njezino područje primjene a da se pritom ne ugrozi taj cilj.

50. Dodatne smjernice u pogledu načina na koji treba tumačiti pojam „pristup” moguće je izvući iz konteksta. Članci 44. i 53. Direktive 2006/112 zajedno predviđaju opće i posebno pravilo u pogledu obrazovnih usluga koje se pružaju poreznim obveznicima, dok članci 45. i 54. imaju sličnu ulogu u kontekstu obrazovnih usluga koje se pružaju krajnjim potrošačima. Sličnosti tu prestaju. Dok se članak 53. odnosi na usluge u vezi s pristupom obrazovnim *događanjima*, članak 54. primjenjuje se na „usluge [...] vezane uz [...] obrazovne [...] *aktivnosti*” (moje isticanje). Dakle, područje primjene potonje odredbe šire je u dva pogleda. Kao prvo, nije ograničeno na „obrazovna događanja”, nego obuhvaća različite vrste „obrazovnih aktivnosti”. Kao drugo i važnije, nije ograničeno na usluge u vezi s „pristupom”.

51. Činjenica da zakonodavac Unije u tim susjednim odredbama upotrebljava drukčije pojmove upućuje na to da je namjeravao praviti razliku između triju različitih kategorija odnosnih obrazovnih usluga. Samo neke obrazovne *aktivnosti* (prva i najšira kategorija usluga) čine obrazovna *događanja* (druga, srednje široka kategorija), a samo se za neke usluge povezane s takvim događanjima može smatrati da su u biti „u vezi s *pristupom*” (treća i najuža kategorija; moje isticanje)²⁹.

25 Takvo opće pravilo bilo je na snazi do 31. prosinca 2009. Vidjeti bilješku 17. ovog mišljenja.

26 Takvo je opće pravilo, u skladu s člankom 44. Direktive 2006/112, kako je izmijenjen člankom 2. Direktive 2008/8, bilo na snazi od 1. siječnja 2010.

27 To se posebno pravilo do 31. prosinca 2010. primjenjivalo na usluge u vezi s obrazovnim aktivnostima (do 31. prosinca 2009. u skladu s prvotnom verzijom članka 52. Direktive 2006/112; a između 1. siječnja i 31. prosinca 2010. u skladu s člankom 53. Direktive 2006/112, kako je izmijenjen člankom 2. Direktive 2008/8). S učinkom od 1. siječnja 2011. područje primjene tog pravila ograničeno je, u skladu s člankom 53. Direktive 2006/112, kako je izmijenjen člankom 3. Direktive 2008/8, na usluge u vezi s pristupom obrazovnim *događanjima*.

28 Tijekom zakonodavnog postupka raspravljalo se o različitim mogućnostima: (i.) ukidanju posebnog pravila iz članka 9. stavka 2. točke (c) Direktive 77/388/EEZ koje je predviđalo da se obrazovne usluge oporezuju u državi članici u kojoj „se fizički izvršavaju” i podvrgavanju tih usluga općem pravilu (vidjeti Komisijine dokumente COM(2003) 822 od 23. prosinca 2003. i COM(2005) 334 od 20. srpnja 2005. kao i dokument Vijeća 11857/04 od 4. kolovoza 2004.); (ii.) zadržavanju tog posebnog pravila (vidjeti dokumente Vijeća 11162/04 od 8. srpnja 2004. i 16112/05 od 23. prosinca 2005.); (iii.) ograničavanju područja primjene tog posebnog pravila na „pružanje pristupa” obrazovnim aktivnostima (vidjeti dokumente Vijeća 11162/04 od 8. srpnja 2004. i 15420/04 od 29. studenoga 2004.) i, naposljetku, (iv.) utvrđivanju prijelaznog razdoblja od 1. siječnja do 31. prosinca 2010. (vidjeti sadašnje članke 2. i 3. Direktive 2008/8), tijekom kojeg bi, unatoč izmjenama općeg pravila, područje primjene posebnog pravila primjenjivog na obrazovne aktivnosti ostalo netaknuto, nakon čega bi se ograničilo na usluge u vezi s „pristupom obrazovnim događanjima” (dokument Vijeća 9913/2/06 od 2. lipnja 2006.).

29 Čini se da se taj zaključak podudara s tumačenjem koje je gotovo jednoglasno prihvaćeno na sastanku Odbora za PDV od 10. do 12. svibnja 2010., a prema kojem „pojam ‚aktivnosti’ iz članka 54. Direktive o PDV-u (kako glasi od 1. siječnja 2011.) obuhvaća i *događanja* u smislu članka 53. te direktive (kako glasi od 1. siječnja 2011.)” (moje isticanje). Vidjeti Smjernice Odbora za PDV proizišle iz 91. sastanka, dokument broj A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, t. 2. Podsjećam na to da je Odbor za PDV uspostavljen na temelju članka 398. Direktive 2006/112 te se sastoji od predstavnika Komisije i država članica. Iako su smjernice tog odbora tek stajališta savjetodavnog odbora te nisu službeno tumačenje prava Unije, one su ipak korisno pomagale pri tumačenju Direktive 2006/112. Vidjeti u tom pogledu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:57, t. 46. do 50.

52. Kontekst u kojem se nalazi članak 53. stoga ne ide u prilog ograničenom tumačenju „pristupa” koje predlažu Skatteverket i Komisija. S jedne strane, to bi tumačenje pojam „pristup događanju” te stoga i članak 44. lišilo većine njegova sadržaja. S druge strane, usluge u vezi s „pristupom obrazovnom događanju” nije moguće izjednačiti s pružanjem „obrazovnog događanja”. Umjesto toga, te dvije kategorije usluga treba razlikovati na temelju objektivnog, jasnog i praktičnog kriterija.

53. Prema mojem shvaćanju, ključ tumačenja članka 53. leži u naglasku koji ta odredba stavlja na pojedinačne sudionike. Tom stajalištu u prilog neizravno ide članak 33. Uredbe br. 282/2011, u kojem se govori o isporukama „osobi koja je *prisustvovala* događaju” (moje isticanje). Ključnu značajku usluga obuhvaćenih područjem primjene članka 53. čini priznavanje pojedincu ili većem broju pojedinaca prava na pristup objektu u kojem se obrazovno događanje održava. Za cijenu tih usluga može se reći da se naplaćuje u zamjenu za priznavanje određenom broju pojedinaca prava na pristup određenom događanju. Stoga, u praktičnom smislu, ako pružatelj događanja kontrolira broj pojedinaca koji mogu steći pristup i poreznom obvezniku naplaćuje naknadu u pogledu njihova pristupa, takvo će događanje vjerojatno podlijegati članku 53. Direktive 2006/112.

54. Nasuprot tomu, pružanje događanja *kao takvog*, to jest usluge koja se sastoji od organizacije ili vođenja obrazovnog događanja i njegova oglašavanja *kao cjeline*, nije obuhvaćeno člankom 53. O takvom se slučaju radi, primjerice, kada se usluga sastoji od prodaje sveobuhvatnog programa osposobljavanja ili seminara poreznom obvezniku s ciljem njegove preprodaje drugim poreznim obveznicima ili s ciljem da se on kolektivno ponudi više ili manje precizno određenoj skupini (primjerice, zaposlenicima i pratećim članovima njihovih obitelji)³⁰, čak i ako je njegov ukupan kapacitet utvrđen.

55. Čini mi se da nije relevantno sudjeluje li pojedinac u događanju aktivno ili pasivno. To će ovisiti o naravi predmetnog događanja: prisustvovanje predavanju obično neće zahtijevati nikakvo aktivno sudjelovanje. Prisustvovanje seminaru od sudionika će najčešće zahtijevati da budu nešto aktivniji. Pravo prisustvovanja sekundarno je u odnosu na primarno pravo na pristup i neodvojivo od njega te, logično, također podliježe članku 53.

56. Ako „pristup” događanju čini jednu od mnogih sastavnica kompleksne usluge (te ga stoga nije moguće smatrati jednim od njezinih ključnih elemenata), ta usluga kao cjelina treba biti obuhvaćena člankom 44. To je slučaj, primjerice, kada se usluga sastoji od organizacije poslovnog putovanja za glavnog računovođu društva, u koje je uključeno ne samo sudjelovanje na obrazovnoj konferenciji nego i *catering*, smještaj i posjećivanje nekoliko turističkih atrakcija.

57. Činjenica da je u članku 33. Uredbe br. 282/2011 uporaba garderobe ili sanitarnih prostorija određena kao „pomoćna usluga” ne dovodi te zaključke u pitanje niti ide u prilog užem tumačenju „pristupa”. Te pomoćne usluge izravno su povezane s pristupom na isti način na koji su povezane s prisustvovanjem ili sudjelovanjem. One same po sebi ne čine korist koju klijenti žele ostvariti. One samo doprinose boljem uživanju u glavnoj usluzi. Stoga je logično da se one jednako oporezuju kao i glavna usluga, to jest pristup događanju³¹. Za činjenicu da članak 33. posredničke usluge povezane s prodajom ulaznica isključuje iz opsega „pomoćnih usluga” ne smatram da upućuje na to da postoji privlačan argument u prilog iznimno uskom tumačenju pojma „pristup”.

30 To je slučaj, primjerice, sa zabavnim ili kulturnim događanjima koja za neradne dane poduzetnici nude svojim zaposlenicima i članovima njihovih obitelji.

31 Presuda od 21. lipnja 2007., Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, t. 18.

58. Nadalje, za razliku od članka 54. (isporuke osobama koje nisu porezni obveznici), članak 53. ne obuhvaća ostale prateće usluge koje nisu povezane s pristupom niti „pružanje usluga organizatora [obrazovnih] djelatnosti”. Ako se takve ostale usluge pružaju poreznim obveznicima, mjesto njihova pružanja određuje se u skladu s općim pravilom iz članka 44. To dodatno ide u prilog argumentu da je članak 53. namijenjen tomu da se primjenjuje konkretno na uslugu pružanja sudionicima prava na pristup u zamjenu za plaćanje, dok usluge drukčije naravi nisu obuhvaćene područjem primjene te odredbe.

59. Naposljetku, svaku uslugu povezanu s različitim koracima potrebnima za organizaciju, vođenje i stavljanje događanja na raspolaganje pojedinačnim sudionicima treba zasebno razmatrati. U praktičnom smislu, tumačenje koje sam gore predložila znači da pružanje obrazovnog događanja za naknadu, neovisno o broju osoba koje mu prisustvuju – pri čemu visina naknade u biti ovisi o trajanju (broju sati) takvog događanja, njegovim sastavnicama ili drugim tehničkim parametrima, a ne o broju pojedinaca koji mu prisustvuju – neće ulaziti u područje primjene članka 53. Direktive 2006/112.

60. Iz toga proizlazi da transakcija prilikom koje organizator obrazovnog događanja uslugu pružanja takvog događanja kao cjeline prodaje trećoj osobi³², poslodavcu koji namjerava svojim zaposlenicima omogućiti unutarnje osposobljavanje ili vlasniku konferencijskog centra koji namjerava sam ponuditi to događanje nije obuhvaćena područjem primjene članka 53. te je treba oporezovati u skladu s člankom 44. Nasuprot tomu, ako porezni obveznik koji je nabavio takvo pripremljeno događanje raspoloživa mjesta (pre)prodaje drugom poreznom obvezniku za cijenu koja u bitnome ovisi o broju osoba koje će mu prisustvovati, „pristup” tom događanju ključna je značajka takve usluge te se članak 53. stoga primjenjuje. Slično tomu, ako poslodavac koji je kupio pružanje usluga u odnosu na događanje shvati da konferencijska prostorija u kojoj se ono ima održati može primiti više osoba nego što on ima zaposlenika te preostala mjesta odluči prodati jednom poreznom obvezniku ili više njih i cijenu za to (logično) naplati po primljenoj osobi, ta transakcija ili te transakcije također će podlijegati članku 53.

Dodatni kriteriji

61. Skatteverket, Švedska i Komisija navode da Sud treba uzeti u obzir različite dodatne kriterije u pogledu primjene članka 53. Direktive 2006/112. Ne slažem se s tim pristupom. Reda radi, njihovu ću glavnu tvrdnju razmotriti u nastavku.

62. Kao prvo, razni tehnički ili praktični aspekti povezani s registracijom ili plaćanjem, osobito pitanje treba li to unaprijed izvršiti, nisu važni utoliko što ne mogu promijeniti narav predmetne usluge. Članak 32. stavak 1. Uredbe br. 282/2011 načelno predviđa da ta prava treba dodijeliti „u zamjenu za ulaznicu ili novčanu naknadu, uključujući plaćanje u obliku pretplate, godišnjih karata ili periodične naknade”. Isto mora vrijediti i u pogledu oblika u kojem se prava na pristup prenose njihovu korisniku.

63. Kao drugo, ne mogu prihvatiti Komisijin navod da se članak 53. primjenjuje samo na događanja čiji pružatelj barem dio sudionika *ne* zna unaprijed. Komisija tvrdi da se na događanja za koja je potrebna prethodna registracija, što pružatelju omogućuje da se unaprijed upozna s poreznim statusom svih sudionika kao i s podacima o njihovu poreznom identitetu, primjenjuje članak 44.

³² Moguće je i nekoliko drugih scenarija, uključujući pružanje različitih vrsta usluga od strane posrednika. Oni nadilaze opseg ovog mišljenja te ih neću dalje razmatrati. Za raspravu o tim aspektima, vidjeti Smjernice Odbora za PDV proizišle iz 97. sastanka od 7. rujna 2012., dokument broj A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Vidjeti također Amand, Ch., The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union, *International VAT Monitor*, srpanj – kolovoz 2015., str. 213.

64. U relevantnim odredbama ne vidim ništa što predviđa da „pristup” zahtijeva da događanja budu barem djelomično otvorena široj javnosti ili skupini neidentificiranih, anonimnih klijenata. Ne vidim ništa ni što bi upućivalo na to da omogućavanje sudjelovanja u seminaru nepoznatom klijentu pretvara narav usluge u pružanje „pristupa”, a da za prodaju te iste usluge klijentu koji je unaprijed poznat treba smatrati da nije obuhvaćena tim pojmom.

65. Takav mi se kriterij čini i proizvoljnim i podložnim manipulaciji. On bi organizatoru prekograničnog događanja omogućio da pukom izmjenom potpuno nevažnog elementa odnosno usluge – primjerice, tako da namjerno propusti od nekih sudionika događanja unaprijed zatražiti njihove identifikacijske brojeve za PDV ili tako da u posljednjem trenutku primi nekoliko poreznih obveznika na način da im na licu mjesta ponudi ulaznice – bira državu članicu u kojoj će ga se oporezovati.

66. Činjenica da je Komisija na raspravi tvrdila da pristup događanju na temelju *osobne* sezonske ulaznice ulazi u područje primjene članka 53. samo povećava pomutnju te pokazuje da i ta institucija ima problema pri preciznom određivanju opsega kriterija koji je sama iznijela.

67. Zbog istih razloga ne mogu prihvatiti da primjena članka 53. treba ovisiti o tome je li pribavljanje podataka o poreznom identitetu prije događanja pružatelju (subjektivno) „nemoguće”. Smatram malo vjerojatnim da će u praksi biti nemoguće ili preteško od poreznih obveznika koji sudjeluju u događanju prikupiti minimalne potrebne podatke prije nego što im se izda račun (koji će zasigurno htjeti zbog poreznih razloga), čak i ako se same ulaznice izdaju na mjestu događanja, netom prije njegova početka³³.

68. Problematična mi je i tvrdnja Skatteverketa prema kojoj se članak 53. ne primjenjuje ako je događanje dostupno široj javnosti, a ne samo jednom poreznom obvezniku, većem broju njih ili pak konkretnoj, unaprijed određenoj skupini poreznih obveznika. Smatram da takva okolnost ne dovodi u pitanje ključnu narav tog pristupa za predmetnu isporuku.

69. Taj mi se kriterij čini jednako proizvoljnim i podložnim manipulaciji kao i onaj koji je Komisija iznijela. Pružatelj bi lako mogao odrediti mjesto pružanja prekograničnih obrazovnih događanja, bilo tako da ograniči krug potencijalnih klijenata kojima upućuje svoju ponudu ili tako da ga proširi, primjerice, na način da događanje oglašava na javno dostupnoj internetskoj stranici ili da preostale ulaznice proda slučajnim klijentima na licu mjesta. Dodajem da ni taj kriterij, s obzirom na to da su seminari društva Srf konsulterna dostupni i članovima švedskog profesionalnog udruženja računovođa i onima koji to nisu, ne bi pomogao pri određivanju mjesta pružanja predmetnih usluga.

70. Kao treće, Švedska i Komisija tvrde da bi se članak 53. trebao primjenjivati samo ako oporezivanje na mjestu pružanja usluge ne uključuje ono što one nazivaju „*neproporcionalnim* administrativnim opterećenjem” za dotične porezne obveznike. One se u prilog toj tvrdnji pozivaju na tekst uvodne izjave 6. Direktive 2008/8³⁴ te navode – zajedno sa Skatteverketom – da bi administrativno opterećenje koje bi proizišlo iz primjene članka 53. u konkretnom slučaju predmetnih seminara bilo neproporcionalno³⁵.

33 To stajalište samo ide u prilog zaključku do kojeg sam došla u točki 62. ovog mišljenja, a u skladu s kojim prethodna registracija ili plaćanje nisu važni za primjenu članka 53.

34 U skladu s kojom „[u] određenim okolnostima općenita pravila vezano za mjesto pružanja usluga [...] nisu primjenjiva i umjesto njih treba primijeniti specifične iznimke. [One se] trebaju većinom temeljiti na postojećim kriterijima i odražavati načelo oporezivanja na mjestu potrošnje, a ne nametati nerazmjerna administrativna opterećenja pojedinim trgovcima”.

35 Iz očitovanja stranaka proizlazi da bi se dodatno administrativno opterećenje sastojalo od obveze (i.) registracije za potrebe PDV-a u državi članici u kojoj se događanje doista održava; (ii.) obračunavanja PDV u toj državi članici; i, (iii.) konkretno u odnosu na klijente, pokretanja postupka za povrat tako plaćenog pretporeza.

71. Potpuno je točno da je izbjegavanje dodatnog administrativnog opterećenja bilo među ciljevima kojima je Komisija težila u svojem prijedlogu za izmjenu Direktive 2006/112/EZ³⁶. Uvodna izjava 6. Direktive 2008/8/EZ odražava taj cilj. Međutim, smatram jasnim da se porezni obveznici ne mogu pozivati na administrativno opterećenje koje potencijalno stvara činjenica da se usluga oporezuje u jednoj državi članici, a ne u nekoj drugoj, kako bi neutralizirali učinak inače primjenjive odredbe prava Unije. Čak i ako bi se uvodna izjava 6. smatrala načelom tumačenja, a ne treba je takvom smatrati, jasan tekst članka 53. ne bi bilo moguće zanemariti jer uvodna izjava ne može biti nadređena zakonodavnom tekstu³⁷.

72. Prihvaćanje takvog kriterija uvjetovalo bi primjenu članka 53. postojanjem specifičnog skupa okolnosti u danom slučaju. Nezamislivo je da sustav oporezivanja koji vrijedi u cijeloj Uniji ovisi o tako relativnim i nasumičnim čimbenicima. Osim toga, potpuno mi je nejasno na koji bi se način odredile situacije u kojima administrativno opterećenje doseže prag neproporcionalnosti. Očito je da je takav kriterij nepraktičan. On bi od zainteresiranih poreznih obveznika zahtijevao da u svakom pojedinom slučaju provjere je li dosegnut taj neodređeni prag. To bi ih često dovelo u doticaj s nadležnim tijelima.

73. Općenitije, čini mi se da administrativno opterećenje koje u nekim slučajevima može proizići iz općeprimjenjivih odredbi nacionalnih zakona namijenjenih provedbi Unijinih direktiva nikada nije moguće smatrati neproporcionalnim ako i dok te potonje odredbe Sud ne proglašuje nevaljanima zbog njihove neproporcionalnosti. Međutim, to pitanje nije predmet ovog zahtjeva za prethodnu odluku te ga neću dalje razmatrati. Samo dodajem da, s obzirom na to da direktive 2008/8 i 2008/9/EZ³⁸ predviđaju nekoliko pravila i postupaka izričito namijenjenih smanjenju bilo kakvog mogućeg administrativnog opterećenja poreznih obveznika u odnosu na isporuke u državi članici različitoj od one u kojoj imaju poslovni nastan³⁹, teško je vidjeti na koji se način može smatrati da članak 53. Direktive 2006/112 rezultira neproporcionalnim opterećenjem za porezne obveznike.

74. Dodajem da iz sudske prakse jasno proizlazi da preambula akta Unije nije pravno obvezujuća te da se na nju nije moguće pozivati kako bi se odstupilo od stvarnih odredbi dotičnog akta ili kako bi ih se tumačilo na način koji je očito suprotan njihovom tekstu⁴⁰.

75. Ukratko, primjena bilo kojeg od predloženih dodatnih kriterija rezultirala bi iznimno uskim tumačenjem članka 53. Direktive 2006/112. Smatram da ni tekst ni svrha te odredbe ne podupiru tako usko tumačenje. Nadalje, zainteresirani porezni obveznici na temelju tih kriterija morali bi svaki put dokazati da njihove isporuke zadovoljavaju te relativne kriterije te bi nadležna tijela to morala provjeriti. To bi moglo rezultirati češćim parnicama i vjerojatnim povećanjem ukupnog administrativnog opterećenja, što je u suprotnosti s ciljem utvrđenim u uvodnoj izjavi 6.

36 Vidjeti točku 30. ovog mišljenja i u njoj sadržana upućivanja na Komisijine prijedloge.

37 Vidjeti po analogiji moje mišljenje u predmetu Finanzamt Dortmund-West, C-366/12, EU:C:2013:618, t. 55.

38 Direktiva Vijeća od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.)

39 Tako, u skladu s uvodnom izjavom 8. Direktive 2008/8, „[k]ako bi se pojednostavnile obveze poduzeća koja djeluju u državama članicama u kojima nemaju poslovni nastan, trebalo bi organizirati elektronički sustav u kojem bi se utvrđivao i obračunavao PDV na jednom mjestu”. U uvodnoj izjavi 2. Direktive 2008/9 navedeno je da postupak povrata PDV-a „treba pojednostavniti i modernizirati omogućavanjem uporabe modernih tehnologija”, a u uvodnoj izjavi 3. objašnjeno je da bi taj postupak „trebao poboljšati položaj poduzeća”. Ti su ciljevi odraženi u materijalnim odredbama tih direktiva. Taj argument neću dalje razvijati jer nadilazi opseg ovog mišljenja.

40 Presuda od 24. studenoga 2005., Deutsches Milch-Kontor, C-136/04, EU:C:2005:716, t. 32. i navedena sudska praksa

76. Ti kriteriji mogu dovesti i do paradoksalne situacije u kojoj će se slična obrazovna događanja koja se usporedno održavaju oporezovati u različitim državama članicama, ovisno o tome gdje klijenti imaju poslovni nastan. To mi se, iz perspektive funkcioniranja unutarnjeg tržišta i pravila o tržišnom natjecanju, ne čini osobito poželjnom situacijom⁴¹.

77. Naposljetku, podvrgavanje primjene članka 53. bilo kojem od gore razmatranih kriterija učinilo bi određivanje mjesta pružanja usluga ovisnim o nepouzdanosti i u određenoj mjeri subjektivnoj analizi⁴². To bi bilo u suprotnosti s načelom pravne sigurnosti, koje – osobito u pogledu pitanja poput PDV-a, koja imaju financijske posljedice – zahtijeva da odredbe prava Unije budu jasne, precizne i predvidljive, kako bi zainteresirane stranke mogle pravodobno procijeniti njihove učinke i poduzeti odgovarajuće mjere⁴³. Budući da ti kriteriji stoga mogu dovesti u pitanje ujednačenost primjene članka 53. te time i koristan učinak Direktive 2006/112, nijedan od njih nije moguće prihvatiti⁴⁴.

78. Čini se da primjena članka 53. na predmetne usluge ne izaziva nikakve praktične poteškoće: mjesto gdje se predmetne aktivnosti odvijaju lako je moguće odrediti⁴⁵. Budući da predmetne usluge podliježu PDV-u u državi članici u kojoj se doista pružaju, primjena tog članka ne dovodi do iracionalnog ishoda iz perspektive oporezivanja⁴⁶. Isto tako, ne čini se da je njegova primjena suviše složena niti da ugrožava pouzdanost i pravilno prikupljanje PDV-a⁴⁷.

Jesu li predmetni seminari obuhvaćeni člankom 53. Direktive 2006/112?

79. Uloga Suda u prethodnim postupcima jest pružiti sudu koji je uputio zahtjev sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni⁴⁸. Stoga ću završiti navođenjem određenih elemenata koje će sud koji je uputio zahtjev možda morati uzeti u obzir kako bi utvrdio primjenjuje li se članak 53. Direktive 2006/112 na činjenice iz glavnog postupka.

80. Kako sam to već istaknula⁴⁹, nesporno je da predmetni seminari čine obrazovne usluge pružene poreznim obveznicima.

81. Ništa u spisu pred Sudom ne upućuje na to da ti seminari nisu obuhvaćeni pojmom „događanje”, tumačenim u svjetlu mogeg zaključka u točki 44. ovog mišljenja. Te su usluge petodnevni seminari iz računovodstva s danom stanke u sredini; održavaju se na određenoj lokaciji te se njihov program unaprijed utvrđuje. Načelno, čini se da takve usluge prirodno potpadaju pod pojam „obrazovna događanja” u smislu članka 53. Švedska i Komisija na raspravi su tvrdile da to doista jest tako. Ne vidim razloga ne složiti se.

41 Sud je više puta utvrdio da se načelu porezne neutralnosti protivi različito oporezivanje PDV-om robe koja je slična te stoga u međusobnoj konkurenciji. To načelo obuhvaća i načelo ujednačene primjene PDV-a i načelo uklanjanja poremećaja u tržišnom natjecanju (vidjeti u tom pogledu presudu od 3. svibnja 2001., Komisija/Francuska, C-481/98, EU:C:2001:237, t. 22.).

42 Vidjeti po analogiji mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:283, t. 52.

43 Presuda od 12. veljače 2004., Slob, C-236/02, EU:C:2004:94, t. 37.

44 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, kada je, kao u predmetnom slučaju, odredbu prava Unije moguće tumačiti na više načina, prednost treba dati onom tumačenju koje može sačuvati njezin koristan učinak, a to je ono koje u obzir uzima svrhe propisa kojeg je ta odredba dio. Vidjeti presudu od 6. rujna 2018., Češka Republika/Komisija C-4/17 P, EU:C:2018:678, t. 45 i navedenu sudsku praksu.

45 Vidjeti po analogiji presudu od 12. svibnja 2005., RAL (Kanalski otoci) i dr., C-452/03, EU:C:2005:289, t. 33.

46 U pogledu kriterija „racionalnosti iz perspektive oporezivanja” vidjeti presudu od 12. svibnja 2005., RAL (Kanalski otoci) i dr., C-452/03, EU:C:2005:289, t. 33.

47 U pogledu tog kriterija vidjeti presudu od 27. listopada 2011., Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, t. 26.

48 Presuda od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 73.

49 Vidjeti točku 23. ovog mišljenja.

82. Još treba razmotriti pitanje sastoji li se usluga koju društvo Srf konsulterna pruža u zamjenu za plaćanje od prava na pristup, a ne od ostalih vrsta usluga u vezi sa seminarima koji se razmatraju u glavnom postupku. Ukratko, odgovor na to pitanje ovisi o tome je li ključan element to što društvo Srf konsulterna svojim klijentima prodaje pojedinačna prava na pristup seminarima koje organizira te im naplaćuje cijenu „po osobi”.

83. Nasuprot tomu, nevažno je cilja li društvo Srf konsulterna svojim uslugama točno određene klijente ili pak širu javnost, uključujući stavljanjem informacija o svojim seminarima na raspolaganje široj javnosti putem interneta. Nevažno je i to ima li društvo Srf konsulterna u vrijeme održavanja događaja na raspolaganju podatke o poreznom identitetu svakog pojedinog klijenta koji je kupio pravo na pristup. Međutim, naposljetku, nevažno je i to bi li društvo Srf konsulterna ili njegovi klijenti – zbog primjene članka 53., a ne članka 44. – za potrebe PDV-a u odnosu na te seminare bili obvezni registrirati se u drugoj državi članici te bi li morali platiti PDV i potom podnijeti zahtjev za povrat pretporeza koji su platili u toj drugoj državi članici.

84. Na temelju elemenata dostupnih Sudu, čini se da samu narav usluga društva Srf konsulterna čini pružanje njegovim klijentima koji su porezni obveznici prava da pojedinci pristupe objektu u kojem se određeni seminar doista održava, čime im se omogućava sudjelovanje u tom seminaru. U konačnici je na sudu koji je uputio zahtjev da u okviru svoje cjelokupne analize, vodeći računa o svim relevantnim okolnostima, odgovori na pitanje je li pružanje predmetnih seminara obuhvaćeno pojmom „pristup” u smislu članka 53. Direktive 2006/112.

Zaključak

85. S obzirom na navedeno, predlažem Sudu da na sljedeći način odgovori na pitanje koje je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska):

Izraz „usluge u vezi s pristupom [...] obrazovnim [...] događanjima” iz članka 53. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da obuhvaća uslugu koja se pruža isključivo poreznim obveznicima, a čiji se ključna element sastoji od prodaje prava da pojedinci pristupe profesionalnom obrazovnom seminaru koji traje jedan dan ili nekoliko dana, ako se taj seminar održava na određenoj lokaciji te je njegova tema unaprijed određena, što nacionalni sud treba utvrditi. Nevažno je: (i.) stavljaju li svi klijenti na raspolaganje pružatelju informacije kao što su podaci o njihovu poreznom identitetu; (ii.) zahtijeva li predmetna usluga prethodnu registraciju ili plaćanje; (iii.) nudi li se ta usluga samo točno određenim klijentima ili pak široj javnosti; kao i (iv.) uzrokuje li činjenica da se usluga oporezuje u državi članici u kojoj se održava predmetno događanje dodatno administrativno opterećenje pružatelju ili njegovim klijentima.