



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS ELEANOR SHARPSTON  
IŠVADA,  
pateikta 2019 m. sausio 10 d.<sup>1</sup>

**Byla C-647/17**

**Skatteverket  
prieš  
Srf konsulterna AB**

(*Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamųjų sandorių vieta – Apmokestinamiesiems asmenims teikiamos paslaugos – Paslaugų, susijusių su teise įeiti į švietimo renginius, teikimas – Valstybėje narėje, kurioje nėra įsikūręs nei paslaugų teikėjas, nei dalyviai, vykstantis seminaras – Seminaras, į kurį reikia iš anksto užsiregistruoti ir už kurį sumokėti“

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) prašo Teisingumo Teismo padėti išsiaiškinti, ar seminaras, kurį Švedijoje įsteigtas apmokestinamasis asmuo organizavo dalyviams, kurie patys yra Švedijoje įsteigti apmokestinamieji asmenys, tačiau kuris vyko kitoje valstybėje narėje, turėtų būti apmokestinamas PVM Švedijoje ar toje kitoje valstybėje narėje. Ar tokio seminaro rengimo vieta turėtų būti nustatyta pagal Direktyvos 2006/112/EB<sup>2</sup> 44 straipsnį, ar pagal jos 53 straipsnį?

2. Taigi Teisingumo Teismo pirmą kartą prašoma išnagrinėti ir apibrėžti 53 straipsnio dalykinę taikymo sritį kalbant apie apmokestinamiesiems asmenims teikiamas paslaugas, kurias sudaro teisė įeiti į švietimo renginius, kaip apibrėžta šioje nuostatoje. Tikėtina, kad Teisingumo Teismo atsakymas turės esminį poveikį nustatant paslaugų teikimo vietą (įskaitant papildomas paslaugas, susijusias su teise įeiti), kalbant apie kitų kategorijų renginius, kurie nurodyti 53 straipsnyje, t. y. „kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašias veiklas“ (pradedant teniso turnyrais ir baigiant prekybos mugėmis, meno parodomis ir koncertais). Konkretus pavyzdys: šiuo atsakymu būtų galima pasinaudoti kaip rekomendacija nustatant didelio tarptautinio renginio, pavyzdžiui, būsimo 2020 m. Europos futbolo čempionato, organizavimo paslaugų teikimo vietą<sup>3</sup>.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

3 Atrodo, kad reikšmingos šio renginio ypatybės yra šios: jis sudarytas iš atskirų skirtingose valstybėse narėse arba už ES ribų vykstančių keleto renginių (futbolo rungtynių), į kuriuos platinami vardiniai bilietai, kuriuos, naudodamiesi sudėtinga platinimo sistema, parduoda skirtingi apmokestinamieji asmenys.

## ES teisė

### *Direktyva 2006/112/EB*

3. Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnyje nustatyta, kad „paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą“<sup>4</sup>.

4. 53 straipsnyje nustatyta, kad teikiant paslaugas apmokestinamajam asmeniui „<...> teikiamų įėjimo į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius, pavyzdžiui, muges ir parodas, bei papildomų su įėjimu susijusių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur šie renginiai faktiškai vyksta“.

5. 54 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad, kalbant apie apmokestinamajam asmeniui teikiamas paslaugas „<...> teikiamų paslaugų ir papildomų paslaugų, susijusių su kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašia veikla, pavyzdžiui, mugėmis ir parodomis, įskaitant tokios veiklos organizatorių teikiamas paslaugas, teikimo vieta yra ten, kur ši veikla faktiškai vyksta“.

6. Pagal 132 straipsnio 1 dalies i punktą valstybės narės neapmokestina PVM „<...> profesin[io] mokym[o] ar perkvalifikavim[o], kurių vykdo tokios paskirties viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino turinčiomis tokią paskirtį, įskaitant su tuo glaudžiai susijusių paslaugų teikimą ir prekių tiekimą“.

### *Reglamentas Nr. 282/2011*

7. Reglamento Nr. 282/2011<sup>5</sup> 32 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis pirmiausia turėtų būtų taikomas „paslaugų, kurių pagrindinė savybė – suteikti teisę patekti į renginį mainais už bilietą arba apmokėjus, įskaitant apmokėjimą įsigyjant abonementą arba mokant reguliarią įmoką, teikimui“.

8. 32 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad tokias paslaugas pirmiausia sudaro: „a) teisė patekti į pramoginius renginius, teatro spektaklius, cirko pasirodymus, muges, pramogų parkus, koncertus, parodas ir kitus panašius kultūros renginius; b) teisė patekti į sporto renginius, pavyzdžiui, rungtynes arba varžybas, ir c) teisė patekti į švietimo ir mokslo renginius, pavyzdžiui, konferencijas ir seminarus“.

9. Remiantis 32 straipsnio 3 dalimi, 32 straipsnio 1 dalis netaikoma infrastruktūros, pavyzdžiui, gimnastikos salių ir pan., naudojimui už mokesťį.

10. 33 straipsnyje nustatyta, kad „Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnyje nurodytos papildomos paslaugos apima paslaugas, tiesiogiai susijusias su įėjimu į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius, kurios renginyje dalyvaujančiam asmeniui teikiamos atskirai už atlygį“. Toliau konkrečiau nurodyta, kad „tokios papildomos paslaugos apima visų pirma naudojimąsi rūbine ar sanitarijos įranga, tačiau neapima vien su bilietų pardavimu susijusių tarpininkavimo paslaugų“.

<sup>4</sup> Direktyvos 2006/112 redakcija, iš dalies pakeista 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11), buvo taikoma faktinių bylos aplinkybių metu.

<sup>5</sup> 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1).

## Nacionalinė teisė

11. *Mervärdesskattelagen 1994:200* (Įstatymas 1994:200 dėl PVM)<sup>6</sup> 5 skyriaus 5 dalyje nurodyta, kad apmokestinamajam asmeniui teikiama paslauga yra parduota Švedijoje, jeigu apmokestinamasis asmuo savo verslą turi įsteigęs Švedijoje arba jeigu jis toje valstybėje turi nuolatinį padalinį ir paslauga buvo suteikta tam padaliniiui.

12. Pagal PVM įstatymo 5 skyriaus 11a dalį apmokestinamajam asmeniui teikiama paslauga, kuria suteikiama galimybė patekti į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius, kaip antai muges arba parodas, laikoma parduota Švedijoje, jeigu renginys faktiškai vyksta Švedijoje. Tas pats galioja ir papildomoms paslaugoms, susijusioms su teise įeiti.

## Faktinės aplinkybės, procesas ir pateiktas prejudicinis klausimas

13. *Srf konsulterna AB* (toliau – *Srf konsulterna*) yra Švedijoje įsteigta įmonė, kuri visiškai priklauso apskaitos ir darbo užmokesčio konsultantų profesinei organizacijai. Ji už mokesčių teikia švietimo ir profesinio mokymo paslaugas konsultantams.

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad, be kitos veiklos, *Srf konsulterna* organizuoja seminarus, kurie trunka 30 valandų, išskirstytų per penkias dienas su vienos dienos pertrauka jiems įpusėjus. Tuose seminaruose gali dalyvauti tik Švedijoje įsisteigę arba turintys nuolatinį padalinį profesionalai, nesvarbu, ar jie yra *Srf konsulterna* pagrindinės profesinės organizacijos nariai. Mokymo programa aptariama iš anksto ir daroma prielaida, kad dalyviai turi išankstinių žinių ir patirties apskaitos srityje, nors ji gali būti pritaikyta pagal faktiškai seminare dalyvaujančių asmenų kompetencijos lygį. Seminarai vyksta konferencijų patalpose.

15. Dalyviai turi iš anksto užsiregistruoti ir iki kursų pradžios gauti registracijos patvirtinimą. Vadinasi, *Srf konsulterna* turi prieigą prie dalyvių asmens duomenų, kaip antai jų vardų ir pavardžių, adresų, asmens kodų arba nacionalinio registracijos numerio<sup>7</sup>. Už kursus sumokama iš anksto.

16. Kai kurie *Srf konsulterna* seminarai vyksta įvairiose Švedijos vietose, o kiti organizuojami kitose valstybėse narėse

17. Būtent dėl pastarųjų (toliau – aptariami seminarai) *Srf konsulterna* paprašė *Skatterättsnämnden* (Mokesčių ginčų komisija, Švedija) nuspręsti, ar paslaugų teikimo vieta turėtų būti laikoma Švedija, ar ta valstybė narė, kurioje vyko seminaras.

18. *Skatterättsnämnden* nurodė, kad tokie seminarai laikytini įvykusiais Švedijoje, net jei jie iš tiesų vyko užsienyje. Todėl taikytinas 44 straipsnis, o ne 53 straipsnis, vadinasi, PVM apskaičiuojamas Švedijoje.

19. *Skatteverket* (Mokesčių taryba) nesutiko su šiame sprendime nurodytais argumentais ir šį sprendimą apskundė *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija).

6 Toliau – PVM įstatymas.

7 Toliau – mokesčių mokėtojo identifikavimo duomenys.

20. Manydamas, kad Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis ir jo ryšys su šios direktyvos 44 straipsniu nėra visiškai aiškus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šį klausimą:

„Ar [Direktyvos 2006/112/EB] 53 straipsnyje vartojama sąvoka „įėjimas į renginius“ turi būti aiškinama taip, kad ji apima penkių dienų apskaitos kursų rengimo paslaugą, kuri teikiama tik apmokestinamiesiems asmenims, su sąlyga, kad dalyviai iš anksto užsiregistravo ir sumokėjo?“

21. *Skatteverket*, Prancūzija, Jungtinė Karalystė ir Komisija pateikė rašytines pastabas. Per 2018 m. spalio 18 d. vykusį teismo posėdį buvo išklaustyti Švedijos ir Komisijos atstovai.

## Vertinimas

### *Preliminarios pastabos*

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori įsitikinti, ar pagrindinėje byloje aptariamas paslaugų teikimas patenka į Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnio taikymo sritį. Todėl atsakymas į prejudicinį klausimą susijęs su tuo, ar *Srf konsulterna* kitose valstybėse narėse rengiami seminarai gali būti priskirti prie „įėjimo į <...> švietimo <...> renginius“ paslaugų pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnį.

23. Pirmiausia pažymiu, kad neginčytina, jog pagrindinėje byloje aptariamas tiekimas laikytinas paslaugų teikimu, o ne prekių tiekimu. Taip pat neginčytina, kad tos paslaugos teikiamos tik apmokestinamiesiems asmenims. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat akivaizdu, kad *Srf konsulterna* teikiamos paslaugos pagal savo pobūdį yra švietimo paslaugos. Vadinasi, 44 ir 53 straipsniai iš tiesų yra tos nuostatos, kurios galimai reikšmingos nustatant paslaugų teikimo vietą.

24. Jei į prejudicinį klausimą būtų atsakyta taip, kad „įėjimas į renginius“ būtų apibrėžiamas pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnį, nes aptariami seminarai vyksta ne Švedijoje, o kitoje valstybėje narėje, tuomet paslaugų teikimo vieta būtų laikoma ta kita valstybė narė<sup>8</sup>. Jei tų paslaugų teikimas nepatektų į 53 straipsnio taikymo sritį, tuomet dėl to, kad visi aptariamų seminarų dalyviai yra įsisteigę Švedijoje, pagal 44 straipsnį paslaugų teikimo vieta būtų Švedija<sup>9</sup>.

25. Teismas nuosekliai tvirtina, kad nuostatomis, nustatančiomis paslaugų teikimo vietą mokesčių tikslais, siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, aptariamų paslaugų neapmokestinimo<sup>10</sup>. Todėl, remiantis Teisingumo Teismo atsakymu, bus galima nuspręsti, kuri atitinkama valstybė narė turi kompetenciją reikalauti, kad atitinkami apmokestinamieji asmenys sumokėtų PVM už aptariamus seminarus pagal toje valstybėje narėje taikomus tarifus ir procedūras.

26. Kadangi atrodo, kad aptariamų seminarų tikslas – padėti konsultantams atnaujinti savo žinias apie apskaitą<sup>11</sup>, greičiausiai pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies i punktą jie laikytini „profesiniu mokymu ar perkvalifikavimu“. Todėl jie gali būti neapmokestinami PVM, kaip nurodyta toje nuostatoje. Teismo posėdyje Komisija nurodė, kad ši nuostata nėra reikšminga. Tokia prielaida gali būti daroma todėl, kad *Srf konsulterna* nebuvo viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, kurios tikslas yra teikti profesinio mokymo paslaugas, kaip apibrėžta 132 straipsnio 1 dalyje. Tačiau ši

<sup>8</sup> Žr. šios išvados 16 ir 17 punktus.

<sup>9</sup> Žr. šios išvados 13 ir 14 punktus.

<sup>10</sup> 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C-453/15, EU:C:2016:933, 24 punktas.

<sup>11</sup> Žr. šios išvados 14 punktą.

nuostata nebūtų reikšminga tik tuo atveju, jei *Srf konsulterna* (kuri nėra viešosios teisės reglamentuojama įstaiga) *taip pat* nebūtų organizacija „<...>, kurią atitinkama valstybė narė pripažino turinčią tokią paskirtį“ pagal šią nuostatą bet kurioje valstybėje narėje, kurioje ji organizuoja aptariamus seminarus<sup>12</sup>. Kadangi Teisingumo Teismas neturi jokios informacijos, kuri padėtų išnagrinėti šią temą, jos išsamiau neaptarsiu.

### *Dėl esmės*

27. Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnyje nustatoma bendroji taisyklė, kaip nustatyti vietą, kurioje apmokestinamiesiems asmenims teikiamos paslaugos, mokesčių tikslais, o 53 straipsnyje pateikiama konkreti, kitokia nuostata dėl, *inter alia*, švietimo paslaugų.

28. Kaip matyti iš suformuotos jurisprudencijos, bendroji taisyklė tiekimo vietai nustatyti neturi viršenybės prieš konkrečias taisykles. Kiekvienu atveju reikia nuspręsti, ar tokios aplinkybės atitinka vieną iš konkrečių atvejų, išvardytų Direktyvoje 2006/112/EB (kaip antai 53 straipsnyje). Jei ne, jos pateks į 44 straipsnio taikymo sritį. Tos konkrečios taisyklės neturi būti laikomos siaurai aiškinama bendros taisyklės išimtimi<sup>13</sup>. 44 straipsnis veikia turėtų būti laikomas subsidiariąja arba bendrąja sąlyga, taikoma tuomet, kai netaikoma jokia specialioji taisyklė.

29. Teisingumo Teismas anksčiau nusprendė, kad logika, kuria pagrįstos nuostatos dėl paslaugų teikimo vietos PVM tikslais, siekiama, kad apmokestinama būtų kiek įmanoma toje vietoje, kur prekės ir paslaugos yra sunaudojamos<sup>14</sup>.

30. Šis sprendimas patvirtina požiūrį, kuris nustatytas Komisijos pasiūlyme dėl paslaugų teikimo vietos, po kurio buvo priimtos tokios taisyklės, kokios galioja dabar. Komisija pasiūlyme konstatavo, kad bet koks taisyklių, reglamentuojančių paslaugų apmokestinimo vietą, pakeitimas turėtų būti kuo labiau skirtas tam, kad būtų apmokestinama toje vietoje, kurioje vyksta faktinis vartojimas<sup>15</sup>. Todėl Komisija pasiūlė iš dalies pakeisti taisykles, reglamentuojančias paslaugų apmokestinamiesiems asmenims teikimo vietą, ir jomis apskritai nustatyti, kad tokios paslaugos būtų apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje yra įsikūręs *pirkėjas*<sup>16</sup>, o ne valstybėje narėje, kurioje įsikūręs *paslaugų teikėjas*<sup>17</sup>.

31. Švietimo paslaugos iš esmės yra intelektualinės, todėl jos yra nematerialaus pobūdžio. Dėl to galbūt būtų galima daryti prielaidą, kad tokias paslaugas ekonominiu požiūriu „suvartoja“ apmokestinamieji asmenys, kai jie teikia (parduoda) paslaugas savo klientams, o tai reiškia, kad paslaugos teikiamos toje valstybėje narėje, kurioje yra įsisteigę tie apmokestinamieji asmenys. Toks aiškinimas pagrįstų 44 straipsnio taikymą.

12 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 35–39 punktai.

13 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C-453/15, EU:C:2016:933, 18 ir 19 punktai.

14 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C-453/15, EU:C:2016:933, 25 punktas.

15 Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl paslaugų teikimo vietos, COM(2003) 822, 3 skirsnis.

16 Iš dalies pakeistas pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl paslaugų teikimo vietos, COM(2005) 334, 1 skirsnis, p. 2. Šis tikslas atsispindi Direktyvos 2008/8/EB 4 konstatuojamojoje dalyje, kurioje nustatyta, kad bendra taisyklė šiuo atžvilgiu „turėtų būti nustatoma pagal vietą, kur įsisteigęs paslaugos gavėjas, o ne pagal vietą, kur įsisteigęs paslaugos teikėjas“.

17 Tokia buvo bendroji taisyklė pagal, pirma, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 9 straipsnio 1 dalį, o vėliau pagal Direktyvos 2006/112/EB pradinės versijos 43 straipsnį. Ši taisyklė galiojo iki 2009 m. gruodžio 31 d.

32. Tačiau paslauga, kalbant apie švietimo *renginius*, pasižymi tuo, kad ji yra viena, bet sudėtinė paslauga, kurios pagrindiniai elementai (kaip antai mokytojo ar dėstytojo indėlis, renginio vieta ir vietoje „sunaudotos“ papildomos paslaugos) pasižymi glaudžiu fiziniu ryšiu su vieta, kurioje faktiškai vyksta renginys<sup>18</sup>. Tokiu požiūriu, atrodo, teikiama pirmenybė prielaidai, kad tos paslaugos, kaip visuma, turėtų būti apmokestinamos vartojimo vietoje tikrąja to žodžio prasme, todėl galiausiai pritariama 53 straipsnio taikymui.

33. Todėl, mano nuomone, galima manyti, kad bendrasis principas, jog apmokestinamiesiems asmenims taikomos paslaugos turėtų būti apmokestinamos vartojimo vietoje, negali pagrįsti jokios aiškios „tradicinės taisyklės“ dėl atitinkamo 44 ir 53 straipsnių taikymo. Šis tikslas, atspindimas Direktyvos 2008/8/EB 6 konstatuojamojoje dalyje<sup>19</sup>, pirmiausia aiškiai neleidžia daryti išvados, kad kuris nors straipsnis turėtų būti aiškinamas labai plačiai arba labai griežtai.

34. Todėl dabar panagrinėsiu, pirma, specialiosios taisyklės, nustatytos Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnyje, taikymo sritį ir pabandysiu paaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, ar ši nuostata taikoma aptariamoms paslaugoms. Jei ši nuostata netaikoma, joms turėtų būti taikoma bendroji taisyklė, nustatyta šios direktyvos 44 straipsnyje.

#### *Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis*

35. Šioje byloje iš esmės nagrinėjamas „įėjimo į <...> švietimo <...> renginius“ paslaugų teikimas pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnį. Kadangi neginčijama, kad aptariamai seminarai pagal savo pobūdį yra „švietimo“ seminarai, išnagrinėsiu likusias pagrindines sąvokas „renginys“ ir „teisė įeiti“.

36. Kas yra švietimo renginys šios nuostatos tikslais?

37. Direktyvoje ši sąvoka nėra apibrėžta. Tačiau Reglamento Nr. 282/2011<sup>20</sup> 32 straipsnio 2 dalies c punkte apskritai kalbama apie „švietimo ir mokslo renginius, pavyzdžiui, konferencijas ir seminarus“ kaip apie renginių, patenkančių į Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnio taikymo sritį, pavyzdžius, todėl galima daryti prielaidą, kad teisės aktų leidėjai numatė pakankamai plačią šios sąvokos taikymo sritį.

38. *Oxford Dictionary*<sup>21</sup> „renginys“ apibrėžiamas kaip „kažkas, kas vyksta, pirmiausia kaip kažkas svarbaus“, o konkrečiau – kaip „suplanuotas viešas arba socialinis įvykis“. Direktyvos 2006/112/EB redakcijoje įvairiomis kalbomis, kurias galėjau patikrinti, vartojami atitinkami žodžiai, kurių reikšmė yra labai panaši, plati ir pagrįsta tam tikra funkcija<sup>22</sup>.

39. Todėl renginys 53 straipsnio tikslais turi būti iš anksto suplanuotas. Konceptijos požiūriu aš jį laikau turinio, vietos ir laiko atžvilgiu nedaloma visuma. Žinoma, labiau tikėtina, kad renginiu bus laikoma veikla su iš anksto apibrėžta darbotvarke ir konkrečia tema, o ne neapibrėžta veikla, kuria švietimo paslaugai tik suteikiama bendra struktūra.

18 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, teikiamų apmokestinamojo asmens, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (pavyzdžiui, žr. 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 70 punktą). Jei norite susipažinti su jurisprudencija dėl „sudėtinių paslaugų“ ir su jų apmokestinimo tvarka pagal Direktyvą 2006/112/EB, žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, EU:C:2006:295, 27 ir paskesnius punktus.

19 Šioje konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad taisyklės, susijusios su paslaugų teikimo vietos apmokestinamiesiems asmenims nustatymu, turėtų „atspindėti apmokestinimo pagal vartojimo vietą principą“.

20 Šis reglamentas buvo priimtas remiantis Direktyvos 2006/112/EB 397 straipsniu. Juo siekiama užtikrinti vienodą PVM sistemos taikymą nustatant taisykles, kuriomis įgyvendinamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos tais atvejais, kai jas taikant kyla arba gali kilti taikymo skirtumų, prieštaraujančių tinkamam vidaus rinkos veikimui (2 ir 4 konstatuojamosios dalys).

21 Žr. interneto svetainėje <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Žr. vertimus į šias kalbas: čekų *akce*; vokiečių *Veranstaltung*; ispanų *manifestacione*; prancūzų *manifestation*; italų *manifestazione*; nyderlandų *evenement*; lenkų *impreza* ir portugalų *manifestação*. 53 straipsnio redakcijoje švedų kalba pateiktos dvi sąvokos su labai panašia reikšme. Tai *arrangemang* ir *evenemang*.

40. Be to, renginys turėtų būti aiškinamas kaip žmonių susirinkimas, kai norima tam tikrą laiką stebėti įvykį arba jame dalyvauti. Esu linkusi sutikti su Jungtine Karalyste, kad 53 straipsnis taikytinas tik veiklai, kurioje fiziškai dalyvauja pirkėjas. Ši išvada patvirtinama Reglamento Nr. 282/2011 33 straipsnyje, kuriame kalbama apie „renginyje *dalyvaujantį asmenį*“ (išskirta mano).

41. Laikas taip pat yra reikšmingas veiksnys. Pagal paslaugos trukmę paprastai turėtų būti galima švietimo renginį atskirti nuo kitos švietimo veiklos. Konferencija ar seminaras paprastai trunka nuo kelių valandų iki kelių dienų, o kursai ar studijos universitete gali trukti žymiai ilgiau (pavyzdžiui, tris savaites, mėnesį, semestrą, akademinį metus). Man atrodo, kad pirmieji renginiai greičiausiai pateks į 53 straipsnio taikymo sritį, o pastarieji nepateks. Nuoroda į „apmokėjimą įsigyjant abonementą arba mokant reguliarią įmoką“ Reglamento Nr. 282/2011 32 straipsnio 1 dalyje leidžia daryti prielaidą, kad atskirų renginių iš eilės taip pat gali sudaryti renginį pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnį. Ir priešingai – mokymų iš eilės grupė, kuri sudaro vieną visumą ir yra išdėstyta per kelias savaites, arba kalbos kursai, kurie trunka tris mėnesius, neatrodo logiškai atspindintys įprastą sąvokos „renginys“ reikšmę. Juos labiau reikėtų priskirti tęstiniam mokymui, o tokio pobūdžio švietimo veikla patenka į 44 straipsnio taikymo sritį.

42. Vadinasi, tai, ar veikla yra tęstinė, ar suskirstyta į kelias dalis ar sesijas, gali padėti klasifikuoti veiklą apmokestinimo tikslais. Manau, kad renginys iš principo yra nepertraukiama veikla. Jei kursai ar mokymas užtrunka ilgiau kaip vieną dieną, labiau tikėtina, kad jie pateks į 53 straipsnio taikymo sritį, jei jie vyks kelias dienas iš eilės. Tačiau įpusėjus kursams padaryta vienos dienos pertrauka, mano nuomone, automatiškai nereiškia, kad tokia veikla nebegali būti laikoma renginiu. Priešingai – jei kursai trunka kelias savaites ar ilgiau ir yra suskirstyti į dalis su keliomis pertraukomis, tikėtina, kad juos bus sunkiau laikyti renginiu. Be to, jei kursų dalyviams reikia atsakingai pasiruošti prieš atskiras sesijas ar tarp jų (pirmiausia, kai kiekvienos sesijos pabaigoje atliekamas testas ar kitaip įvertinami pasiekti rezultatai), atrodo, kad tuomet kursams taikoma išplėstinių ar tęstinių mokymų apibrėžtis, todėl dar mažiau tikėtina, kad juos bus galima kvalifikuoti kaip renginį.

43. Darytina logiška išvada, kad neįmanoma apibrėžti vieno kriterijaus, kuriuo užfiksuojama tiksli maksimali renginio trukmė pagal 53 straipsnį. Kiekvienu atskiru atveju turi būti kartu įvertintos kelios aplinkybės.

44. Todėl manau, kad Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis taikytinas nedalomai švietimo veiklai, kuri yra suplanuota iš anksto, vyksta konkrečioje vietoje, trumpą laikotarpį ir kuri yra susijusi su iš anksto apibrėžta tema. Ir atvirkščiai – švietimo veiklai, kuri neturi vienos ar kelių šių savybių, kaip antai atskirų susitikimų ar seminarų serija, kuri vyksta skirtingu laiku ir skirtingose vietose, ilgesniam laikotarpiui suplanuoti kursai ar susitikimų ciklai su neapibrėžta pabaiga, ypač jei jų programa arba darbotvarkė nėra apibrėžta iš anksto, ši sąvoka nėra taikoma.

45. Be to, aiškinant 53 straipsnį būtina apibrėžti „teisės įeiti“ sąvoką. Reglamento Nr. 282/2011 32 straipsnio 1 dalyje paaiškinama, kad Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis taikomas tik paslaugoms, „kurių pagrindinė savybė – suteikti teisę patekti į renginį“.

46. Lingvistinė sąvokos „teisė įeiti“ analizė nepadedą nustatyti išsamių argumentų, kurie padėtų ją išaiškinti. *Oxford Dictionary*<sup>23</sup> sąvoką „teisė įeiti“ apibrėžia kaip „patekimo arba leidimo patekti į vietą ar organizaciją procesą arba faktą“. Direktyvos redakcijoje įvairiomis kalbomis, kurias galėjau patikrinti, vartojamos sąvokos, kurių reikšmė yra labai panaši ir plati<sup>24</sup>.

23 Žr. interneto svetainėje <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 Žr. vertimus į šias kalbas: čekų *vstup*; vokiečių *Eintrittsberechtigung*; ispanų *acceso*; prancūzų *accès*; italų *accesso*; nyderlandų *toegang*; lenkų *wstęp*; portugalių *acesso* ir švedų *tillträde*.

47. Teisės akto priėmimo istorija rodo, kad ES teisės aktų leidėjai ketino palaiapsniui pakeisti bendrąją taisyklę, kurios pakeitimai turėjo įsigaliooti 2010 m. sausio 1 d., reglamentuojančią paslaugų apmokestinamiesiems asmenims teikimo vietą, ir nustatyti, kad tokios paslaugos būtų apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje yra įsikūręs pirkėjas<sup>25</sup>, o ne valstybėje narėje, kurioje įsikūręs paslaugų teikėjas<sup>26</sup>. Tuo pačiu metu, nuo 2011 m. sausio 1 d., vadovaujantis šia nauja bendrąja taisykle, taip pat buvo apribota specialiosios taisyklės (kuria nustatyta, kad švietimo paslaugos, teikiamos apmokestinamajam asmeniui, apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje fiziškai teikiamos paslaugos) taikymo sritis<sup>27</sup>.

48. Iš parengiamųjų teisės aktų, kuriais remiantis priimta Direktyva 2008/8/EB, matyti, kad sąvokos „teisė įeiti“ ir „renginys“ jokia būdu nebuvo vartojamos atsitiktinai. Priešingai – šios sąvokos buvo įtrauktos po ilgų diskusijų ir vartojamos sąmoningai<sup>28</sup>.

49. Kadangi ES teisės aktų leidėjai sąmoningai nusprendė išsaugoti, nors ir apribotą, specialiąją taisyklę, taikomą tam tikroms švietimo paslaugoms, šios nuostatos negalima aiškinti tokiu būdu, kuris griautų jos taikymo sritį, tačiau nepakenktų šiam tikslui.

50. Kitus argumentus, kaip galėtų būti aiškinama „teisė įeiti“, galima pagrįsti kontekstu. Direktyvos 2006/112/EB 44 ir 53 straipsniais nustatyta bendroji ir specialioji taisyklė švietimo paslaugoms, teikiamoms apmokestinamiesiems asmenims, o 45 ir 54 straipsniai atlieka panašią funkciją teikiant švietimo paslaugas galutiniams vartotojams. Tačiau tuo panašumai ir baigiasi. Jei 53 straipsnyje kalbama apie paslaugas, susijusias su įėjimu į švietimo *renginius*, 54 straipsnyje nurodomos „<...> įėjimo į <...> švietimo <...> *renginius* <...> paslaugos <...>“ (išskirta mano). Todėl pastarosios nuostatos taikymo sritis yra platesnė dviem aspektais. Pirma, ji neapsiriboja „švietimo renginiais“ ir apima įvairių rūšių „švietimo veiklą“. Antra, dar svarbiau, kad ji neapsiriboja paslaugomis, susijusiomis su „teise įeiti“.

51. Aplinkybė, kad ES teisės aktų leidėjai vartoja skirtingas sąvokas šiose viena po kitos esančiose nuostatose, leidžia daryti prielaidą, kad jie ketino atskirti tris atitinkamų švietimo paslaugų kategorijas. Tik kai kuri švietimo *veikla* (pirmoji ir plačiausia paslaugų kategorija) sudaro švietimo *renginius* (antroji tarpinė kategorija) ir tik kai kurios paslaugos, susijusios su tokiais renginiais, gali būti laikomos iš esmės „susijusiomis su *teise įeiti*“ (trečia ir siauriausia kategorija; išskirta mano)<sup>29</sup>.

25 Tokia bendroji taisyklė galiojo iki 2009 m. gruodžio 31 d. Žr. 17 išnašą.

26 Nuo 2010 m. sausio 1 d. tokia buvo bendroji taisyklė pagal Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnį, iš dalies pakeistą Direktyvos 2008/8/EB 2 straipsniu.

27 Iki 2010 m. gruodžio 31 d. ši specialioji taisyklė buvo taikoma paslaugoms, susijusioms su švietimo veikla (iki 2009 m. gruodžio 31 d. pagal Direktyvos 2006/112/EB 52 straipsnio pradinę redakciją, o nuo 2010 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. – pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnį, iš dalies pakeistą Direktyvos 2008/8/EB 2 straipsniu). Nuo 2011 m. sausio 1 d. šios taisyklės taikymo sritis buvo apribota ir taikyta tik paslaugoms, susijusioms su teise įeiti į švietimo *renginius*, pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnį, iš dalies pakeistą Direktyvos 2008/8/EB 3 straipsniu.

28 Vykstant teisėkūros procesui buvo aptartos įvairios galimybės: i) panaikinti specialiąją taisyklę Direktyvos 77/388/EEB 9 straipsnio 2 dalies c punkte, kuria nustatyta, kad švietimo paslaugos apmokestinamos valstybėje narėje, „kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos“, ir taikyti šioms paslaugoms bendrąją taisyklę (žr. Komisijos dokumentus: 2003 m. gruodžio 23 d. COM(2003) 822 ir 2005 m. liepos 20 d. COM(2005) 334, taip pat Tarybos 2004 m. rugpjūčio 4 d. dokumentą 11857/04); ii) išsaugoti tą specialiąją taisyklę (žr. Tarybos dokumentus: 2004 m. liepos 8 d. dokumentą 11162/04 ir 2005 m. gruodžio 23 d. dokumentą 16112/05); iii) apriboti tos specialiosios taisyklės taikymo sritį iki „teisės įeiti suteikimo“ vykdančią švietimo veiklą (žr. Tarybos dokumentus: 2004 m. liepos 8 d. dokumentą 11162/04 ir 2004 m. lapkričio 29 d. dokumentą 15420/04) ir, galiausiai, iv) pereinamuoju laikotarpiu nuo 2010 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. (dabar žr. Direktyvos 2008/8/EB 2 ir 3 straipsnius), per kurį, nepaisant bendrosios taisyklės pakeitimo, specialiosios taisyklės, taikomos švietimo veiklai, taikymo sritis liks nepakeista, o vėliau ši specialioji taisyklė bus taikoma tik paslaugoms, susijusioms su „teise įeiti į švietimo *renginius*“ (2006 m. birželio 2 d. Tarybos dokumentas 9913/2/06).

29 Atrodo, kad ši išvada sutampa su aiškinimu, dėl kurio beveik vienbalsiai sutarė PVM komitetas 2010 m. gegužės 10–12 d., kad „veiklos“ sąvoka, nustatyta PVM direktyvos 54 straipsnyje (2011 m. sausio 1 d. redakcija), taip pat apima *renginius*, kuriems taikomas direktyvos 53 straipsnis (2011 m. sausio 1 d. redakcija)“ (išskirta mano). Žr. PVM komiteto gaires, pateiktas 91-ajame posėdyje, dokumento Nr. A – taxud.c.1(2010)426874–668, 2 punktas. Primenu, kad PVM komitetas buvo įsteigtas remiantis Direktyvos 2006/112/EB 398 straipsnio 2 dalimi, jį sudaro Komisijos ir valstybių narių atstovai. Nors šio komiteto parengtos gairės tėra patariamąjio komiteto nuomonė, o ne oficialus ES teisės aiškinimas, todėl jos nėra privalomos, vis dėlto jos yra naudingos aiškinant Direktyvą 2006/112/EB. Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:57, 46–50 punktus.



52. Todėl aplinkybės, kuriomis taikomas 53 straipsnis, prieštarauja siauram „teisės įeiti“ aiškinimui, nors jam pritaria *Skatteverket* ir Komisija. Viena vertus, toks aiškinimas iš sąvokos „teisė patekti į renginį“, vadinasi, ir iš 53 straipsnio, atimtų didumą jo turinio. Kita vertus, paslaugos, susijusios su „teise patekti į švietimo renginį“, negali būti sulyginamos su „švietimo renginio“ organizavimu. Šios dvi paslaugų kategorijos, beje, turėtų būti atskirtos remiantis objektyviais, aiškiais ir įvykdomais kriterijais.

53. Kaip suprantu, aiškinant 53 straipsnį svarbiausia pabrėžti, kad ši nuostata skirta atskiriems dalyviams. Toks požiūris netiesiogiai patvirtinamas Reglamento Nr. 282/2011 33 straipsnyje, kuriame kalbama apie paslaugas „renginyje dalyvaujančiam asmeniui“ (išskirta mano). Todėl paslaugos, patenkančios į 53 straipsnio taikymo sritį, pirmiausia pasižymi tuo, kad jos susijusios su asmeniu ar asmenų grupei suteikta teisė įeiti į patalpas, kuriose vyksta švietimo renginys. Galima sakyti, kad mokestis mokamas už tam tikram asmenų skaičiui suteiktą teisę įeiti į tam tikrą renginį. Todėl praktiniu požiūriu, kai tik renginio paslaugų teikėjas gali kontroliuoti asmenų, turinčių teisę patekti į renginį, skaičių ir taiko apmokestinamajam asmeniui mokestį už tiems asmenims suteiktą teisę įeiti, tikėtina, kad toks renginys pateks į Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnio taikymo sritį.

54. Ir priešingai – renginio, *kaip tokio*, organizavimas, t. y. paslaugos *visuma*, kurią sudaro švietimo renginio organizavimas ar jo priėmimas ir pardavimas, nepatenka į 53 straipsnio taikymo sritį. Taip gali atsitikti, jei, pavyzdžiui, paslaugą sudaro iš anksto parengtų mokymų ar seminaro pardavimas apmokestinamajam asmeniui siekiant jį vėliau perparduoti kitiems apmokestinamiesiems asmenims arba bendrai pasiūlyti jį daugiau ar mažiau aiškiai apibrėžtai grupei (pavyzdžiui, darbuotojams ir juos lydintiems šeimos nariams)<sup>30</sup>, net jei bendra paslaugos apimtis yra nustatyta.

55. Man atrodo, kad nesvarbu, ar asmuo renginyje dalyvauja aktyviai, ar pasyviai. Tai priklausys nuo aptariamo renginio pobūdžio: klausantis paskaitos paprastai nebūtina aktyviai dalyvauti. Dalyvaujant seminare dažniausiai reikės aktyvesnio dalyvių įsitraukimo. Teisė dalyvauti yra papildoma ir neatsiejama nuo pirminės teisės įeiti, todėl joms taip pat taikomas 53 straipsnis.

56. Jei „teisė įeiti“ į renginį sudaro vieną iš daugelio sudėtinės paslaugos komponentų (todėl negali būti laikoma esminiu jos elementu), šiai paslaugai kaip visumai turėtų būti taikoma bendroji taisyklė pagal 44 straipsnį. Taip atsitiktų, pavyzdžiui, jei paslaugą sudarytų šie elementai: įmonės vyriausiojo finansininko kelionės verslo reikalais organizavimas, kai ne tik dalyvaujama švietimo konferencijoje, bet ir organizuojamas jo maitinimas, nakvynė ir apsilankymai keliuose turistiniuose objektuose.

57. Aplinkybė, kad Reglamento Nr. 282/2011 33 straipsnyje nurodoma, jog švietimo renginio dalyviai, pasinaudoję rūbina ar sanitarijos įranga, gauna „papildomas paslaugas“, nekelia abejonių dėl šių išvadų, ji taip pat neskaitina siauriau aiškinti sąvokos „teisė įeiti“. Tos papildomos paslaugos yra tiesiogiai susijusios su teise įeiti tuo pačiu būdu, kuriuo jos susijusios su lankymusi ar dalyvavimu. Pirkėjams jos nėra privalumas pats savaime. Jos tik prisideda prie to, kad būtų galima visapusiškiau pasinaudoti pagrindine paslauga. Todėl, žinoma, joms turėtų būti taikomas tas pats apmokestinimas kaip ir pagrindinei paslaugai, t. y. teisei įeiti į renginį<sup>31</sup>. Aplinkybės, kad 33 straipsnyje tarpininkavimo paslaugos, susijusios su įėjimo bilietų pardavimu, nepriskiriamos „papildomų paslaugų“ taikymo sričiai, nelaikau įrodymu, kad tai yra įtikinamas argumentas, patvirtinantis ypač siaurą „teisės įeiti“ sąvokos aiškinimą.

30 Pavyzdžiui, išvažiuojamieji pramoginiai ar kultūriniai renginiai, kuriuos verslininkai siūlo darbuotojams ir jų šeimų nariams.

31 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, 18 punktas.

58. Be to, kitaip negu 54 straipsnis (paslaugos neapmokestinamiesiems asmenims), 53 straipsnis netaikomas kitoms papildomoms paslaugoms, nesusijusioms su teise įeiti arba „[švietimo] veiklos organizatorių teikiamomis paslaugomis“. Jei tokios kitos paslaugos taikomos apmokestinamiesiems asmenims, paslaugų teikimo vieta nustatoma pagal 44 straipsnyje nustatytą bendrąją taisyklę. Tai dar labiau sustiprina argumentą, kad 53 straipsnis yra specialiai taikomas paslaugai, kuria dalyviams už mokestį suteikiama teisė įeiti, o kitokio pobūdžio paslaugos nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį.

59. Galiausiai bet kuri paslauga, susijusi su įvairiais etapais, būtinais organizuojant, vedant renginį ir suteikiant atskiriems dalyviams galimybę dalyvauti renginyje, turėtų būti vertinama atskirai. Praktiniu požiūriu tas aiškinimas, kurį siūliau anksčiau, reiškia, kad švietimo renginio organizavimas už atlygį, nesvarbu, kiek žmonių jame dalyvauja, ir kai kaina iš esmės priklauso nuo tokio renginio trukmės (valandų skaičiaus), jo komponentų arba kitų techninių parametrų, o ne nuo šiame renginyje dalyvaujančių asmenų skaičiaus, nepateks į Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnio taikymo sritį.

60. Todėl darytina išvada, kad kai švietimo renginio organizatorius parduoda tokio renginio organizavimo paslaugą kaip visumą trečiajai šaliai<sup>32</sup>, darbdaviui, kuris ketina pasiūlyti savo darbuotojams vidinius mokymus, arba konferencijų centro savininkui, kuris pats ketina parduoti šį renginį, toks sandoris nepatenka į 53 straipsnio taikymo sritį ir turi būti apmokestinamas pagal 44 straipsnį. Ir atvirkščiai – kai apmokestinamasis asmuo, kuris įsigijo tokį užbaigtą renginį, (per)parduoda turimas vietas kitam apmokestinamajam asmeniui už kainą, kuri iš esmės priklauso nuo turinčių teisę dalyvauti asmenų skaičiaus, „teisė įeiti“ į šį renginį yra pagrindinis tokio renginio aspektas, todėl taikomas 53 straipsnis. Analogiškai, kai paslaugą įsigijęs darbdavys supranta, kad konferencijų salė, kurioje turi vykti tas renginys, talpina daugiau žmonių, negu jis turi darbuotojų, nusprendžia parduoti likusias vietas vienam ar daugiau apmokestinamųjų asmenų ir, žinoma, ima mokestį už dalyvauti turintį teisę asmenį, šis sandoris ar šie sandoriai taip pat pateks į 53 straipsnio taikymo sritį.

#### *Papildomi kriterijai*

61. *Skatteverket*, Švedija ir Komisija, remdamosi įvairiais argumentais, tvirtina, kad Teisingumo Teismas turėtų apsvarstyti papildomus kriterijus, susijusius su Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsniu. Aš tokiam požiūriui nepritariu. Tačiau siekdama tvarkos išnagrinėsiu jų pasiūlymus.

62. Pirma, įvairūs techniniai ar praktiniai aspektai, susiję su registravimu ir mokėjimu, pirmiausia klausimas, ar tie elementai yra aptarti iš anksto, neturi reikšmės, nes jais neįmanoma pakeisti aptariamoms paslaugoms pobūdžio. Reglamento Nr. 282/2011 32 straipsnio 1 dalyje apskritai nustatyta, kad tos teisės turėtų būti suteiktos „mainais už bilietą arba apmokėjus, įskaitant apmokėjimą įsigyjant abonementą arba mokant reguliarią įmoką“. Ta pati sąlyga taikytina kalbant apie formą, kuria teisės įeiti yra perduodamos jų gavėjams.

63. Antra, aš negaliu pritarti Komisijos pasiūlymui, kad 53 straipsnis taikomas tik renginiams, kuriuose paslaugų teikėjas iš anksto nežino bent apie kai kuriuos dalyvius. Komisija teigia, kad renginiai, į kuriuos reikalaujama iš anksto registruotis, taip suteikiant paslaugų teikėjui informaciją apie visų dalyvių mokestinį statusą kartu su jų mokesčių mokėtojo identifikavimo duomenimis, patenka į 44 straipsnio taikymo sritį.

<sup>32</sup> Gali būti įmanomi dar kiti scenarijai, kai tarpininkai teikia įvairaus pobūdžio paslaugas. Jie nepatenka į šios išvados aprėptį ir aš jų išsamiau nenagrinėsiu. Diskusijas šiais aspektais rasite PVM komiteto 2012 m. rugsėjo 7 d. 97-ojo posėdžio gairėse, dokumento Nr. A – taxud.c.1(2012)1453230, 743 punktas. Dar žr. Amand, Ch., „The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union“, *International VAT Monitor*, 2015 m. liepa–rugsėjis, p. 213.

64. Šiose nuostatose neįžvelgiu jokios sąlygos, kad, kalbant apie „teisę įeiti“, būtų reikalaujama, jog renginiuose bent iš dalies galėtų dalyvauti plačioji visuomenė arba nenustatytų, anoniminių pirkėjų grupė. Taip pat nesuprantu, kokių pagrindų, suteikus nežinomam pirkėjui galimybę dalyvauti seminare, paslaugos pobūdis pasikeičia ir suteikiama „teisė įeiti“, nors tos pačios paslaugos pardavimas iš anksto žinomam pirkėjui, atrodo, turėtų nepatekti į šios sąvokos taikymo sritį.

65. Toks kriterijus, atrodo, ir savavališkai pasirinktas, ir neatsparus manipuliacijai. Jis tarptautinio renginio organizatoriui suteiktų galimybę pasirinkti valstybę narę, kurioje jis būtų apmokestinamas, vos pakeičiant visiškai nereikšmingą siūlomos paslaugos elementą, pavyzdžiui, sąmoningai neprašant kai kurių renginio dalyvių iš anksto pateikti savo PVM mokėtojo kodų arba priimant kelis apmokestinamuosius pirkėjus paskutinę minutę, pasiūlant jiems prie durų įsigyti bilietus.

66. Tai, kad Komisija teismo posėdyje pareiškė, kad teisė įeiti į renginį su vardiniu sezoniniu abonementu *patenka į* 53 straipsnio taikymo sritį, įneša tik dar daugiau painiavos ir parodo, kad pati institucija sunkiai geba tiksliai apibrėžti kriterijaus, kurį ji pati nustatė, ribas.

67. Dėl tų pačių priežasčių nesutinku, kad 53 straipsnio taikymas priklausytų nuo to, ar paslaugų teikėjui (subjektyviai) „neįmanoma“ renginiui iš anksto gauti mokesčių mokėtojo identifikavimo duomenų. Man atrodo neįtikima, kad praktiškai bus neįmanoma ar labai sudėtinga surinkti minimalų būtinų duomenų rinkinį iš renginyje dalyvaujančių apmokestinamųjų asmenų prieš pateikiant jiems sąskaitą faktūrą (kurios jiems neabejotinai reikės apmokestinimo tikslais), net jei patys bilietai parduodami patalpose tiesiog prieš renginį<sup>33</sup>.

68. Man taip pat sunku suprasti pasiūlymą, kurį pateikė *Skatteverket*, kad kai teisė įeiti į renginį siūloma plačiau visuomenei (o ne vienai iš anksto žinomų apmokestinamųjų asmenų grupei, kelioms grupėms ar specialiai grupei), tuomet 53 straipsnis netaikomas. Mano nuomone, tokia aplinkybė savaime negali pakeisti esminio tokios teisės įeiti pobūdžio kalbant apie aptariamą paslaugą.

69. Toks kriterijus, man atrodo, ir savavališkai pasirinktas, ir neatsparus manipuliacijai, kaip ir tas, kurį propagavo Komisija. Paslaugos teikėjas lengvai galėtų nuspręsti, kokią vietą pasirinkti siūlomiems tarptautiniams švietimo renginiams, arba apribodamas galimų pirkėjų grupę, kuriai jis teikia savo pasiūlymą, arba išplėsdamas ją, pavyzdžiui, reklamuodamas renginį viešai matomoje interneto svetainėje, arba parduodamas likusias vietas prie durų atsitiktiniams pirkėjams. Dar pridurčiau, kad, kadangi *Srf konsulterna* organizuojamuose seminaruose gali dalyvauti tiek Švedijos apskaitininkų profesinės organizacijos nariai, tiek jai nepriklausantys asmenys, šis kriterijus taip pat nebūtų taikomas siekiant nustatyti aptariamų paslaugų teikimo vietą.

70. Trečia, Švedija ir Komisija teigia, kad 53 straipsnis turėtų būti taikomas tik tuomet, kai apmokestinimas paslaugos teikimo vietoje nėra siejamas su, kaip jos teigia, „*neproporcinga administracinė našta*“<sup>34</sup>, tenkančia atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims. Jos remiasi Direktyvos 2008/8/EB 6 konstatuojamosios dalies formuluote<sup>35</sup> ir tvirtina (kartu su *Srf konsulterna*), kad, 53 straipsnį taikant konkrečioms aptariamoms seminaroms, atsirastų neproporcinga administracinė našta.

33 Šis požiūris tik patvirtina išvadą, kurią aš padariau 62 punkte, kad taikant 53 straipsnį nėra svarbi išankstinė registracija ar išankstinis mokėjimas.

34 Būtent, „tam tikroms aplinkybėmis bendros taisyklės, susijusios su paslaugų teikimo <...> vieta, nėra taikytinos, tačiau turėtų būti taikomos konkrečios išimties. [Jos] turėtų būti iš esmės grindžiamos esamais kriterijais ir atspindėti apmokestinimo pagal vartojimo vietą principą, kartu tam tikriems prekybininkams neužkraunant neproporcingos administracinės naštos“ (išskirta mano).

35 Šie pareiškimai rodo, kad tariamą papildomą administracinę naštą sudarytų reikalavimas: i) registruotis apmokestinimo PVM tikslais valstybėje narėje, kurioje faktiškai vyksta renginys, ir ii) ten atlikti PVM apskaitą, ir iii) konkrečiai pirkėjams – dalyvauti procedūroje siekiant susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM.

71. Sutinku, Komisijos pasiūlyme iš dalies pakeisti Direktyvą 2006/112/EB buvo nustatytas toks tikslas – neužkrauti neproporcingos administracinės naštos<sup>36</sup>. Direktyvos 2008/8/EB 6 konstatuojamojoje dalyje šis tikslas aiškiai atspindėtas. Tačiau akivaizdu, kad apmokestinamasis asmuo negali remtis administracine našta, galinčia atsirasti dėl aplinkybės, kad paslauga apmokestinama vienoje valstybėje narėje, o ne kitoje, taip siekdamas neutralizuoti kitu atveju taikytinos ES teisės nuostatos poveikį. Net jei, *quod non*, 6 konstatuojamoji dalis būtų traktuojama kaip aiškinimo principas, ji neturėtų viršenybės prieš aiškią 53 straipsnio formuluotę, nes konstatuojamoji dalis negali būti viršesnė už teisės akto tekstą<sup>37</sup>.

72. Pritarus tokiam kriterijui, 53 straipsnį būtų galima taikyti tik atsižvelgiant į tam tikrą konkrečių bylos aplinkybių išsidėstymą. Neįsivaizduojama, kad ES lygiu taikoma apmokestinimo sistema galėtų būti tvarkoma remiantis tokiais kintančiais ir neprognozuojamais argumentais. Be to, man visiškai neaišku, kaip būtų galima apibrėžti situacijas, kuriose administracinė našta pasiekia tokį lygį, kad ją būtų galima laikyti neproporcinga. Todėl akivaizdu, kad toks kriterijus yra neįgyvendinamas. Juo būtų reikalaujama, kad suinteresuoti apmokestinamieji asmenys kiekvienu konkrečiu atveju patvirtintų, ar tas neapibrėžtas lygis jau pasiektas. Todėl jie dažnai nesutartų su kompetentingomis institucijomis.

73. Apskritai, man atrodo, kad administracinė našta, kuri kai kuriais atvejais gali atsirasti dėl bendrai taikomų nacionalinių teisės aktų, kuriais siekiama perkelti ES direktyvas, nuostatų, jokių būdu negali būti laikoma neproporcinga, nebent ir kol pastarąsias nuostatas panaikins šis Teisingumo Teismas dėl to, kad jos yra neproporcingos. Tačiau šis klausimas nėra šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalis, todėl jo išsamiau neaptarinėsiu. Tik pridursiu, kad direktyvose 2008/8/EB ir 2008/9/EB<sup>38</sup> nustatyta nemažai taisyklių ir procedūrų, kuriomis konkrečiai siekiama sumažinti galimą administracinę naštą apmokestinamiesiems asmenims, susijusią su paslaugomis kitoje valstybėje narėje, o ne toje, kurioje jie yra įsisteigę<sup>39</sup>, todėl sunku įsivaizduoti, kaip Direktyvos 2006/112 53 straipsnis gali būti laikomas užkraunančiu neproporcingą naštą atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims.

74. Be to, iš jurisprudencijos akivaizdu, kad ES teisės akto preambulė neturi privalomosios teisinės galios ir ja neturėtų būti remiamasi nei nukrypstant nuo atitinkamo akto nuostatų, nei aiškinant nuostatas akivaizdžiai jų formuluotei priešinga prasme<sup>40</sup>.

75. Apibendrinant pasakytina, kad, taikant bet kuriuos apsvarstytus papildomus kriterijus, Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis būtų aiškinamas itin siaurai. Manau, kad tokio siauro aiškinimo negalima pagrįsti nei šios nuostatos formuluote, nei jos tikslu. Be to, pagal šiuos kriterijus suinteresuoti apmokestinamieji asmenys turėtų kiekviena proga įrodinėti, kad jų paslaugos atitinka tuos kintančius kriterijus, o kompetentingos institucijos turėtų vėliau tai patvirtinti. Todėl labai tikėtina, kad kiltų daug teisinių ginčų ir apskritai išaugtų administracinė našta, o tai prieštarautų 6 konstatuojamojoje dalyje iškeltam tikslui.

36 Žr. šios išvados 30 punktą ir jame nurodytus Komisijos pasiūlymus.

37 Pagal analogiją žr. mano išvados byloje *Finanzamt Dortmund-West*, C-366/12, EU:C:2013:618, 55 punktą.

38 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva, nustatanti [Direktyvoje 2006/112/EB] nustatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23).

39 Direktyvos 2008/8/EB 8 konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad „siekiant supaprastinti prievolės įmonėms, vykdančioms veiklą valstybėse narėse, kuriose jos nėra įsisteigusios, reikėtų įvesti schemą, pagal kurią jos galėtų naudotis vienu naudojantis elektroniniu ryšiu veikiančiu punktu tam, kad jos būtų įregistruojamos [kaip] PVM mokėtojų[os] ir galėtų teikti deklaracijas“. Direktyvos 2008/9/EB 2 konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad PVM grąžinimo tvarka „turėtų būti supaprastinta ir modernizuota, suteikiant galimybę naudoti šiuolaikines technologijas“, o 3 konstatuojamojoje dalyje paaiškinama, kad dėl šios tvarkos „turėtų pagerėti įmonių padėtis“. Šie tikslai atsispindi vėlesnėse šių direktyvų nuostatose. Išsamiau nenagrinėsiu šio argumento, nes jis nepatenka į šios išvados aprėptį.

40 2005 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *Deutsches Milch-Kontor*, C-136/04, EU:C:2005:716, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

76. Be to, dėl šių kriterijų gali susidaryti paradoksali situacija, kai panašūs švietimo renginiai, vienu metu vykstantys toje pačioje vietoje, bus apmokestinami skirtingose valstybėse narėse atsižvelgiant į vietą, kurioje yra įsisteigę pirkėjai. Žiūrint iš vidaus rinkos ir konkurencijos taisyklių veikimo perspektyvos, tokia situacija neatrodo labai pageidautina<sup>41</sup>.

77. Galiausiai, jei 53 straipsnio taikymas būtų siejamas su anksčiau aptartais kriterijais, tuomet paslaugų teikimo vietos nustatymas priklausytų nuo neapibrėžtos ir tam tikra prasme subjektyvios analizės<sup>42</sup>. Tai prieštarautų teisinio tikrumo principui, kuris, ypač tokiose finansines pasekmes turinčiose srityse kaip PVM, reikalauja, kad ES teisės aktai būtų aiškūs, tikslūs ir numatomi, kad suinteresuotosios šalys galėtų laiku įvertinti jų poveikį ir imtis atitinkamų veiksmų<sup>43</sup>. Šie kriterijai gali trukdyti vienodai taikyti 53 straipsnį ir sumažinti Direktyvos 2006/112/EB veiksmingumą, todėl nė vieno iš jų negalima palikti<sup>44</sup>.

78. Neatrodo, kad 53 straipsnio taikymas aptariamoms paslaugoms sukeltų kokių nors praktinių sunkumų: vieta, kurioje teikiamos nagrinėjamos paslaugos, gali būti lengvai nustatyta<sup>45</sup>. Aptariamoms paslaugoms apmokestinamos PVM valstybėje narėje, kurioje jos faktiškai suteiktos, todėl toks rezultatas nėra neracionalus sprendimas mokestiniu požiūriu<sup>46</sup>. Taip pat neatrodo, kad taikyti 53 straipsnį yra pernelyg sudėtinga ir dėl to jis gali turėti įtakos patikimam ir teisingam PVM surinkimui<sup>47</sup>.

#### ***Ar aptariamai seminarai patenka į Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnio taikymo sritį?***

79. Teisingumo Teismo funkcija procese dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui visapusišką ES teisės išaiškinimą, kuris gali būti jam naudingas<sup>48</sup>. Todėl baigdama norėčiau pabrėžti tam tikrus elementus, į kuriuos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės atsižvelgti nustatydamas, ar Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis taikomas pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms.

80. Kaip jau minėjau<sup>49</sup>, neginčytina, kad aptariamai seminarai laikytini apmokestinamiesiems asmenims teikiamomis švietimo paslaugomis.

81. Iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos negalima spręsti, kad tie seminarai nepatenka į „renginio“ sąvokos, kurią suformulavau savo išvadų 44 punkte, taikymo sritį. Šias paslaugas sudaro penkių dienų seminarai apskaitos tema su vienos dienos pertrauka seminarams įpusėjus; jie vyksta konkrečioje vietoje ir jų programa yra iš anksto apibrėžta. Iš esmės, atrodo, tokios paslaugos natūraliai patenka į „švietimo renginių“ sąvokos taikymo sritį, kaip apibrėžta 53 straipsnyje. Teismo posėdyje Švedija ir Komisija tvirtino, kad būtent taip ir yra. Nematau jokio pagrindo su tuo nesutikti.

41 Teismas nuosekliai tvirtino, kad mokestinio neutralumo principas neleidžia panašių prekių, kurios konkuruoja tarpusavyje, skirtingai traktuoti PVM tikslais. Jam taip pat priskiriami vienodo PVM taikymo ir konkurencijos iškraipymo šalinimo principai (šiuo klausimu žr. 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Commission / France*, C-481/98, EU:C:2001:237, 22 punktą).

42 Pagal analogiją žr. generalinio advokato P. Léger išvados byloje *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:283, 52 punktą.

43 2004 m. vasario 12 d. Sprendimo *Slob*, C-236/02, EU:C:2004:94, 37 punktą.

44 Pagal suformuotą jurisprudenciją tokiais atvejais, kaip šioje byloje, esant keliems galimiems ES teisės nuostatos aiškinimo variantams, pirmenybė turi būti teikiama tokiam variantui, kuris užtikrintų jos veiksmingumą aiškinant ją taip, kad būtų atsižvelgta į teisės aktų, kurių dalis ji yra, tikslus. Žr. 2018 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Čekijos Respublika / Komisija*, C-4/17 P, EU:C:2018:678, 45 punktą ir nurodytą jurisprudenciją.

45 Pagal analogiją žr. 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.*, C-452/03, EU:C:2005:289, 33 punktą.

46 Dėl „racionalumo mokestiniu požiūriu“ kriterijaus žr. 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.*, C-452/03, EU:C:2005:289, 33 punktą.

47 Dėl šio kriterijaus žr. 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Inter-Mark Group*, C-530/09, EU:C:2011:697, 26 punktą.

48 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 73 punktą.

49 Žr. šios išvados 23 punktą.

82. Dar tik reikėtų išsiaiškinti, ar *Srf konsulterna* už mokesčių teikiamai paslaugai priskirtina teisė įeiti, o ne kitokio tipo paslaugos, susijusios su aptariamais seminarais pagrindinėje byloje. Trumpai tariant, keliamas klausimas, ar esminis dalykas yra tas, kad *Srf konsulterna* parduoda savo pirkėjams individualias teises įeiti į jos organizuojamus seminarus ir renka mokesčius iš „kiekvieno asmens“.

83. Ir, priešingai, nesvarbu, ar *Srf konsulterna* paslaugas skiria konkrečioms pirkėjams, ar plačiajai visuomenei, įskaitant informacijos apie seminarus teikimą internetu plačiajai visuomenei. Taip pat nesvarbu, ar renginio metu *Srf konsulterna* turi kiekvieno pirkėjo, kuris įsigijo teisę įeiti, mokesčių mokėtojo identifikavimo duomenis. Galiausiai nesvarbu, ar (taikant 53 straipsnį, o ne 44 straipsnį) *Srf konsulterna* arba jos pirkėjai dėl šių seminarų turėtų registruotis PVM tikslais kitoje valstybėje narėje ir ar jie turėtų sumokėti PVM ir vėliau teikti prašymą susigrąžinti toje kitoje valstybėje narėje sumokėtą pirkimo PVM.

84. Remiantis Teisingumo Teismo turima informacija, atrodo, kad *Srf konsulterna* paslaugų esmė yra suteikti savo apmokestinamiesiems pirkėjams teisę įleisti asmenis į patalpas, kuriose faktiškai vyksta konkretus seminaras, kad jie galėtų dalyvauti tuose seminaruose. Galiausiai tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, savo bendrajame vertinime atsižvelgęs į visas reikšmingas aplinkybes, ar aptariamų seminarų organizavimas patenka į „teisės įeiti“ sąvokos taikymo sritį, kaip apibrėžta Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnyje.

## Išvada

85. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau į *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Formuluotė „įėjimo į <...> švietimo <...> renginius <...> paslaugos“ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 53 straipsnyje turėtų būti aiškinama taip, kad ji apima paslaugą, teikiamą tik apmokestinamiesiems asmenims, kurios pagrindinis elementas yra asmenų teisių įeiti į profesinį švietimo seminarą pardavimas, kai seminaras trunka vieną ar kelias dienas, vyksta konkrečioje vietoje ir jo tema yra nustatyta iš anksto, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas. Neturi reikšmės tai: i) ar visi pirkėjai teikia informaciją, kaip antai savo mokesčių mokėtojo identifikavimo duomenis, paslaugų teikėjui, ii) ar teikiant aptariamą paslaugą reikalaujama iš anksto registruotis ar sumokėti, iii) ar ši paslauga siūloma tik konkrečiai grupei, ar plačiajai visuomenei ir iv) ar dėl aplinkybės, kad paslauga apmokestinama valstybėje narėje, kurioje vyksta aptariamas renginys, atsiranda papildoma administracinė našta paslaugų teikėjui ar jo pirkėjams.