



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

13. ožujka 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ –
Članak 53. – Pružanja usluga u vezi s pristupom obrazovnim događanjima – Mjesto
oporezivih transakcija”

U predmetu C-647/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), odlukom od 9. studenoga 2017., koju je Sud zaprimio 20. studenoga 2017., u postupku

Skatteverket

protiv

Srf konsulterna AB,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešić i I. Jarukaitis, suci,
nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 18. listopada 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Skatteverket, A.-S. Pallasdies, u svojstvu agenta,
- za švedsku vladu, A. Falk, C. Meyer-Seitz i H. Shev, u svojstvu agenata,
- za francusku vladu, D. Colas, E. de Moustier i A. Alidière, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brandon i G. Brown, u svojstvu agenata, uz asistenciju E. Mitrophanousa, *barrister*,
- za Europsku komisiju, K. Simonsson, J. Jokubauskaitė, G. Tolstoy i E. Ljung Rasmussen, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 10. siječnja 2019.,

* Jezik postupka: švedski

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 53. Direktive Vijeća 2006/112/EZ 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) i Srf konsulterne AB (u daljnjem tekstu: Srf) o poreznom mišljenju Skatterättsnämndena (Komisija za porezno pravo, Švedska) o obračunavanju, u Švedskoj, poreza na dodanu vrijednost (PDV) na održavanje tečajeva o računovodstvu i upravljanju u trajanju od pet dana u drugoj državi članici poreznim obveznicima čije je sjedište poslovanja ili stalni poslovni nastan u Švedskoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

- 3 Glava V. Direktive o PDV-u, koja se odnosi na mjesto oporezivih transakcija, sadržava poglavlje 3., naslovljeno „Mjesto pružanja usluga”. Odjeljak 2. tog poglavlja, naslovljen „Opća pravila”, obuhvaća članke 44. i 45. te direktive.
- 4 U skladu s člankom 44. navedene direktive:
„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”
- 5 Odjeljak 3. poglavlja 3. Direktive 2006/112, naslovljen „Posebne odredbe”, obuhvaća članke 46. do 59.a te direktive.
- 6 Člankom 53. navedene direktive određeno je:
„Mjesto 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, koje su pružene poreznom obvezniku, je mjesto gdje se ta događanja zaista održavaju.”

Direktiva 2008/8/EZ

- 7 U uvodnim izjavama 3. i 6. Direktive 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.) određeno je:

„(3) Za sve pružene usluge mjesto oporezivanja bi u načelu trebalo biti mjesto gdje se odvija stvarna potrošnja. Kada bi se opće pravilo o mjestu pružanja usluga ovako promijenilo bile bi potrebne određene iznimke od ovog općenitog pravila i zbog administrativnih i političkih razloga.

[...]

(6) U određenim okolnostima općenita pravila vezano za mjesto pružanja usluga i za porezne obveznike i za osobe koje ne podliježu porezu nisu primjenjiva i umjesto njih treba primijeniti specifične iznimke. Te se iznimke trebaju većinom temeljiti na postojećim kriterijima i odražavati načelo oporezivanja na mjestu potrošnje, a ne nametati nerazmjerna administrativna opterećenja pojedinim trgovcima.”

Provedbena uredba (EU) br. 282/2011

- 8 U skladu s uvodnim izjavama 4. i 27. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.; u daljnjem tekstu: Provedbena uredba):

„(4) Cilj ove Uredbe je zajamčiti jedinstvenu primjenu trenutnog sustava PDV-a utvrđivanjem pravila o provedbi Direktive [o PDV-u], a posebno u vezi poreznih obveznika, isporuci robe i isporuci usluga te o mjestu oporezivih transakcija. U skladu s načelom proporcionalnosti određenim u članku 5. stavku 4. [UEU-a], ova Uredba ne prelazi ono što je potrebno za ostvarivanje tog cilja. S obzirom da je obvezujuća, te se izravno primjenjuje u svim državama članicama, ujednačenost primjene će se najbolje zajamčiti Uredbom.

[...]

(27) Kako bi se zajamčilo ujednačeno postupanje prema isporukama usluga s područja kulture, umjetnosti, sporta, znanosti, obrazovanja, zabave i sličnih usluga, potrebno je definirati pristup takvim događajima i popratnim uslugama koje su u vezi s tim pristupom.”

- 9 U skladu s člankom 32. Provedbene uredbe:

„1. Usluge u vezi s pristupom događajima s područja kulture, umjetnosti, sporta, znanosti, obrazovanja, zabave i sličnih usluga, kako je navedeno u članku 53. Direktive [o PDV-a], obuhvaćaju 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.

2. Stavak 1. se posebno primjenjuje na:

[...]

(c) pravo pristupa obrazovnim i znanstvenim događajima, kao što su konferencije i seminari.

[...]”

10 Člankom 33. te uredbe određeno je:

„Pomoćne usluge navedene u članku 53. Direktive [o PDV-a] 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.

Takve pomoćne usluge posebno uključuju uporabu garderobe ili sanitarnih prostorija, ali ne uključuju same posredničke usluge u vezi s prodajom ulaznica.”

Švedsko pravo

- 11 U skladu s člankom 5. poglavlja 5. mervärdesskattelagena (1994:200) (Zakon 1994:200 o porezu na dodanu vrijednost), mjesto pružanja usluge isporučene poreznom obvezniku je Švedska ako potonji u Švedskoj ima sjedište svojeg poslovanja ili stalni poslovni nastan u kojem je navedena usluga pružena.
- 12 U skladu s člankom 11.a poglavlja 5. tog zakona, mjesto pružanja usluga u vezi s pristupom kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim događanjima, kao što su sajmovi i izložbe, jest Švedska ako se ta događanja doista održavaju u Švedskoj. Isto vrijedi i za pomoćne usluge povezane s tim pristupom.

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 13 Srf društvo je sa sjedištem u Švedskoj koje je u isključivom vlasništvu profesionalnog udruženja savjetnika za računovodstvo, upravljanje i plaće. U tom okviru ono pruža obuku o računovodstvu i upravljanju u obliku tečajeva za članove te organizacije i treće osobe. Većina tih tečajeva organizira se u Švedskoj, ali se neki od njih održavaju i u drugim državama članicama te tada obučavatelji tog društva odlaze u predmetnu državu članicu. Ti tečajevi održavaju se samo za profesionalce koji imaju sjedište svojega poslovanja ili stalni poslovni nastan u Švedskoj.
- 14 Navedeni tečajevi održavaju se u konferencijskom centru te traju 30 sati tijekom pet dana s jednim danom stanke u sredini. Sadržaj tih tečajeva određen je unaprijed, ali ga se može na licu mjesta prilagoditi ovisno o razini stručnosti sudionika koji trebaju posjedovati određene vještine i profesionalno iskustvo u računovodstvu i upravljanju.
- 15 Za sudjelovanje u tečajevima Srf-a potrebna je prethodna registracija, koja se treba odobriti prije početka tečaja, te uplata koja se izvršava unaprijed.
- 16 Komisija za porezno pravo je na zahtjev Srf-a donijela porezno mišljenje u kojem je smatrala da za te tečajeve, iako su se održali u državama članicama koje nisu Kraljevina Švedska, treba smatrati kao da su se održali u Švedskoj i da stoga PDV treba naplatiti u toj državi članici. Ona je osobito smatrala da je izraz „pristup događanjima” iz članka 53. Direktive o PDV-u umetnut radi sužavanja područja primjene pravila o izuzeću i, prema tome, proširenja područja primjene načelnog pravila. Pojam „pristup događanjima” treba proširiti tako da znači pravo ulaska u prostor. Međutim, usluge o kojima je riječ u glavnom postupku nemaju poglavito značajku prava ulaska u prostor, nego značajku prava sudjelovanja na posebnom tečaju. Budući da glavni predmet tečajeva o kojima je riječ u glavnom postupku nije dodjela prava pristupa, u smislu članka 53. Direktive o PDV-u, PDV na te usluge mogao bi se naplaćivati u Švedskoj na temelju članka 44. te direktive.

- 17 Budući da je porezna uprava željela potvrdu tog mišljenja i drugo obrazloženje, podnijela je tužbu Högsta förvaltningsdomstolenu (Vrhovni upravni sud, Švedska). Srf je također zahtijevao potvrdu navedenog mišljenja s obzirom na to da je smatrao da bi primjena pravila o izuzeću iz članka 53. Direktive o PDV-u bila nerazmjerno administrativno opterećenje.
- 18 U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

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

O prethodnom pitanju

- 19 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 53. Direktive o PDV-u tumačiti na način da izraz „uslug[e] u vezi s pristupom [...] događanjima” sadržan u toj odredbi obuhvaća uslugu poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se sastoji u održavanju tečaja o računovodstvu i upravljanju u trajanju od pet dana samo za porezne obveznike, za koji se potrebno prethodno registrirati te ga unaprijed platiti.
- 20 S tim u vezi najprije valja istaknuti da članci 44. i 45. Direktive o PDV-u sadržavaju opće pravilo o određivanju mjesta poveznice u pogledu oporezivanja pružanja usluga, dok članci 46. do 59.a te direktive predviđaju niz posebnih poveznica.
- 21 Kao što proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda, članci 44. i 45. Direktive o PDV-u nisu nadređeni njezinim člancima 46. do 59.a. Valja se u svakoj pojedinoj situaciji upitati odgovara li ona jednome od slučajeva navedenih u člancima 46. do 59.a te direktive. Ako ne, navedena situacija obuhvaćena je njezinim člancima 44. i 45. (vidjeti u tom smislu presude od 12. svibnja 2005., RAL (Channel Islands) i dr., C-452/03, EU:C:2005:289, t. 24. i navedenu sudsku praksu i od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 18.).
- 22 Iz toga slijedi da članak 53. Direktive o PDV-u treba smatrati iznimkom od općeg pravila koju treba strogo tumačiti (vidjeti analogijom presudu od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 19.).
- 23 Člankom 53. te direktive određeno je da je mjesto pružanja usluga u vezi s pristupom osobito obrazovnim događanjima koje su pružene poreznim obveznicima mjesto gdje se ta događanja zaista održavaju.
- 24 Iz članka 32. stavka 2. točke (c) Provedbene uredbe, u vezi sa stavkom 1. tog članka, proizlazi da usluge iz članka 53. Direktive o PDV-u, u vezi s pristupom obrazovnim i znanstvenim događajima, kao što su konferencije i seminari, obuhvaćaju pružanje usluga čije su ključne značajke dodjela prava pristupa događaju u zamjenu za ulaznicu ili novčanu naknadu.
- 25 U glavnom predmetu iz informacija koje je pružio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da su tečajevi o kojima je riječ u glavnom postupku koje je Srf održao za porezne obveznike u Švedskoj tečajevi koji traju pet dana s jednim danom stanke u državi članici koja nije Kraljevina Švedska u kojoj je sjedište poslovanja tog društva. Ti tečajevi, koji podrazumijevaju fizičku prisutnost navedenih poreznih obveznika, stoga ulaze u kategoriju obrazovnih događanja iz članka 32. Provedbene uredbe.

- 26 Kad je riječ o tome jesu li ključne značajke tečajeva o kojima je riječ u glavnom postupku dodjela prava pristupa navedenim seminarima, valja podsjetiti da, kada su dva elementa ili radnje koje izvrši porezni obveznik ili pak više njih toliko usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu čije bi razdjeljivanje bilo umjetno, riječ je o jedinstvenoj transakciji (vidjeti u tom smislu presudu od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 70. i navedenu sudsku praksu).
- 27 Međutim, kao što u biti navodi vlada Ujedinjene Kraljevine u svojim pisanim očitovanjima, pristup poreznih obveznika predmetnim seminarima u zamjenu za novčanu naknadu nužno podrazumijeva mogućnost sudjelovanja u njima. Tako je to sudjelovanje usko vezano uz navedene seminare. U tim okolnostima nije utemeljeno razlikovanje koje je Komisija za porezno pravo provela između prava ulaska u prostor i prava sudjelovanja na posebnom tečaju za potrebe primjene članka 53. Direktive o PDV-u.
- 28 Usto, valja podsjetiti da je cilj odredbi Direktive o PDV-u kojima je propisano mjesto oporezivanja pružanja usluga to da se izbjegnu, s jedne strane, sukobi nadležnosti koji mogu dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (presuda od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 29 Tako logika na kojoj se temelje odredbe Direktive o PDV-u o mjestu isporuke usluga ide za time da se oporezivanje u najvećoj mogućoj mjeri izvršava u mjestu gdje se roba i usluge koriste (vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2016, A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 25. i navedenu sudsku praksu).
- 30 Iz toga slijedi da mjesto pružanja usluga poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku treba odrediti na temelju članka 53. Direktive o PDV-u i one posljedično trebaju biti oporezivane PDV-om u mjestu gdje se one zaista i pružaju, odnosno u državama članicama u kojima se navedeni tečajevi zaista održavaju.
- 31 Točno je da bi, kao što to navodi Srf, takvo tumačenje moglo dovesti do povećanja administrativnog opterećenja za određene gospodarske subjekte, iako je u uvodnoj izjavi 6. Direktive 2008/8, kojom su uvedeni članci 44. i 53. Direktive o PDV-u, u njihovoj verziji koja je trenutačno na snazi, navedeno da bi oporezivanje u mjestu potrošnje u najvećoj mogućoj mjeri trebalo izbjegavati nametanje nerazmjernih administrativnih opterećenja tim gospodarskim subjektima.
- 32 Međutim, kako je istaknula nezavisna odvjetnica u točki 74. svojega mišljenja, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da preambula akta Unije nema pravno obvezujuću snagu i ne može se na nju pozivati ni kako bi se odstupilo od same odredbe predmetnog akta ni kako bi se te odredbe tumačilo na način očito suprotan njihovom tekstu (presuda od 13. rujna 2018., Česká pojišťovna, C-287/17, EU:C:2018:707, t. 33.).
- 33 Tečajevi poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku obuhvaćeni su uslugama iz članka 53. Direktive o PDV-u i iz tog članka, u vezi s člankom 32. Provedbene uredbe, proizlazi da je mjesto oporezivanja pružanja usluga u vezi s pristupom obrazovnim događanjima poput seminara mjesto gdje se oni zaista održavaju.
- 34 Stoga se ne može odstupiti od primjene članka 53. Direktive o PDV-u samo na temelju uvodne izjave 6. Direktive 2008/8.
- 35 Kad je riječ o činjenici da se na tečajeve o kojima je riječ u glavnom postupku bilo potrebno prethodno upisati te ih unaprijed platiti, ona nije relevantna za potrebe primjene članka 53. Direktive o PDV-u. Naime, u tekstu tog članka nema nikakve osnove za zaključak da bi se takve kriterije moglo uzeti u obzir radi određivanja mjesta pružanja tih usluga.

- 36 S obzirom na prethodno navedeno na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 53. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da izraz „uslug[e] u vezi s pristupom [...] događanjima” sadržan u toj odredbi obuhvaća uslugu poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se sastoji u održavanju tečaja o računovodstvu i upravljanju u trajanju od pet dana samo za porezne obveznike, za koji se potrebno prethodno registrirati te ga unaprijed platiti.

Troškovi

- 37 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Članak 53. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008., treba tumačiti na način da izraz „uslug[e] u vezi s pristupom [...] događanjima” sadržan u toj odredbi obuhvaća uslugu poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se sastoji u održavanju tečaja o računovodstvu i upravljanju u trajanju od pet dana samo za porezne obveznike, za koji se potrebno prethodno registrirati te ga unaprijed platiti.

Potpisi