



Határozatok Tára

ELEANOR SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. január 10.¹

C-647/17. sz. ügy

**Skatteverket
kontra
Srf konsulterna AB**

(a Högsta förvaltningsdomstolen [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye – Adóalanyok részére kínált szolgáltatások – Oktatási eseményekre történő belépésre vonatkozó szolgáltatások – A szolgáltató és a résztvevők letelepedésének helyétől eltérő tagállamban megrendezett szeminárium – Előzetes regisztrációhoz és fizetéshez kötött szeminárium”

1. A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem révén abban a kérdésben kér iránymutatást a Bíróságtól, hogy valamely Svédországban letelepedett adóalany által Svédországban letelepedett adóalanyok részére szervezett, azonban egy másik tagállamban megrendezett szemináriumra a héát Svédországban vagy e másik tagállamban kell-e alkalmazni. Az ilyen szeminárium teljesítésének helyét a 2006/112/EK irányelv² 44. cikkével vagy ugyanezen irányelv 53. cikkével összhangban kell-e meghatározni?

2. Ez az első alkalom, hogy a Bíróságnak az 53. cikk tárgyi hatályát az e cikk értelmében vett, adóalany részére nyújtott oktatási eseményekre történő belépésre vonatkozó szolgáltatásokkal összefüggésben kell megvizsgálnia és meghatározni. Valószínű, hogy a Bíróság által adott válasz az 53. cikkben említett más eseménykategóriák, azaz a „kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló események” (köztük teniszbajnokságok és vásárok, művészeti kiállítások és zenei koncertek) tekintetében is döntő hatást fog gyakorolni a szolgáltatások (ezen belül a belépéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatások) teljesítési helyének meghatározására. Egy nagyon konkrét példával élve, előfordulhat tehát, hogy a Bíróság az EURO 2020 labdarúgó-bajnoksághoz hasonló, jelentős nemzetközi esemény teljesítési helyének meghatározásához ad iránymutatást.³

¹ Eredeti nyelv: angol.

² A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

³ Úgy tűnik, az esemény releváns jellemzői a következők: egy sor önálló eseményből (labdarúgó mérkőzésekből) áll, amelyeket különböző tagállamokban vagy az EU területén kívül rendeznek meg, és amelyekre összetett forgalmazási rendszeren keresztül, különböző adóalanyok által értékesített, névre szóló jegyek kaphatók.

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

3. A 2006/112 irányelv 44. cikke akként rendelkezik, hogy „az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van”⁴.

4. Az 53. cikk szerint az adóalany részére nyújtott szolgáltatások esetén a „[...] kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló eseményekre, mint például vásárookra és kiállításokra történő belépésre vonatkozó szolgáltatások, valamint a belépéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a fenti események megrendezésére ténylegesen sor kerül”.

5. Az 54. cikk (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások esetében a „[...] kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló tevékenységekkel – mint például vásárok vagy kiállítások – kapcsolatos szolgáltatások – beleértve az ilyen tevékenységek szervezőinek szolgáltatásnyújtását is –, valamint az ehhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtásának teljesítési helye az a hely, ahol ezeket a tevékenységeket ténylegesen végzik”.

6. A 132. cikk (1) bekezdésének i) pontja értelmében a tagállamok mentesítik a héa alól „[...] a továbbképzés, illetve szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat vagy termékértékesítéseket, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtanak”.

A 282/2011 rendelet

7. A 282/2011 rendelet⁵ 32. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy 2006/112 irányelv 53. cikke különösen „olyan szolgáltatások[ra] [alkalmazandó], amelyek alapvető jellemzője, hogy – jegy vagy díjfizetés ellenében, beleértve az előfizetés, bérlet vagy rendszeres díj formájában történő díjfizetést is – biztosítják az adott eseményre történő belépés jogát”.

8. A 32. cikk (2) bekezdése szerint az ilyen szolgáltatások magukban foglalják különösen az „a) előadásokra, színházi előadásokra, cirkuszi előadásokra, vásárookra, vidámparkokba, koncertekre, kiállításokra, valamint egyéb hasonló kulturális eseményekre történő belépés jog[át]; b) sporteseményekre – például mérkőzésekre vagy versenyekre – történő belépés jog[át]; valamint az c) oktatási és tudományos eseményekre – például konferenciákra és szemináriumokra – történő belépés jog[át]”.

9. A 32. cikk (3) bekezdésével összhangban a létesítmények – például fitnesztermek vagy hasonló létesítmények – díj fizetése ellenében történő használata nem tartozik a 32. cikk (1) bekezdésének hatálya alá.

⁴ A szóban forgó tényállás megvalósulásának időpontjában a 2006/112 irányelvnek a héairányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) módosított változata volt alkalmazandó.

⁵ A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.).

10. A 33. cikk akként rendelkezik, hogy „a 2006/112 irányelv 53. cikkében említett járulékos szolgáltatások magukban foglalják azokat a szolgáltatásokat, amelyek a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló eseményekre történő belépéshez közvetlenül kapcsolódnak, és amelyeket az eseményen részt vevő személyeknek elkülönülten, ellenértékért nyújtanak”. Ezenfelül rögzíti, hogy „e járulékos szolgáltatások magukban foglalják különösen a ruhatár és a mosdó használatát, azonban nem foglalják magukban azon szolgáltatásokat, amelyek kizárólag a jegyértékesítés közvetítéséből állnak”.

A nemzeti jog

11. A mervärdesskattelagen (1994:200) (a hozzáadottérték-adóról szóló [1994:200] törvény)⁶ 5. §-ának 5. pontja szerint az adóalany részére nyújtott szolgáltatás akkor tekintendő Svédországban teljesítettnek, ha az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye Svédországban található, vagy ott állandó telephellyel rendelkezik, amelynek az említett szolgáltatást nyújtották.

12. A héatörvény 5. §-ának 11a. pontja szerint az adóalanyoknak nyújtott, kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló eseményekre, mint például vásárookra és kiállításokra történő belépésre irányuló szolgáltatások akkor tekintendők Svédországban teljesítettnek, ha az esemény ténylegesen Svédországban kerül megrendezésre. Ugyanez vonatkozik a belépéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatásokra.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13. Az Srf konsulterna AB (a továbbiakban: Srf konsulterna) Svédországban létrehozott társaság, amely teljes egészében egy könyvelési, vezetési és bérszámfejtési tanácsadással foglalkozó szakmai egyesület tulajdonában áll. A társaság tanácsadók részére díj fizetése ellenében képzést és továbbképzést nyújt.

14. A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy az Srf konsulterna – többek között – 30 órás szemináriumokat tart, amelyek öt napra vannak elosztva, egynapos szünettel a szeminárium közepén. Ezeket a szemináriumokat kizárólag olyan szakembereknek nyújtják, akik Svédországban telepedtek le, vagy ott állandó telephelyük van, függetlenül attól, hogy tagjai-e annak a szakmai egyesületnek, amely az Srf konsulterna tulajdonosa. A tantervet előre eldöntik, és feltételezi, hogy a résztvevők rendelkeznek korábbi számviteli ismeretekkel és tapasztalattal, noha az hozzáigazítható a ténylegesen résztvevők kompetenciaszintjéhez. A szemináriumokat egy konferenciaközpontban rendezik meg.

15. A résztvevőknek előzetesen regisztrálniuk kell, és részvételüket a képzés megkezdését megelőzően el kell fogadni. Az Srf konsulterna tehát információkkal rendelkezik a résztvevők személyéről, például nevééről, címéről, személyi azonosító számáról vagy regisztrációs számáról.⁷ A fizetés előre történik.

16. Az Srf konsulterna az egyes szemináriumait különböző svédországi helyszíneken, míg más szemináriumokat más tagállamokban rendezik meg.

17. Az Srf konsulterna ez utóbbi szemináriumokra (a továbbiakban: a szóban forgó szemináriumok) tekintettel kérte a Skatterättsnämnden (adóügyi bizottság, Svédország), hogy határozzon abban a kérdésben, hogy a teljesítés helyének Svédországot vagy azt a tagállamot kell-e tekinteni, amelyben a szemináriumot megrendezték.

⁶ A továbbiakban: héatörvény.

⁷ A továbbiakban: adóazonosító adatok.

18. A Skatterättsnämnden (adóügyi bizottság) megállapította, hogy a szemináriumokat – annak ellenére, hogy azokat ténylegesen külföldön rendezték meg – úgy kell tekinteni, mint amelyeket Svédországban tartottak meg. Ennek megfelelően az 53. cikk helyett a 44. cikket kell alkalmazni, következésképpen a héát Svédországban kell felszámítani.

19. A Skatteverket (helyi adóhatóság, Svédország) e határozat indokolásával nem értett egyet, és e határozat ellen keresetet indított be a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) előtt.

20. A kérdést előterjesztő bíróság – mivel arra az álláspontra helyezkedett, hogy a 2006/112 irányelv 53. cikke, és annak az ezen irányelv 44. cikkéhez való viszonya nem teljesen egyértelmű – az eljárást felfüggesztette és a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 53. cikkében foglalt »eseményekre történő belépés« fogalmát, mint amely magában foglalja az olyan, ötnapos számviteli tanfolyamból álló szolgáltatást, amelyet kizárólag adóalanyoknak szerveznek, és amely előzetes regisztrációhoz és fizetéshez kötött?»

21. A Skatteverket, Franciaország, az Egyesült Királyság és a Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. Svédország és a Bizottság a 2018. október 18-i tárgyaláson szóbeli észrevételeket terjesztettek elő.

Értékelés

Előzetes megjegyzések

22. A kérdést előterjesztő bíróság kíván meggyőződni, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló szolgáltatásnyújtás a 2006/112 irányelv 53. cikkének hatálya alá tartozik-e. Az előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésre adandó válasz tehát attól függ, hogy az Srf konsulterna által a Svédországtól eltérő tagállamokban szervezett szemináriumok a 2006/112 irányelv 53. cikke értelmében vett „oktatási [...] eseményekre [...] történő belépésre vonatkozó” szolgáltatások nyújtásának minősíthetők-e.

23. Előzetesen megjegyzem, a felek között egyetértés van abban, hogy az alapeljárásban termékértékesítés helyett szolgáltatásnyújtásról van szó. A felek egyetértenek abban is, hogy kizárólag adóalanyok az említett szolgáltatások címzettjei. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban ugyanennyire egyértelműen rámutat arra, hogy az Srf konsulterna oktatási jellegű szolgáltatásokat nyújt. A teljesítés helyének meghatározása szempontjából tehát valóban a 44. és 53. cikk lehet releváns rendelkezés.

24. Amennyiben az előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a nyújtott szolgáltatás a 2006/112 irányelv 53. cikke értelmében vett „eseményekre történő belépés”, mivel a szóban forgó szemináriumokat egy Svédországtól eltérő tagállamban rendezik meg, ez a Svédországtól eltérő tagállam minősül a teljesítés helyének.⁸ Amennyiben az említett szolgáltatások nyújtása nem tartozik az 53. cikk hatálya alá, az irányelv 44. cikkével összhangban a teljesítés helye Svédország, mivel a szóban forgó szeminárium valamennyi résztvevője Svédországban telepedett le.⁹

⁸ Lásd a fenti 16. és 17. pontot.

⁹ Lásd a fenti 13. és 14. pontot.

25. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a szolgáltatásnyújtások adóztatásának helyét meghatározó rendelkezések célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a szóban forgó szolgáltatás adóztatása elmaradásának elkerülése.¹⁰ A Bíróság tehát válaszában meghatározza majd, hogy az érintett tagállamok közül melyik rendelkezik joghatósággal arra, hogy az érintett adóalanyok számára előírja a héának a szóban forgó szemináriumokkal kapcsolatban az e tagállamban alkalmazandó adómértékekkel és eljárásokkal összhangban történő megfizetését.

26. Mivel úgy tűnik, hogy a szóban forgó szemináriumok célja, hogy a számviteli ismereteik naprakészen tartásában segítse a tanácsadókat,¹¹ valószínű, hogy e szemináriumok a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja értelmében vett „továbbképzésnek, illetve szakmai átképzésnek” minősülnek. Ennélfogva előfordulhat, hogy e szemináriumok az említett rendelkezésben előírt kötelező héamentesség hatálya alá esnek. A Bizottság a tárgyaláson előadta, hogy e rendelkezés nem releváns. Ezt az indokolhatja, hogy az Srf konsulterna nem minősül a 132. cikk (1) bekezdése értelmében vett, továbbképzési céllal létrehozott közintézménynek. Ez a rendelkezés azonban kizárólag akkor nem releváns, ha az Srf konsulterna – eltekintve attól, hogy nem ilyen közintézmény - az említett rendelkezés értelmében vett, „[...] az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott” intézménynek *sem* minősül bármely olyan tagállamban, amelyben a szóban forgó szemináriumot tartja.¹² Mivel a Bíróságnak nem áll rendelkezésére olyan anyag, amely e kérdésben támpontot adna, ezt a továbbiakban nem tárgyalom.

Az ügy érdeméről

27. Míg a 2006/112 irányelv 44. cikke adózási szempontból a héaalanyoknak nyújtott szolgáltatások teljesítése helyének meghatározására vonatkozóan általános szabályt tartalmaz, az 53. cikk – többek között az oktatási szolgáltatások esetére – konkrét, eltérő rendelkezést rögzít.

28. Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a teljesítés helyének a meghatározására vonatkozó általános szabály a különös szabályokkal szemben nem élvez elsőbbséget. Minden egyes esetben azt kell meghatározni, hogy az adott eset a 2006/112 irányelvben (például az 53. cikkben) felsorolt különös esetek valamelyikébe tartozik-e. Amennyiben nem, akkor a 44. cikk hatálya alá tartozik. E különös szabályokat nem lehet a főszabály alóli kivételként értelmezni, amelyet ennélfogva szűken kellene értelmezni.¹³ A 44. cikket inkább olyan kiegészítő vagy átfogó rendelkezésnek kell tekinteni, amely különös szabály hiányában alkalmazandó.

29. A Bíróság korábban megállapította, hogy a szolgáltatásnyújtás héa szempontjából vett teljesítési helyére vonatkozó rendelkezések logikája szerint az adóztatásnak lehetőség szerint azon a helyen kell történnie, ahol a termékeket felhasználják, illetve a szolgáltatásokat igénybe veszik.¹⁴

30. Ez a Bizottságnak a szabályok jelenlegi tartalommal történő elfogadását eredményező, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyéről szóló javaslatában követett megközelítést is megerősíti. Ebben a javaslatban a Bizottság rögzítette, hogy a szolgáltatások adóztatásának helyére irányadó szabályok bármely módosításának – lehetőség szerint – azt kell eredményeznie, hogy az adóztatás azon a helyen történjen, ahol a termékeket felhasználják, illetve a szolgáltatásokat igénybe veszik.¹⁵ A Bizottság e

10 2016. december 8-i A és B ítélet, C-453/15, EU:C:2016:933, 24. pont.

11 Lásd a fenti 14. pontot.

12 2013. november 28-i MDDP-ítélet, C-319/12, EU:C:2013:778, 35–39. pont.

13 2016. december 8-i A és B ítélet, C-453/15, EU:C:2016:933, 18. és 19. pont.

14 2016. december 8-i A és B ítélet, C-453/15, EU:C:2016:933, 25. pont.

15 A 77/388/EGK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat, COM(2003) 822, 3. szakasz.

célből az adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások teljesítésének helyére irányadó szabályok módosítását javasolta akként, hogy az ilyen szolgáltatásokat a *szolgáltatást nyújtó* letelepedése helyének tagállama helyett¹⁶ általánosságban abban a tagállamban adóztassák meg, ahol a *szolgáltatást igénybe vevő* letelepedett.¹⁷

31. Az oktatási szolgáltatások fogalmilag szellemi, tehát immateriális jellegű szolgáltatások. Ennélfogva az ilyen szolgáltatásokat talán akkor lehet gazdasági szempontból az adóalanyok által „igénybe vettnek” tekinteni, amikor az ügyfelek részére, és így az adóalanyok letelepedése helyének tagállamában szolgáltatásokat (nyújtanak). Az ilyen értelmezés a 44. cikk alkalmazását támasztaná alá.

32. Az oktatási *események* tekintetében nyújtott szolgáltatás ugyanakkor olyan egységes, noha összetett szolgáltatásnyújtás, amelynek alapvető elemei – például valamely tanár vagy előadó közreműködése, a helyszín és a helyszínen „igénybe vett” minden létesítmény és járulékos szolgáltatás – szoros fizikai kapcsolatban állnak azzal a hellyel, ahol az eseményt ténylegesen megrendezik.¹⁸ Úgy tűnik, ez a szóban forgó szolgáltatásnyújtások egészének a fizikai értelemben vett igénybevétele helyén történő megadóztatása mellett szól; következésképpen ez az 53. cikk alkalmazását támasztja alá.

33. Álláspontom szerint ebből az következik, hogy a 44. és 53. cikk alkalmazását illetően nyilvánvaló „ököl szabály” nem vonható le abból az általános célkitűzésből, amely szerint az adóalanyoknak nyújtott szolgáltatásokat az igénybevételük helyén kell megadóztatni. Közelebbről ez, a 2008/8 irányelv (6) preambulumbekzdésében¹⁹ tükröződő célkitűzés egyik szóban forgó cikk különösen tág vagy szigorú értelmezésére sem utal egyértelműen.

34. Ennélfogva, most először a 2006/112 irányelv 53. cikkében rögzített különös szabály hatályát vizsgálom meg, majd megkísérlek iránymutatást adni a kérdést előterjesztő bíróság részére abban a kérdésben, hogy a szóban forgó szolgáltatások az említett rendelkezés hatálya alá tartoznak-e. Amennyiben erre a kérdésre nemleges választ kell adni, a szóban forgó szolgáltatások a 2006/112 irányelv 44. cikkében rögzített általános szabály hatálya alá tartoznak.

A 2006/112 irányelv 53. cikke

35. A jelen ügy középpontjában a 2006/112 irányelv 53. cikke értelmében vett, „oktatási [...] eseményekre [...] történő belépésre” vonatkozó szolgáltatások fogalma áll. Mivel nem képezi vita tárgyát, hogy a szóban forgó szemináriumok „oktatási” jellegűek, elemzésem tárgyát az így megmaradó „esemény” és „belépés” kulcsfogalmak képezik.

36. Az említett rendelkezés alkalmazásában mi minősül oktatási „*eseménynek*”?

16 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 9. cikkének (1) bekezdése és később a 2006/112 irányelv 43. cikkének eredeti változata szerint ez volt az általános szabály. Ez a szabály 2009. december 31-ig maradt hatályban.

17 A 77/388/EGK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó módosított javaslat, COM(2005) 334, 1. pont, 2. o. Ezt a célkitűzést tükrözi a 2008/8 irányelv (4) preambulumbekzdése, amely szerint e tekintetben az általános szabályt „a szolgáltatást igénybevevő, nem pedig a szolgáltatást nyújtó letelepedési helye alapján kell megalkotni”.

18 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint egységet képező ügyletnek tekinthető különösen az, amikor az adóalany által teljesített két vagy több művelet, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne (lásd például: 2016. november 10-i Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 70. pont). Az „összetett szolgáltatásokra” és azok 2006/112 irányelv szerinti adójogi bánásmód vonatkozó ítélkezési gyakorlat áttekintésével kapcsolatban lásd: Kokott főtanácsnok Talacre Beach Caravan Sales ügyre vonatkozó indítványa, C-251/05, EU:C:2006:295, 27. és azt követő pontok.

19 E preambulumbekzdés szerint az adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások teljesítése helyének meghatározására vonatkozó szabályoknak „tükrözniük kell a fogyasztás helye szerinti adózás elvét”.

37. Ezt a fogalmat az irányelv nem határozza meg. A 282/2011 rendelet²⁰ 32. cikke (2) bekezdésének c) pontja ugyanakkor általánosságban az „oktatási és tudományos konferenciákra és szemináriumokra” – mint olyanokra – a 2006/112 irányelv 53. cikkének hatálya alá tartozó események példáiént utal, ami azt mutatja, hogy a jogalkotó a fogalmat viszonylag tágan kívánta meghatározni.

38. Az Oxford Dictionary²¹ szótárban szereplő meghatározás szerint az „esemény” „olyan – különösen jelentőséggel bíró – dolog, amely” közelebbről „tervezett nyilvános vagy társadalmi alkalomként” „megtörténik vagy bekövetkezik”. A 2006/112 irányelv általam ellenőrizhetett nyelvi változataiban olyan egyenértékű kifejezések szerepelnek, amelyek igen hasonló, tág és funkcionális jelentéssel bírnak.²²

39. Ennélfogva valamely, az 53. cikk szerinti eseményt előre meg kell tervezni. Álláspontom szerint az esemény fogalmilag a tartalom, helyszín és időpont szempontjából egy elválaszthatatlan egészet képez. Természetesen valamely oktatási szolgáltatáshoz pusztán átfogó keretet biztosító, határozatlan idejű tevékenységhez képest valamely, előre meghatározott napirenddel és konkrét tematikával rendelkező tevékenység nagyobb valószínűséggel minősül eseménynek.

40. Ezenfelül az eseményeket személyeknek egy adott időszakban valamely tevékenység megfigyelése vagy abban való részvétel céljából történő gyülekezéseként kell értelmezni. Hajlamos vagyok egyetérteni az Egyesült Királysággal abban, hogy az 53. cikk tehát kizárólag olyan tevékenységekre vonatkozik, amelyek során az igénybe vevő fizikailag jelen van. Ezt a következtetést megerősíti a 282/2011 rendelet 33. cikke, amely „eseményen részt vevő személyekre” utal (kiemelés tőlem).

41. Az idő is jelentős tényező. A szolgáltatás időtartamának rendes esetben olyannak kell lennie, amely lehetővé teszi az oktatási események más oktatási tevékenységektől történő megkülönböztetését. A konferenciák vagy szemináriumok jellemzően néhány órától akár több napig is eltarthatnak; ezzel szemben az egyetemi képzések valószínűsíthetően sokkal hosszabb ideig (például három hétig, egy hónapig, egy félévig, egy tanévig) tartanak. Számomra úgy tűnik, hogy a konferenciák és szemináriumok valószínűleg az 53. cikk hatálya alá tartoznak, míg az egyetemi képzésekre e cikk nem vonatkozik. A 282/2011 rendelet 32. cikkének (1) bekezdésében szereplő, „előfizetésre, bérletre vagy rendszeres díj formájában történő díjfizetésre” való utalás azt mutatja, hogy egy sor önálló esemény is minősülhet a 2006/112 irányelv 53. cikke értelmében vett eseménynek. Ezzel szemben úgy tűnik, hogy a képzések egy egészet alkotó és több hétre eloszló sorozata vagy egy negyedéves nyelvtanfolyam minden további nélkül nem illeszkedik az „esemény” kifejezés természetes jelentésébe. Azokat inkább folyamatos oktatásnak, vagyis a 44. cikk hatálya alá tartozó oktatási tevékenységtípusnak kell minősíteni.

42. Valamely tevékenység folyamatos vagy több részre, illetve munkamenetre osztott jellege e tevékenység adózási szempontból történő besorolását illetően is iránymutatást adhat. Álláspontom szerint az események főszabály szerint megszakításmentes tevékenységek. Amennyiben valamely képzés vagy képzési időszak az egynapos időtartamot meghaladja, nagyobb valószínűséggel tartozik az 53. cikk hatálya alá, ha több egymást követő napon kerül rá sor. Álláspontom szerint azonban a képzés közepén tartott egynapos szünet automatikusan nem zárja ki, hogy az ilyen tevékenység eseménynek minősülhessen. Ezzel szemben valamely, több hétig vagy még tovább tartó, több részből álló, ezen belül több szünetet magában foglaló képzés kisebb valószínűséggel minősül eseménynek. Úgy tűnik, hogy amennyiben az ilyen képzés a résztvevőktől az egyes alkalmak előtt vagy között még

20 Ezt a rendeletet a 2006/112 irányelv 397. cikke alapján fogadták el. Az irányelv célja, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek végrehajtásáról szóló szabályok meghatározása révén biztosítsa a héarendszer egységes alkalmazását olyan esetekben, amelyekben e rendszer alkalmazása olyan eltérésekhez vezet vagy vezethet, amelyek a belső piac megfelelő működésével nem egyeztethetők össze (a (2) és (4) preambulumbekzdés).

21 Lásd online a <https://en.oxforddictionaries.com/> weboldalt.

22 Lásd a következő nyelvi változatokat: CZ: akce; DE: Veranstaltung; ES: manifestacione; FR: manifestation; IT: manifestazione; NL: evenement; PL: impreza; PT: manifestação. Az 53. cikk svéd nyelvi változata két, igen hasonló jelentésű fogalmat tartalmaz. Ezek az „arrangemang” és az „evenemang”.

jelentős mértékű felkészülést is igényel – különösen, ha az egyes alkalmak végén tesztet kell kitölteni vagy más teljesítményértékelésen kell részt venni –, az a kiterjedt vagy folyamatos képzési tevékenységek fogalmába minden további nélkül beletartozik, így még kisebb valószínűséggel minősül eseménynek.

43. Ebből logikusan az következik, hogy nem határozható meg egyetlen, az 53. cikk értelmében vett esemény pontos maximális időtartamát rögzítő kritérium. Ezzel szemben minden egyes esetben együttesen kell értékelni számos jellemzőt.

44. Ennélfogva úgy vélem, hogy a 2006/112 irányelv 53. cikke valamely előre meghatározott tematikájú és adott helyszínen, rövid idő alatt megtartott, előzetesen megtervezett, oszthatatlan oktatási tevékenységre vonatkozik. Ezzel szemben az említett egy vagy több tulajdonsággal nem rendelkező oktatási tevékenységek, például különböző időpontokban vagy helyszíneken megtartott, különálló találkozók vagy alkotóműhelyek sorozata, a hosszabb időszakra ütemezett képzések vagy a találkozók határozatlan idejű ciklusai – különösen, ha azok programját vagy napirendjét előre nem határozzák meg – az említett fogalom hatályán kívül esnek.

45. Az 53. cikk értelmezése során a „belépés” kifejezés jelentését is meg kell határozni. A 282/2011 rendelet 32. cikkének (1) bekezdése részletezi, hogy az olyan szolgáltatások, „amelyek alapvető jellemzője, hogy biztosítják az adott eseményre történő belépés jogát”, a 2006/112 irányelv 53. cikkének hatálya alá tartoznak.

46. A „belépés” kifejezés nyelvi elemzése annak értelmezésére vonatkozóan nem nyújt meggyőző támpontokat. Az Oxford Dictionary²³ szótárban szereplő meghatározás szerint a „belépés” „valamely helyre vagy szervezetbe való belépés vagy belépési engedély folyamata, illetve ténye”. Az irányelv általam ellenőrizhető nyelvi változatai igen hasonló, tág jelentésű kifejezéseket tartalmaznak.²⁴

47. A jogalkotási háttér alapján az uniós jogalkotó szándéka arra irányult, hogy az adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások teljesítési helyét meghatározó általános szabályt úgy módosítsa, hogy az ilyen szolgáltatások teljesítésének helye 2010. január 1-jétől a szolgáltatást nyújtó letelepedése helyének tagállamából²⁵ fokozatosan az igénybevevő letelepedése helyének tagállamába²⁶ tevődjön át. Ezzel párhuzamosan az újonnan bevezetett általános szabály javára 2011. január 1-jétől korlátozták a hatályát annak a különös szabálynak is, amely szerint az adóalanyoknak nyújtott oktatási szolgáltatásokat abban a tagállamban kell megadóztatni, amelyben a szolgáltatásokat ténylegesen nyújtották.²⁷

23 Lásd online a <https://en.oxforddictionaries.com/> weboldalt.

24 Lásd a következő nyelvi változatokat: CZ: vstup; DE: Eintrittsberechtigung; ES: acceso; FR: accès; IT: accesso; NL: toegang; PL: wstęp; PT: acesso; SV: tillträde.

25 Ez az általános szabály 2009. december 31-ig volt hatályban. Lásd a fenti 17. lábjegyzetet.

26 2010. január 1-jétől a 2006/112 irányelvnek a 2008/8 irányelv 2. cikkével módosított 44. cikke értelmében ez volt az általános szabály.

27 2010. december 31-ig ez a különös szabály vonatkozott az oktatási tevékenységekre vonatkozó szolgáltatásokra (a 2006/112 irányelv 52. cikkének eredeti változata szerint 2009. december 31-ig; a 2006/112 irányelvnek a 2008/8 irányelv 2. cikkével módosított 53. cikke szerint 2010. január 1-je és 2010. december 31. között). 2011. január 1-jétől e szabály alkalmazási körét – a 2006/112 irányelvnek a 2008/8 irányelv 2. cikkével módosított 53. cikke szerint – az oktatási *eseményekre* történő belépésre vonatkozó szolgáltatásokra korlátozták.

48. A 2008/8 irányelv elfogadásához vezető előkészítő jogalkotási anyagok arra utalnak, hogy a „belépés” és az „esemény” kifejezés használata a legkevésbé sem volt akaratlan vagy véletlenszerű. Épp ellenkezőleg: e fogalmak bevezetése szándékos volt és azt elhúzódo egyeztetések előzték meg.²⁸

49. Mivel az uniós jogalkotó szándékosan döntött úgy, hogy – noha korlátozott formában – bizonyos oktatási szolgáltatásokkal kapcsolatban fenntartja a különös szabályt, e rendelkezés nem értelmezhető akként, hogy az említett célkitűzés sérelme nélkül korlátozza saját hatályát.

50. A „belépés” értelmezésével kapcsolatban a kontextusból további következtetések vonhatók le. A 2006/112 irányelv 44. és 53. cikke az adóalanyok részére nyújtott oktatási szolgáltatásokat illetően együttesen egy általános és egy különös szabályról rendelkezik, míg a 45. és 54. cikk a végső fogyasztóknak nyújtott oktatási szolgáltatásokkal összefüggésben tölt be ehhez hasonló szerepet. A hasonlóságok eddig tartanak. Míg az 53. cikk oktatási *eseményekre* történő belépésre vonatkozó szolgáltatásokra utal, az 54. cikk „oktatási [...] *tevékenységekkel* kapcsolatos [...] szolgáltatások[ra]” vonatkozik (kiemelés tőlem). Az utóbbi rendelkezés hatálya tehát két szempontból is tágabb: először is, nem korlátozódik „oktatási eseményekre”, hanem különféle „oktatási tevékenységeket” foglal magában. Másodsor, ami még fontosabb, e cikk nem korlátozódik „belépésre” vonatkozó szolgáltatásokra.

51. Az, hogy az uniós jogalkotó ezekben a szomszédos rendelkezésekben eltérő kifejezéseket használ, arra utal, hogy a jogalkotó az érintett oktatási szolgáltatások különböző csoportjai között különbséget kívánt tenni. Kizárólag egyes oktatási *tevékenységek* (a szolgáltatások első és legtagabb csoportja) minősülnek oktatási *eseményeknek* (a második köztes csoportnak), és kizárólag néhány, az ilyen eseményekkel kapcsolatos szolgáltatás minősíthető lényegében a „*belépésre* vonatkozó” szolgáltatásnak (a harmadik és legszűkebb csoport, kiemelés tőlem).²⁹

52. Ennélfogva az 53. cikk kontextusa a „belépés” Skatteverket és a Bizottság által előadott, megszorító értelmezése ellen szól. Egyrészt az az értelmezés az „eseményre történő belépés” fogalmát, így az 53. cikket javarészt kiüresítené. Másrészt az „oktatási eseményekre történő belépésre” vonatkozó szolgáltatások az „oktatási események” megrendezésével nem hasonlíthatók össze. A szolgáltatások e két csoportját inkább objektív, egyértelmű és alkalmazható kritérium alapján meg kell különböztetni.

53. Álláspontom szerint az 53. cikk értelmezésének kulcsát az e rendelkezés által az egyes résztvevőkre helyezett hangsúly képezi. Ezt közvetett módon megerősíti a 282/2011 rendelet 33. cikke is, amely „az *eseményen részt vevő* személyeknek” nyújtott szolgáltatásokra utal (kiemelés tőlem). Az 53. cikk hatálya alá tartozó szolgáltatások alapvető jellemzője tehát az, hogy az oktatási események helyszínére történő belépéshez egy vagy több személy számára jogot biztosít. Elmondható, hogy az árat az egyes személyek

28 A jogalkotási folyamat során különféle lehetőségeket tárgyaltak meg: i. az oktatási szolgáltatásoknak a „tényleges teljesítésük helyük” tagállamában történő megadóztatását előíró, a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontjában szereplő különös szabály eltörlése és e szolgáltatásoknak az általános szabály alá rendelése (lásd a 2003. december 23-i COM(2003) 822 és a 2005. július 20-i COM(2005) 334 bizottsági dokumentumot, valamint a 2004. augusztus 4-i 11857/04 tanácsi dokumentumot); ii. az említett különös szabály fenntartása (lásd a 2004. július 8-i 11162/04 és a 2005. december 25-i 16112/05 tanácsi dokumentumot); iii. e különös cikk hatályának az oktatási tevékenységekre történő „belépés biztosítására” való korlátozása (lásd a 2004. július 8-i 11162/04 és a 2004. november 29-i 15420/04 tanácsi dokumentumot), végül pedig iv. 2010. január 1-jétől 2010. december 31-ig tartó átmeneti időszak előírása (lásd a 2008/8 irányelv jelenlegi 3. és 2. cikkét), amely átmeneti időszak során – az általános szabály módosítása ellenére – az oktatási tevékenységekre alkalmazandó különös szabály változatlan maradt, majd azt követően e különös szabályt az „oktatási eseményekre történő belépésre” vonatkozó szolgáltatásokra korlátozták (2006. június 2-i 9913/2/06 tanácsi dokumentum).

29 Úgy tűnik, ez a következtetés egybevág a héabizottság keretében a 2010. május 10. és 12. között megtartott ülés során szinte egyhangúlag elfogadott értelmezéssel, amely szerint „a héairányelv 54. cikkében foglalt »tevékenységek« fogalma a héairányelv (2011. január 1-jén hatályos szövege szerinti) 53. cikkének hatálya alá tartozó *eseményeket* is magában foglalja” (kiemelés tőlem). Lásd a héabizottság 91. üléséről származó iránymutatását, dokumentum száma: A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, 2. pont. Emlékeztetek arra, hogy a héabizottság a 2006/112 irányelv 398. cikkének (2) bekezdése alapján jött létre, és a Bizottság, valamint a tagállamok képviselőiből áll. Habár a héabizottság által kibocsátott iránymutatások pusztán egy tanácsadó bizottság álláspontját tükrözik, és nem jelentik az uniós jog hivatalos értelmezését, és ebből fakadóan nem rendelkeznek jogi kötőerővel, mégis hasznos eligazítást nyújtanak a 2006/112 irányelv értelmezéséhez. Lásd e tekintetben: Kokott főtanácsnok RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ügyre vonatkozó indítványa, C-155/12, EU:C:2013:57, 46–50. pont.

adott eseményre történő belépésének lehetővé tételéért cserébe számítják fel. Gyakorlatilag tehát az ilyen esemény valószínűsíthetően a 2006/112 irányelv 53. cikkének hatálya alá tartozik, amennyiben az adott esemény szolgáltatója ellenőrzi, hogy hány személy kaphat belépőt és az adóalanyokkal szemben a belépésükért díjat számít fel.

54. Ezzel szemben az 53. cikk hatályán kívül esik az események – *mint olyanok* – szolgáltatása, vagyis az olyan szolgáltatás, amely oktatási események megrendezéséből és az események *egészének* reklámozásából áll vagy ilyen eseményeknek otthont ad. Ez akkor fordulhat elő például, ha valamely szolgáltatás kész tanfolyamok vagy szemináriumok adóalanyok részére – más adóalanyok részére történő továbbértékesítés céljából vagy azok együttesen, többé vagy kevésbé pontosan meghatározott csoport (például a személyzet tagjai és a kísérő családtagok)³⁰ részére történő felkínálás céljából – történő értékesítéséből áll, akkor is, ha a teljes befogadóképesség meg van határozva.

55. Számomra lényegtelennek tűnik, hogy az adott személy az eseményen aktívan vagy passzívan vesz-e részt. Ez a szóban forgó esemény jellegétől függ: valamely előadáson való jelenlét rendszerint nem foglal magában aktív részvételt. Valamely szemináriumon való részvétel esetén leggyakrabban a résztvevőknek valamivel aktívabb magatartást kell tanúsítaniuk. A részvételhez való jog a belépéshez való elsődleges joghoz képest másodlagos, és attól elválaszthatatlan, és természetesen szintén az 53. cikk hatálya alá tartozik.

56. Amennyiben egy adott eseményre történő „belépés” valamely összetett szolgáltatás több alkotóelemének az egyike (így nem tekinthető az említett szolgáltatás alapvető elemének), a szóban forgó szolgáltatás egészére a 44. cikkben foglalt általános szabály vonatkozik. Ez a helyzet például akkor, ha az adott szolgáltatás – valamely oktatási konferencián való részvétel mellett étkezéseket, szállást és számos turistalátványossághoz történő látogatást is magában foglaló – üzleti út valamely társaság főkönyvelője részére történő megszervezéséből áll.

57. Ezeket a következtetéseket nem kérdőjelezi meg és a „belépés” szigorúbb értelmezése mellett sem szól az, hogy a 282/2011 rendelet 33. cikke a ruhatár és a mosdó oktatási eseményeken részt vevő személyek általi használatát „járulékos szolgáltatásokként” határozza meg. Ezek a járulékos szolgáltatások a jelenléthez vagy részvételhez ugyanúgy közvetlenül kapcsolódnak, mint a belépéshez. Ezek a szolgáltatások önmagukban az igénybe vevők számára nem jelentenek előnyt. Azok pusztán hozzájárulnak a nyújtott főszolgáltatás teljesebb élvezetéhez. Természetesen ezért a főszolgáltatással, vagyis az eseményre történő belépéssel azonos adójogi bánásmód alá esnek.³¹ Álláspontom szerint az, hogy a 33. cikk a belépőjegyek értékesítéséhez kapcsolódó közvetítő szolgáltatásokat a „járulékos szolgáltatások” köréből kizárja, nem utal arra, hogy a „belépés” kifejezés különösen szűk értelmezése mellett nyomós érv szólna.

58. Ezenfelül az 53. cikk – az 54. cikktől (nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások) eltérően – a belépéshez vagy az „[oktatási] tevékenységek szervezőinek szolgáltatásnyújtás[ához]” nem kapcsolódó, egyéb kísérő szolgáltatásokra nem terjed ki. Amennyiben az ilyen egyéb szolgáltatások címzettjei adóalanyok, a teljesítés helyét a 44. cikkben rögzített általános szabállyal összhangban kell meghatározni. Ez még inkább alátámasztja azt az érvet, amely szerint az 53. cikk a belépéshez való jog résztvevők javára, fizetés ellenében történő nyújtásából álló szolgáltatásra vonatkozik, míg az ettől eltérő természetű szolgáltatások az említett rendelkezés hatályán kívül esnek.

30 Például a vállalkozók által személyzetük tagjai és azok családtagjai részére felkínált szórakozási vagy kulturális célú csapatépítőnapis események.
31 2007. június 21-i Ludwig ítélet, C-453/05, EU:C:2007:369, 18. pont.

59. Végezetül, valamely esemény megszervezéséhez, megrendezéséhez és az egyes résztvevők számára elérhetővé tételéhez szükséges különféle lépésekhez kapcsolódó egyes szolgáltatásokat egyedileg kell megvizsgálni. Gyakorlatilag az általam fent javasolt értelmezés szerint valamely oktatási esemény ellenérték fejében történő szolgáltatása – tekintet nélkül a részt vevő személyek számára – a 2006/112 irányelv 53. cikkének hatályán kívül esik, amennyiben az ár az eseményen részt vevő személyek száma helyett lényegében az adott esemény időtartamától (óraszámától), annak elemeitől vagy egyéb technikai paramétereitől függ.

60. Ebből az következik, hogy amennyiben valamely oktatási esemény szervezője az ilyen esemény egészére vonatkozó szolgáltatását harmadik fél,³² a munkavállalói számára szervezeten belüli képzést felkínálni szándékozó munkáltató vagy valamely konferenciaközpontnak az adott eseményt reklámozni kívánó tulajdonosa részére értékesíti, ez az ügylet az 53. cikk hatályán kívül esik, és azt a 44. cikkel összhangban kell megadóztatni. Ezzel szemben, amennyiben az ilyen kész eseményt megvásárló adóalany a rendelkezésre álló helyeket lényegében a részt vevő személyek számától függő áron egy másik adóalany részére továbbértékesíti, az eseményre történő „belépés” e szolgáltatás lényege, ennek megfelelően az 53. cikk alkalmazandó. Hasonlóképpen, amennyiben egy adott esemény tekintetében szolgáltatásokat vásárló munkáltató felismeri, hogy az esemény helyszínéül szolgáló konferenciaterem a munkavállalói számánál több személy befogadására alkalmas, [ezért] úgy dönt, hogy egy vagy több adóalany részére értékesíti a megmaradt helyeket, és (természetesen) részt vevő személyenként díjat számít fel, az ilyen egy vagy több ügylet szintén az 53. cikk hatálya alá tartozik.

További kritériumok

61. A Skatteverket, Svédország és a Bizottság különbözőképpen azzal érvel, hogy a Bíróságnak a 2006/112 irányelv 53. cikkének alkalmazásával kapcsolatban további kritériumokat kell figyelembe vennie. Nem értek egyet ezzel a megközelítéssel. A rend kedvéért a főbb javaslataikat az alábbiakban megvizsgálom.

62. Először is a regisztrációval és a fizetéssel kapcsolatos különféle technikai vagy gyakorlati aspektusok – különösen az, hogy ezeket előzetesen kezelik-e – lényegtelenek, mivel a szóban forgó szolgáltatás természetén nem változtathatnak. A 282/2011 rendelet 32. cikkének (1) bekezdése tág megfogalmazásban előírja, hogy e jogot – „jegy vagy díjfizetés ellenében, beleértve az előfizetés, bérlet vagy rendszeres díj formájában történő díjfizetést is” – biztosítják. Ugyanez vonatkozik arra, hogy a belépéshez való jogot a jogosultul milyen formában ruházzák át.

63. Másodszor, nem tudom elfogadni a Bizottság azon előadását, amely szerint az 53. cikk kizárólag olyan eseményekre vonatkozik, amelyek résztvevőiből legalább néhányat a szolgáltatást nyújtó előzőleg *nem* ismer. A Bizottság azzal érvel, hogy az előzetes regisztrációhoz kötött események – amelyek ezáltal lehetővé teszik a szolgáltatást nyújtó számára, hogy az összes résztvevő adózási jogállását és adóazonosító adatait előzetesen megismerje – a 44. cikk hatálya alá tartoznak.

64. Álláspontom szerint a releváns rendelkezések nem rögzítik azt, hogy a „belépéshez” az eseményeket a nagyközönség vagy meg nem határozott, névtelen igénybevevők egy csoportja számára legalább részben hozzáférhetővé kell tenni. Számomra az sem világos, hogy valamely szeminárium ismeretlen ügyfél részére történő hozzáférhetővé tétele a szolgáltatás jellegét milyen alapon változtatná át „belépésre” vonatkozó szolgáltatássá, miközben ugyanezen szolgáltatás előre ismert ügyfél részére történő értékesítését úgy kell tekinteni, hogy e fogalomba nem tartozik bele.

³² Számos más forráskönyv, ezen belül különféle típusú szolgáltatások közvetítők általi nyújtása is lehetséges. Ezek a forráskönyvek meghaladják a jelen indítvány kereteit, ezért azokat a továbbiakban nem vizsgálom. Ezen aspektusok megtárgyalásával kapcsolatban lásd a héabizottság 2012. szeptember 7-i 97. üléséről származó iránymutatást, dokumentum száma A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Lásd még: Amand, Ch., The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union, *International VAT Monitor*, 2015. július–augusztus, 213. o.

65. Számomra ez a kritérium önkényesnek és manipulációra alkalmasnak is tűnik. Ez lehetővé tenné a határokon átnyúló esemény szervezője számára, hogy – pusztán a felkínált szolgáltatás valamely teljesen jelentéktelen elemének megváltoztatásával, például oly módon, hogy az eseményen részt vevő egyes személyeket szándékosan nem kéri meg arra, hogy a hea-azonosítószámukat előre rendelkezésre bocsássák, vagy hogy több adóalanyt az utolsó percben a bejáratnál árult jegyekkel enged belépni az eseményre – megválassza az említett esemény megadóztatásának tagállamát.

66. Csak tetézi a zavart az, hogy a Bizottság a tárgyaláson előadta, hogy valamely eseményre *névre szóló* bérletek alapján történő belépés az 53. cikk hatálya *alá* tartozik, és azt mutatja, hogy a Bizottság az általa ismertetett kritérium határainak pontos meghatározása során nehézségekbe ütközik.

67. Ugyanezen okok miatt nem fogadhatom el azt, hogy az 53. cikk alkalmazása attól függ, hogy a szolgáltatást nyújtó számára az adóazonosítási adatoknak az esemény előtt történő megszerzése (szubjektíve) „lehetetlen-e”. Számomra – még akkor is, ha a jegyeket a helyszínen, közvetlenül az esemény előtt adják ki – elképzelhetetlennek tűnik, hogy az adott eseményen részt vevő személyektől a minimálisan szükséges adatokat gyakorlatilag lehetetlen vagy túlzottan nehézkes lenne begyűjteni a részükre szóló (általuk adózási célból biztosan igényelt) számla átadását megelőzően.³³

68. Hasonlóképpen nehezemre esik elfogadni a Skatteverket által tett előadást, amelynek értelmében az 53. cikk nem alkalmazandó, ha valamely esemény – egy vagy több adóalany, illetve az adóalanyok előre meghatározott konkrét csoportja helyett – a nagyközönségnek szól. Álláspontom szerint a szóban forgó szolgáltatás esetében az említett belépés alapvető természetét ez nem ássa alá.

69. Számomra ez a kritérium – a Bizottság által ismertetett kritériumhoz hasonlóan – önkényesnek és manipulációra alkalmasnak tűnik. A szolgáltatást nyújtó a határokon átnyúló oktatási események teljesítésének helyét könnyedén befolyásolni tudná azzal, hogy a potenciális igénybe vevők körét az ajánlatának címzettjeire szűkíti le vagy e kört tágítja például oly módon, hogy az eseményt nyilvános honlapon reklámozza vagy a megmaradó jegyeket a bejáratnál véletlenszerű igénybe vevők részére értékesíti. Hozzáteszem, hogy mivel az Srf konsulterna szemináriumai mind a könyvelők svéd szakmai egyesületének tagjai, mind pedig más személyek számára elérhetők, úgy tűnik, ez a kritérium sem segít a szóban forgó szolgáltatások teljesítési helyének meghatározásában.

70. Harmadszor, Svédország és a Bizottság azzal érvel, hogy az 53. cikk kizárólag akkor alkalmazandó, ha a szolgáltatás teljesítésének helyén az adózás az érintett adóalanyok számára nem jelent úgynevezett „*aránytalan* adminisztratív terhet”. E célból Svédország és a Bizottság utal a 2008/8 irányelv³⁴ (6) preambulumbekzdésére, és – a Skatteverkettel együtt – azzal érvel, hogy a szóban forgó szemináriumok esetében az 53. cikk alkalmazásából eredő adminisztratív teher aránytalan lenne.³⁵

71. Tökéletesen igaz, hogy a Bizottság 2006/112 irányelv módosítására vonatkozó javaslatában³⁶ foglalt célkitűzések között szerepelt a további adminisztratív teher elkerülése. A 2008/8 irányelv (6) preambulumbekzdése ezt a célkitűzést kellően tükrözi. Számomra azonban egyértelmű, hogy az adóalanyok nem hivatkozhatnak olyan adminisztratív teherre, amely potenciálisan abból ered, hogy valamely szolgáltatást – az uniós jog egyébként alkalmazandó rendelkezése hatásának semlegesítése

33 Ez az álláspont pusztán megerősíti a fenti 62. pontban általam levont következtetést, amely szerint az 53. cikk alkalmazása szempontjából az előzetes regisztráció vagy fizetés lényegtelen.

34 Jeleül „bizonyos körülmények között a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó általános szabály nem alkalmazható [...], és meghatározott kivételeket kell alkalmazni. [Ezeknek] nagyrészt már létező követelményeken kell alapulniuk, és tükrözniük kell a fogyasztás helye szerinti adózás elvét, miközben nem helyezhetnek aránytalan adminisztratív terheket egyes kereskedőkre”.

35 A beadványok alapján az állítólagos további adminisztratív teher i. az esemény tényleges helye szerinti tagállamban történő héányilvántartásba vétel és ii. a hea e tagállamban történő megfizetésének, valamint iii. a az igénybe vevők esetében az ily módon előzetesen felszámított hea visszatérítésére irányuló eljárásban való részvétel követelményéből áll.

36 Lásd a fenti 30. pontot és a Bizottság ott hivatkozott javaslatát.

érdekében – az egyik tagállam helyett a másikban tagállamban adóztatják meg. Még ha a (6) preambulumbekendést értelmezési elvnek is kellene tekinteni (jóllehet nem ez a helyzet), az 53. cikk egyértelmű szövegét nem írhatja felül, mivel a preambulumbekendések nem élvezhetnek elsőbbséget a jogszabály szövegével szemben.³⁷

72. E kritérium elfogadása esetén az 53. cikk alkalmazása az ügy konkrét körülményeinek meghatározott konstellációjától válna függővé. Elképzelhetetlen, hogy valamely, az Unió egészére kiterjedő adózási rendszert ilyen változékony és véletlenszerű megfontolások alapján működtetni lehetne. Ezenfelül számomra egyáltalán nem világos, hogyan lehetne meghatározni azokat a helyzeteket, amelyekben az adminisztratív teher meghaladja az arányos mértéket. Nyilvánvaló, hogy ilyen kritérium nem alkalmazható. E kritérium alkalmazása esetén az érintett adóalanyoknak minden egyes ügyben ellenőrizniük kellene, hogy az adminisztratív teher ezt a meghatározatlan mértéket meghaladta-e. Ennek következtében az adóalanyok a hatáskörrel rendelkező hatóságokkal gyakran összeütközésbe kerülnének.

73. Általánosabban megfogalmazva, számomra úgy tűnik, addig soha nem tekinthető aránytalannak az az adminisztratív teher, amely egyes esetekben a nemzeti jog uniós irányelvek átültetését szolgáló, általánosan alkalmazandó rendelkezéseiből ered, amíg azt a Bíróság aránytalanságra hivatkozással meg nem semmisíti. Azonban e kérdés nem tárgya ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek, ezzel tehát többet nem foglalkozom. Pusztán annyit teszek hozzá, hogy mivel a 2008/8 irányelv és a 2008/9/EK irányelv³⁸ számos olyan szabályt és eljárást rögzít, amelynek a célja kifejezetten az, hogy az adóalanyok letelepedésének tagállamától eltérő tagállamban történő szolgáltatásnyújtással kapcsolatban az adóalanyokra esetlegesen nehezedő adminisztratív terhet csökkentse,³⁹ nehezen képzelhető el, hogy a 2006/112 irányelv 53. cikkét úgy lehetne tekinteni, hogy az az érintett adóalanyok számára aránytalan terhet eredményez.

74. Hozzáteszem, hogy az ítélkezési gyakorlatból egyértelműen következik, hogy az uniós jogi aktusok preambulumának nincs kötelező hatálya, és arra nem lehet hivatkozni az adott jogi aktus rendelkezéseitől való eltérés vagy az e rendelkezések szövegétől nyilvánvalóan eltérő értelmezés céljából.⁴⁰

75. Összefoglalva, a felvázolt bármelyik további kritérium alkalmazása a 2006/112 irányelv 53. cikkének különösen szűk értelmezését eredményezné. Álláspontom szerint az ilyen megszorító értelmezést a szóban forgó rendelkezés szövege vagy célja egyáltalán nem támasztja alá. Ezenfelül az adóalanyoknak e kritériumok alapján minden egyes alkalommal bizonyítaniuk kellene, hogy a szolgáltatásnyújtásuk megfelel ezeknek a változékony kritériumoknak, majd ezt a hatáskörrel rendelkező hatóságoknak ellenőrizniük kellene. Ez jelentős teret engedhet a jogvitáknak és – a (6) preambulumbekendésben rögzített célkitűzéssel igencsak ellentétes módon – valószínűleg a teljes adminisztratív teher növekedését eredményezi.

37 Lásd analógia útján: a Finanzamt Dortmund-West ügyre vonatkozó indítványom, C-366/12, EU:C:2013:618, 55. pont.

38 A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a [2006/112 irányelvben] előírt hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i tanácsi irányelv (HL 2008. L 44, 23. o.).

39 A 2008/8 irányelv (8) preambulumbekendése szerint tehát „az olyan tagállamokban, ahol nem letelepedettek üzleti tevékenységet folytató vállalatok kötelezettségeinek egyszerűsítése érdekében egy olyan rendszert kell felállítani, amely a héaazonosítás és -bevallás tekintetében egyetlen elektronikus kapcsolattartó helyet biztosít számukra”. A 2008/9 irányelv (2) preambulumbekendése szerint a héa visszatérítésére irányuló eljárást „a modern technológiák felhasználásával egyszerűbbé és korszerűbbé kell tenni”, továbbá a (3) preambulumbekendés szerint ennek az eljárásnak „javítania kell az üzleti vállalkozások helyzetét”. Ezeket a célkitűzéseket az említett irányelvek anyagi jogi rendelkezései tükrözik. Ezt a kérdést a továbbiakban nem fejtem ki, mivel az meghaladja a jelen indítvány kereteit.

40 2005. november 24-i Deutsches Milch-Kontor ítélet, C-136/04, EU:C:2005:716, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

76. E kritériumok olyan paradox helyzethez is vezethetnek, amelyben az azonos helyszínen párhuzamosan megrendezett, egymáshoz hasonló oktatási eseményeket – az igénybevevők letelepedésének helyétől függően – különböző tagállamokban adóztatják meg. A belső piac működése és a versenyszabályok szempontjából ez számomra nem tűnik különösebben kívánatos helyzetnek.⁴¹

77. Végezetül, az 53. cikk alkalmazásának valamely fent megtárgyalt kritériumtól történő függővé tétele következtében a teljesítés helyének meghatározása bizonytalan és részben szubjektív mérlegeléstől függene.⁴² Ez ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, amelynek értelmében az uniós jog rendelkezéseinek – különösen az olyan kérdésekben, amelyek a héához hasonló pénzügyi hatásokkal rendelkeznek – egyértelműeknek, pontosaknak és kiszámíthatóknak kell lenniük annak érdekében, hogy az érintett felek e rendelkezések hatását kellő időben felmérhessék, és ennek megfelelően lépéseket tehessenek.⁴³ Mivel ezek a kritériumok alkalmasak arra, hogy aláássák az 53. cikk egységes alkalmazását, ebből következően pedig a 2006/112 irányelv hatékony érvényesülését, ennél fogva e kritériumok nem tarthatók fenn.⁴⁴

78. Úgy tűnik, hogy az 53. cikk szóban forgó szolgáltatásokra történő alkalmazása esetén gyakorlati nehézség nem merül fel: a szóban forgó tevékenységek teljesítési helye könnyedén meghatározható.⁴⁵ Ez adózási szempontból nem vezet észszerűtlen megoldásra, mivel az érintett szolgáltatások abban a tagállamban tartoznak a héa hatálya alá, amelyben azokat ténylegesen nyújtják.⁴⁶ Hasonlóképpen, úgy tűnik, az az 53. cikk alkalmazása nem túl bonyolult, és nem veszélyezteti a héa megbízható és pontos beszedését.⁴⁷

A szóban forgó szemináriumok a 2006/112 irányelv 53. cikkének hatálya alá esnek-e?

79. Az előzetes döntéshozatali eljárásban a Bíróság szerepe, hogy megadja az uniós jog értelmezéséhez szükséges valamennyi információt, amely hasznos lehet a kérdést előterjesztő bíróság számára.⁴⁸ Ennél fogva befejezésül egyes olyan elemeket vázolok fel, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak adott esetben figyelembe kell vennie annak meghatározása során, hogy a 2006/112 irányelv 53. cikke alkalmazandó-e az alapügy tényállására.

80. Amint azt már említettem,⁴⁹ a felek egyetértenek abban, hogy a szóban forgó szemináriumok adóalanyok részére nyújtott oktatási szolgáltatásoknak minősülnek.

41 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adósemlegesség elvével ellentétes, ha az egymással versenyző hasonló árukat a héa szempontjából eltérően kezelik. Ez magában foglalja a héa egységességének és a versenytorzulás kiküszöbölésének elvét is (lásd e tekintetben: 2001. május 3-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-481/98, EU:C:2001:237, 22. pont).

42 Lásd analógia útján: Léger főtanácsnok MyTravel ügyre vonatkozó indítványa, C-291/03, EU:C:2005:283, 52. pont.

43 2004. február 12-i Slob ítélet, C-236/02, EU:C:2004:94, 37. pont.

44 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, amennyiben – a jelen ügyben foglaltakhoz hasonlóan – valamely uniós jogi rendelkezésnek többféle értelmezése is lehetséges, azt kell alapul venni, amely alkalmas e rendelkezés hatékony érvényesülésének biztosítására, e rendelkezést e célból annak a jogszabálynak a céljaira tekintettel értelmezve, amely jogszabálynak a szóban forgó rendelkezés a részét képezi. Lásd: 2018. szeptember 6-i Cseh Köztársaság kontra Bizottság ítélet, C-4/17 P, EU:C:2018:678, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

45 Lásd analógia útján: 2005. május 12-i RAL (Channel Islands) és társai ítélet, C-452/03, EU:C:2005:289, 33. pont.

46 Az „adózási szempontból vett észszerűség” kritériumát illetően lásd: 2005. május 12-i RAL (Channel Islands) és társai ítélet, C-452/03, EU:C:2005:289, 33. pont.

47 E kritériummal kapcsolatban lásd: 2011. október 27-i Inter-Mark Group ítélet, C-530/09, EU:C:2011:697, 26. pont.

48 2016. november 10-i Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 73. pont.

49 Lásd a fenti 23. pontot.

81. A Bíróság rendelkezésére álló ügyaktában semmi nem utal arra, hogy e szemináriumok az „eseménynek” a fenti 44. pontban foglalt következtetésem tükrében értelmezett fogalmába ne tartoznának bele. Ezek a szolgáltatások ötnapos szemináriumok, egynapos szünettel a szeminárium közepén; a szemináriumokat meghatározott helyszínen tartják meg, és azok programját előre meghatározzák. Az ilyen szolgáltatások főszabály szerint természetesen illeszkednek az „oktatási események” 53. cikk értelmében vett fogalmába. Svédország és a Bizottság a tárgyaláson azzal érvelt, hogy pontosan ez a helyzet. Nem látom okát annak, hogy ezzel ne értsek egyet.

82. Meg kell vizsgálni azt a kérdést, hogy – az alapügy tárgyát képező szemináriumokkal kapcsolatos más típusú szolgáltatások helyett – a belépés joga-e az Srf konsulterna által díjfizetés ellenében nyújtott szolgáltatás. Röviden, ez attól függ, hogy az alapvető elemet az képezi-e, hogy az Srf konsulterna az ügyfeleinek az általa megszervezett szemináriumokra való egyéni belépési jogot értékesít-e, és „személyenkénti” árat számol-e fel.

83. Ezzel szemben lényegtelen, hogy az Srf konsulterna a szolgáltatásaival – többek között a szemináriumaira vonatkozó tájékoztatást az interneten keresztül a nagyközönség rendelkezésére bocsátva – meghatározott ügyfeleket vagy a nagyközönséget célozza meg. Az is lényegtelen, hogy az esemény időpontjában az Srf konsulterna rendelkezik-e minden egyes, belépési jogot vásárló ügyfél adóazonosító adataival. Végezetül lényegtelen, hogy az Srf konsulterna vagy annak ügyfelei – a 44. cikk helyett az 53. cikk alkalmazásának eredményeként – e szemináriumokkal összefüggésben kötelesek-e egy másik tagállamban héanyilvántartásba bejelentkezni, és hogy kötelesek-e majd héát fizetni, valamint ezt követően ebben a másik tagállamban előzetesen felszámított hea visszatérítését kérni.

84. A Bíróság rendelkezésére álló elemek alapján úgy tűnik, az Srf konsulterna szolgáltatásainak valódi természete az, hogy az Srf konsulterna az adóalanyok minősülő ügyfelei részére egyéni belépési jogot biztosít arra a helyszínre, ahol az adott szemináriumot ténylegesen megtartják, így ezen ügyfelek e szemináriumokon részt vehetnek. Végezetül, ugyanakkor kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy a szóban forgó szemináriumok tartása a „belépés” 2006/112 irányelv 53. cikke értelmében vett fogalmába tartozik-e, és az általa végzett átfogó értékelés során az összes releváns körülményre tekintettel kell lennie.

Végekötvetkezés

85. A fentiek tükrében azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) által feltett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112 tanácsi irányelv 53. cikkében szereplő, „oktatási [...] eseményekre [...] történő belépésre vonatkozó szolgáltatások” kifejezést akként kell értelmezni, hogy az kizárólag adóalanyok részére nyújtott olyan szolgáltatást foglal magában, amelynek az alapvető eleme egy vagy több napig tartó oktatási szakmai szemináriumra történő belépési jog magánszemélyeknek történő értékesítése, ha e szemináriumot meghatározott helyszínen tartják, és annak tematikáját előre meghatározzák, amit a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia. Lényegtelen, hogy i. az összes igénybevevő a szolgáltatásnyújtó rendelkezésére bocsát-e az adóazonosító adataihoz hasonló adatokat; ii. a szóban forgó szolgáltatás előzetes regisztrációhoz vagy fizetéshez kötött-e; iii. a szolgáltatást kizárólag egy meghatározott csoport vagy a nagyközönség részére kínálják-e, valamint hogy iv. a szolgáltatásnyújtó vagy annak ügyfelei számára további adminisztratív terhet eredményez-e az, hogy a szolgáltatást abban a tagállamban adóztatják meg, ahol a szóban forgó eseményt megtartják.