



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
ELEANOR SHARPSTON
apresentadas em 10 de janeiro de 2019¹

Processo C-647/17

**Skatteverket
contra
Srf konsulterna AB**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia)]

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Lugar das operações tributáveis — Serviços oferecidos a sujeitos passivos — Prestações de serviços relativos ao acesso a manifestações educativas — Seminário realizado num Estado-Membro no qual nem o prestador nem os participantes se encontram estabelecidos — Seminário que exige inscrição e pagamento antecipados»

1. Com o presente pedido de decisão prejudicial, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) solicita ao Tribunal de Justiça orientações sobre a questão de saber se um seminário organizado por um sujeito passivo estabelecido na Suécia para participantes que são, eles próprios, sujeitos passivos estabelecidos na Suécia, mas que tem lugar noutro Estado-Membro, deve ser sujeito a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) na Suécia ou nesse outro Estado-Membro. O lugar da prestação de serviços desse seminário deve ser determinado em conformidade com o artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE² ou com o artigo 53.º da referida diretiva?

2. Deste modo, o Tribunal de Justiça é pela primeira vez chamado a analisar e definir o âmbito de aplicação material do artigo 53.º em relação a serviços prestados a sujeitos passivos, que consistem no acesso a manifestações educativas, na aceção dessa disposição. A resposta do Tribunal de Justiça é suscetível de ter uma influência decisiva na determinação do lugar da prestação dos serviços (incluindo os serviços acessórios relacionados com o acesso) no que respeita a outras categorias de manifestações referidas no artigo 53.º, ou seja, «culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou eventos similares» (desde torneios de ténis a feiras comerciais, exposições de arte e concertos de música). Tomando um exemplo muito concreto, pode, por conseguinte, fornecer orientações para a determinação do lugar da prestação de uma manifestação internacional importante como o próximo campeonato da Europa de futebol EURO 2020³.

1 Língua original: inglês.

2 Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

3 Os elementos pertinentes dessa manifestação parecem ser os seguintes: é composta por uma série de eventos autónomos (jogos de futebol), que se realizam em diferentes Estados-Membros ou fora da União Europeia, para os quais os bilhetes são nominativos e são vendidos por diferentes sujeitos passivos através de um complexo sistema de distribuição.

Direito da União

Diretiva 2006/112

3. O artigo 44.º da Diretiva 2006/112 prevê que «[o] lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica»⁴.

4. O artigo 53.º estabelece que, no caso de prestações efetuadas a sujeitos passivos, «o lugar das prestações de serviços relativos ao acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou eventos similares, tais como feiras e exposições, e de serviços acessórios relacionados com o acesso [...] é o lugar onde essas manifestações se realizam efetivamente».

5. O artigo 54.º, n.º 1 prevê que, no que respeita às prestações efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, «o lugar das prestações de serviços e das prestações de serviços acessórios, relativos a atividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares, tais como feiras e exposições, incluindo as prestações de serviços dos organizadores dessas atividades [...] é o lugar onde essas atividades se realizam efetivamente».

6. Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), os Estados-Membros devem isentar de IVA «a formação ou reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos».

Reguamento de Execução n.º 282/2011

7. O artigo 32.º, n.º 1 do Reguamento de Execução n.º 282/2011⁵ prevê que o artigo 53.º da Diretiva 2006/112 deverá aplicar-se especialmente à «prestação de serviços cujas características essenciais consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de um bilhete ou remuneração, incluindo uma remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica».

8. O artigo 32.º, n.º 2, deste regulamento estabelece que estes serviços incluem designadamente o:

- «a) Direito de acesso a espetáculos, representações teatrais, espetáculos de circo, feiras, parques de atrações, concertos, exposições e outras manifestações culturais similares;
- b) Direito de acesso a manifestações desportivas, tais como jogos ou competições; e
- c) Direito de acesso a manifestações educativas e científicas, tais como conferências e seminários.»

9. Em conformidade com o artigo 32.º, n.º 3, «[o] disposto no n.º 1 não abrange a utilização de instalações, tais como salas de ginástica ou outros recintos, em troca do pagamento de uma quotização».

4 A versão da Diretiva 2006/112 conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva IVA no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO 2008, L 44, p. 11) era a versão aplicável à data dos factos.

5 Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1).

10. O artigo 33.º prevê que «[o]s serviços acessórios a que se refere o artigo 53.º da Diretiva 2006/112 incluem os serviços que estejam diretamente relacionados com o acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares, prestados separadamente a título oneroso à pessoa que assiste a uma manifestação». O artigo especifica também que «[o]s serviços acessórios em causa incluem, nomeadamente, a utilização de vestiários ou instalações sanitárias, mas não incluem os meros serviços de intermediação respeitantes à venda de bilhetes».

Direito nacional

11. Por força do artigo 5.º do capítulo 5 da *mervärdesskattelagen* (1994:200) (Lei n.º 200 de 1994, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado)⁶, um serviço prestado a um sujeito passivo considera-se prestado no território da Suécia se o sujeito passivo tiver a sede da sua atividade económica na Suécia, ou tiver na Suécia um estabelecimento estável e o serviço for prestado a esse estabelecimento estável.

12. Nos termos do artigo 11.ª do capítulo 5 da lei relativa ao IVA, um serviço sob a forma de acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares, tais como feiras e exposições, prestado a um sujeito passivo, tem lugar no território da Suécia se a manifestação em causa se realizar efetivamente na Suécia. O mesmo se aplica em relação às prestações de serviços acessórios relacionados com o acesso.

Matéria de facto, tramitação processual e questão prejudicial

13. A *Srf konsulterna AB* (a seguir «*Srf konsulterna*») é uma sociedade estabelecida na Suécia, inteiramente detida por uma organização profissional de consultores de contabilidade, gestão e salários. A sociedade em causa proporciona aos consultores ensino e formação profissional a título oneroso.

14. O órgão jurisdicional de reenvio afirma que, entre outras atividades, a *Srf konsulterna* organiza seminários com a duração de 30 horas divididas por cinco dias, com um dia de intervalo a meio. Esses seminários são apenas dispensados a profissionais que têm a sede na Suécia ou que têm um estabelecimento estável na Suécia, independentemente de serem ou não membros da associação profissional proprietária da *Srf konsulterna*. Os programas dos seminários são previamente estabelecidos e pressupõem que os participantes tenham conhecimentos e experiência profissionais em contabilidade, mas poderão ser adaptados em função do nível de competências dos que estão efetivamente presentes. Os seminários realizam-se em instalações de conferências.

15. Os participantes devem inscrever-se e ser aceites antes do início do curso. Assim, a *Srf konsulterna* tem acesso a dados pessoais dos participantes, tais como os seus nomes, moradas, números de identificação pessoal ou números de registo⁷. O pagamento é feito adiantadamente.

16. Alguns dos seminários da *Srf konsulterna* têm lugar em vários locais na Suécia, ao passo que outros são realizados em Estados-Membros diferentes.

17. Foi acerca destes últimos (a seguir «seminários em causa») que a *Srf konsulterna* solicitou à *Skatterättsnämnden* (Comissão de Direito Fiscal, Suécia) que determinasse se o lugar da prestação é a Suécia ou o Estado-Membro onde se realizou o seminário.

⁶ A seguir «lei relativa ao IVA».

⁷ A seguir «dados de identificação fiscal».

18. A Comissão de Direito Fiscal concluiu que esses seminários foram dispensados na Suécia, ainda que tenham tido lugar fisicamente no estrangeiro. Consequentemente, aplica-se o artigo 44.º e não o artigo 53.º, pelo que o IVA é exigível na Suécia.

19. A Skatteverket (Administração Tributária da Suécia) não concordou com os fundamentos invocados na referida decisão e interpôs recurso para o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia).

20. Considerando que os termos do artigo 53.º da Diretiva 2006/112 e sua relação com o artigo 44.º desta diretiva não eram inteiramente claros, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«Deve a expressão “acesso a manifestações”, prevista no artigo 53.º da [Diretiva 2006/112] ser interpretada no sentido de que abrange um serviço sob a forma de um curso de contabilidade de cinco dias, prestado unicamente a sujeitos passivos e que exige inscrição e pagamento antecipados?»

21. Apresentaram observações escritas a Administração Tributária da Suécia, os Governos franceses e do Reino Unido e a Comissão. Na audiência, que teve lugar em 18 de outubro de 2018, o Governo sueco e a Comissão apresentaram alegações orais.

Apreciação

Observações preliminares

22. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se as prestações de serviços, como as que estão em causa no processo principal, são abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112. A resposta à questão submetida depende, assim, da questão de saber se os seminários organizados pela Srf konsulterna em Estados-Membros diferentes da Suécia podem ser classificados como prestações de serviços «relativos ao acesso a manifestações [...] educativas», na aceção do artigo 53.º da Diretiva 2006/112.

23. A título preliminar, observo que é pacífico que as prestações em causa no processo principal constituem serviços e não bens. Também é pacífico que esses serviços são prestados exclusivamente a sujeitos passivos. É igualmente claro que resulta da decisão de reenvio que os serviços prestados pela Srf konsulterna têm natureza educativa. Deste modo, os artigos 44.º e 53.º da Diretiva 2006/112 são, de facto, as disposições potencialmente relevantes para a determinação do lugar da prestação.

24. Se a resposta à questão submetida for no sentido de que o serviço prestado consiste em dar «acesso a manifestações», na aceção do artigo 53.º da Diretiva 2006/112, uma vez que os seminários em causa se realizam num Estado-Membro diferente da Suécia, deve considerar-se o outro Estado-Membro como o lugar da prestação de serviços⁸. Se a prestação desses serviços não estiver abrangida pelo artigo 53.º da Diretiva 2006/112, então, dado que os participantes nos seminários em causa estão todos estabelecidos na Suécia, o lugar da prestação de serviços seria a Suécia, em conformidade com o artigo 44.º da mesma diretiva⁹.

8 V. n.ºs 16 e 17 das presentes conclusões.

9 V. n.ºs 13 e 14 das presentes conclusões.

25. O Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o objetivo das disposições que determinam o lugar de tributação das prestações de serviços é evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas do serviço em questão¹⁰. A resposta do Tribunal de Justiça deverá, assim, determinar qual dos Estados-Membros envolvidos é competente para exigir aos sujeitos passivos em questão o pagamento do IVA relativo aos seminários em causa, em conformidade com as taxas e procedimentos aplicáveis nesse Estado-Membro.

26. Uma vez que a finalidade dos seminários em causa parece ser ajudar os consultores a manterem atualizados os seus conhecimentos de contabilidade¹¹, aqueles são suscetíveis de constituir «formação ou reciclagem profissional», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112. Por conseguinte, poderiam, eventualmente, ser objeto da isenção obrigatória de IVA prevista nessa disposição. Na audiência, a Comissão sugeriu que esta disposição não era pertinente. Tal pode dever-se ao facto de a Srf konsulterna não parecer ser um organismo de direito público cujo objetivo é proporcionar formação profissional, na aceção do artigo 132.º, n.º 1. Contudo, esta disposição apenas seria irrelevante se a Srf konsulterna — além de não ser um tal organismo de direito público - não fosse *também* um organismo «[...] que o Estado-Membro em causa considere prosseguir fins análogos», na aceção dessa disposição, em qualquer dos Estados-Membros em que organiza seminários em causa¹². Uma vez que não foram apresentados ao Tribunal de Justiça elementos em apoio deste ponto, não o discutirei mais aprofundadamente.

Quanto ao mérito

27. Embora o artigo 44.º da Diretiva 2006/112 contenha uma regra geral para determinar, para efeitos fiscais, o lugar onde as prestações de serviços a sujeitos passivos são efetuadas, o artigo 53.º prevê expressamente disposições especiais e diferentes no caso de serviços educativos, *inter alia*.

28. Resulta de jurisprudência constante que a regra geral para determinar o lugar da prestação não prevalece sobre as regras especiais. Importa, em cada situação concreta, saber se esta última corresponde a um dos casos específicos enumerados na Diretiva 2006/112 (tal como o artigo 53.º). Se não corresponder, a referida situação cai no âmbito de aplicação do artigo 44.º Essas regras especiais não devem ser consideradas exceções a uma regra geral, que devem ser objeto de interpretação estrita¹³. Mais propriamente, o artigo 44.º deve ser considerado uma cláusula de aplicação subsidiária ou uma cláusula de «caráter geral», que se aplica quando não é aplicável uma regra especial.

29. O Tribunal de Justiça já salientou que a lógica subjacente às disposições relativas ao lugar da prestação de serviços para efeitos de IVA pretende que a tributação se efetue, na medida do possível, no local onde os bens e serviços são consumidos¹⁴.

10 Acórdão de 8 de dezembro de 2016, A e B (C-453/15, EU:C:2016:933, n.º 24).

11 V. n.º 14 das presentes conclusões.

12 Acórdão de 28 de novembro de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, n.ºs 35 a 39).

13 Acórdão de 8 de dezembro de 2016, A e B (C-453/15, EU:C:2016:933, n.ºs 18 e 19).

14 Acórdão de 8 de dezembro de 2016, A e B (C-453/15, EU:C:2016:933, n.º 25).

30. Esse acórdão confirma a abordagem seguida na proposta da Comissão relativa ao lugar das prestações de serviços, que conduziu à adoção das regras na sua forma atual. A Comissão declarou aí que qualquer alteração das regras aplicáveis ao lugar de tributação dos serviços deverá, tanto quanto possível, dar origem à tributação dos serviços no lugar onde ocorre o seu consumo efetivo¹⁵. Para o efeito, a Comissão propôs uma alteração das regras que regem o lugar das prestações de serviços a sujeitos passivos, generalizando o princípio da tributação desses serviços no Estado-Membro onde o *cliente* está estabelecido¹⁶, e não no Estado-Membro onde o *prestador* está estabelecido¹⁷.

31. Os serviços educativos são, por definição, de natureza, essencialmente intelectuais e, portanto, imateriais. Assim, poderá eventualmente ser possível considerá-los economicamente «consumidos» por sujeitos passivos, quando fornecem (disponibilizam) prestações aos seus clientes e no Estado-Membro em que esses sujeitos passivos estão estabelecidos. Tal interpretação milita a favor da aplicação do artigo 44.º

32. Contudo, um serviço relativo a *manifestações* educativas reside no facto de constituir uma prestação única, embora composta, cujos elementos essenciais — tais como a contribuição de um professor ou de um conferencista, o espaço e todos os meios e serviços acessórios «consumidos» no local — apresentam uma estreita ligação física com o local em que a manifestação ocorre efetivamente¹⁸. Isso parece favorecer a tributação destas prestações, consideradas no seu conjunto, no lugar do consumo na aceção física do termo; e, conseqüentemente, milita a favor da aplicação do artigo 53.º

33. Na minha opinião, daqui resulta que não se pode deduzir do objetivo geral de que os serviços prestados a sujeitos passivos devem ser tributados no lugar do seu consumo, uma evidente «regra empírica» no que diz respeito às posições respetivas dos artigos 44.º e 53.º Em especial, esse objetivo, tal como refletido no considerando 6 da Diretiva 2008/8¹⁹, não sugere claramente uma interpretação particularmente ampla ou estrita de qualquer dos artigos.

34. Por conseguinte, analisarei agora, em primeiro lugar, o âmbito de aplicação da regra especial prevista no artigo 53.º da Diretiva 2006/112 e, em seguida, tentarei fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio orientações quanto à questão de saber se os serviços controvertidos estão abrangidos por esta disposição. Caso não estejam, devem ser sujeitos à regra geral enunciada no artigo 44.º desta diretiva.

Artigo 53.º da Diretiva 2006/112

35. A questão fulcral do presente processo é o conceito de «prestação de serviços» «relativos ao acesso a manifestações [...] educativas», na aceção do artigo 53.º da Diretiva 2006/112. Uma vez que é pacífico que os seminários em causa têm natureza «educativa», analisarei os restantes conceitos-chave de «manifestação» e de «acesso».

15 Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao lugar das prestações de serviços, COM(2003) 822, secção 3.

16 Proposta alterada de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao lugar das prestações de serviços [COM(2005) 334, secção 1, p. 2]. Este objetivo está refletido no considerando 4 da Diretiva 2008/8/CE, segundo o qual a regra geral a este respeito «deverá basear-se no lugar onde está estabelecido o destinatário, e não naquele onde está estabelecido o prestador de serviços».

17 Foi essa a regra geral nos termos, primeiro, do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F01 p. 54) e, mais tarde, do artigo 43.º da Diretiva 2006/112 na sua versão inicial. Esta regra manteve-se em vigor até 31 de dezembro de 2009.

18 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, está em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estiverem tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um caráter artificial (v., por exemplo, Acórdão de 10 de novembro de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, n.º 70). Para uma panorâmica da jurisprudência em matéria de «prestações compostas» e o seu tratamento fiscal ao abrigo da Diretiva 2006/112, v. Conclusões da advogada-geral J. Kokott apresentadas no processo Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:295, n.ºs 27 e segs.).

19 Este considerando estabelece que as regras para determinar o lugar das prestações de serviços a sujeitos passivos deverão «refletir o princípio da tributação no lugar do consumo».

36. O que é uma «manifestação educativa» para efeitos desta disposição?

37. A referida diretiva não define este conceito. No entanto, o artigo 32.º, n.º 2, alínea c) do Regulamento de Execução n.º 282/2011²⁰ refere, em termos gerais, as «manifestações educativas e científicas, tais como conferências e seminários» como exemplos de manifestações abrangidas pelo artigo 53.º da Diretiva 2006/112, o que sugere que o legislador pretendeu que o âmbito deste conceito seja relativamente amplo.

38. O Oxford Dictionary²¹ define «event» [manifestação] como «*a thing that happens or takes place, especially one of importance*» [uma coisa que acontece ou tem lugar, em especial uma de importância] e, mais especificamente, como «*a planned public or social occasion*» [um evento público ou social planeado]. As versões linguísticas da Diretiva 2006/112 que pode examinar utilizam palavras equivalentes que têm um significado funcional amplo muito semelhante²².

39. Uma manifestação para efeitos do artigo 53.º deve, portanto, ser planeada com antecedência. Do ponto de vista conceptual, considero-a um todo indivisível, em termos de conteúdo, lugar e tempo. Naturalmente, uma atividade que tem uma agenda e um objeto específico predefinidos é mais suscetível de ser classificada como uma manifestação do que uma atividade de duração indeterminada que fornece apenas um enquadramento geral para um serviço educativo.

40. Além disso, uma manifestação deve ser entendida como uma reunião de pessoas para observar ou participar numa atividade durante um determinado período de tempo. Inclino-me a concordar com o Reino Unido que, portanto, o artigo 53.º abrange apenas atividades que envolvam a presença física do cliente. Esta conclusão é confirmada pelo artigo 33.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, que refere «[uma] *persona que assiste* a uma manifestação» (o sublinhado é meu).

41. O tempo também é um fator importante. A duração de um serviço deve normalmente permitir distinguir entre manifestações educativas e outras atividades educativas. Geralmente, uma conferência ou um seminário duram várias horas ou vários dias, ao passo que uma formação universitária pode ter uma duração significativamente mais longa (por exemplo, três semanas, um mês, um semestre, um ano letivo). Afigura-se-me que os primeiros são suscetíveis de ser abrangidos pelo artigo 53.º, enquanto que esta última não. A referência à «remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica», constante do artigo 32.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 sugere que uma série de manifestações autónomas podem também constituir uma manifestação, para efeitos do artigo 53.º da Diretiva 2006/112. Em contrapartida, uma série de sessões de formação, que fazem parte de um todo, repartido por várias semanas, ou um curso de línguas com a duração de um trimestre, não parecem enquadrar-se facilmente no significado natural do termo «manifestação». Ao invés, devem ser classificados como formação contínua — que é um tipo de atividade educativa abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 44.º

42. Quando uma atividade é continuada ou é dividida em várias partes ou sessões pode também fornecer uma indicação quanto à sua classificação para efeitos fiscais. Na minha opinião, uma manifestação é, em princípio, uma atividade ininterrupta. Sempre que o período de um curso ou de uma formação excede a duração de um dia, é mais provável que seja abrangido pelo artigo 53.º da Diretiva 2006/112, do que se tiver lugar durante vários dias consecutivos. Contudo, um dia de intervalo a meio não parece, em meu entender, desqualificar automaticamente essa atividade como uma manifestação. Em contrapartida, um curso, que dura várias semanas ou mais, dividido em diversas

20 Este regulamento foi adotado com base no artigo 397.º da Diretiva 2006/112. Tem como objetivo assegurar a aplicação uniforme do sistema de IVA, estabelecendo disposições de aplicação da Diretiva 2006/112 nos casos em que se verifiquem ou se possam verificar divergências de aplicação deste último incompatíveis com o bom funcionamento do mercado interno (considerandos 2 e 4).

21 V. online <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 V. as seguintes versões linguísticas checa: *akce*; alemã: *Veranstaltung*; espanhola: *manifestacione*; francesa: *manifestation*; italiana: *manifestazione*; neerlandesa: *evenement*; polaca: *impreza*; e portuguesa: *manifestações*. A versão em língua sueca do artigo 53.º contém dois conceitos de significado muito semelhante. Estes são «*arrangemang*» e «*evenemang*».

partes, incluindo várias interrupções, tem menos probabilidades de ser qualificado de manifestação. Se, além disso, esse curso exigir uma preparação significativa dos participantes, antes ou entre cada sessão individual — em particular nos casos em que há um teste ou outra forma de avaliação do desempenho no final de cada sessão — tal parece enquadrar-se facilmente no conceito de «atividade de formação prolongada ou contínua» e, portanto, é ainda menos provável que seja qualificado de manifestação.

43. Daqui resulta, logicamente, que não é possível estabelecer um critério único que fixe uma duração máxima exata para uma manifestação, na aceção do artigo 53.º da Diretiva 2006/112. Pelo contrário, alguns elementos devem ser avaliados conjuntamente, caso a caso.

44. Por conseguinte, considero que o artigo 53.º da Diretiva 2006/112 abrange atividades educativas indivisíveis, previamente planeadas, que se realizam num determinado lugar e durante um curto período de tempo e que incidem sobre um assunto predefinido. Em contrapartida, atividades educativas em que faltem uma ou mais dessas características, tais como uma série de reuniões ou seminários separados que tenham lugar em diferentes datas ou locais, cursos programados para um longo período de tempo ou ciclos de reuniões de duração indeterminada, especialmente se o respetivo programa ou agenda não forem definidos antecipadamente, não são abrangidas por esse conceito.

45. Ao interpretar o artigo 53.º da Diretiva 2006/112, é igualmente necessário determinar o significado do termo «acesso». O artigo 32.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 precisa que apenas os serviços «cujas características essenciais consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação» estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112.

46. Uma análise linguística do termo «acesso» não fornece indicações concludentes quanto à sua interpretação. O Oxford Dictionary²³ define o conceito de «*admission*» [acesso] como «*the process or fact of entering or being allowed to enter a place or organization*» [o processo ou facto de entrar ou estar autorizado a entrar num local ou organização]. As versões linguísticas da diretiva que pude verificar utilizam termos que têm um significado amplo muito semelhante²⁴.

47. Os trabalhos preparatórios mostram que a intenção do legislador da União era transferir gradualmente, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010, a regra geral para a determinação do lugar das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos fora do Estado-Membro onde o prestador está estabelecido²⁵ para o Estado-Membro onde o cliente está estabelecido²⁶. Em paralelo, o âmbito de aplicação da regra especial — que prevê a tributação de serviços educativos prestados a sujeitos passivos no Estado-Membro onde as prestações de serviços são materialmente executadas — também estava limitado, a partir de 1 de janeiro de 2011, a favor dessa regra geral recentemente introduzida²⁷.

23 V. em linha <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 V. as seguintes versões linguísticas: checa: *vstup*; alemã: *Eintrittsberechtigung*; espanhola: *acceso*; francesa: *accès*; italiana: *accesso*; neerlandesa: *toegang*; polaca: *wstęp*; portuguesa: *acesso*; e sueca: *tillträde*.

25 Foi essa a regra geral em vigor até 31 de dezembro de 2009. V. nota 17 das presentes conclusões.

26 A partir de 1 de janeiro de 2010, foi essa a regra geral em conformidade com o artigo 44.º da Diretiva 2006/112, conforme alterado pelo artigo 2.º da Diretiva 2008/8.

27 Até 31 de dezembro de 2010, esta regra especial era aplicável a serviços relativos a atividades educativas (até 31 de dezembro de 2009, em conformidade com o artigo 52.º da Diretiva 2006/112 na sua versão inicial; e entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2010, em conformidade com o artigo 53.º da 2006/112 conforme alterado pelo artigo 2.º da Diretiva 2008/8). A partir de 1 de janeiro de 2011, o âmbito de aplicação desta regra foi limitado a serviços relativos ao acesso a *manifestações* educativas, em conformidade com o artigo 53.º da Diretiva 2006/112, conforme alterado pelo artigo 3.º da Diretiva 2008/8.

48. O material legislativo preparatório que levou à adoção da Diretiva 2008/8 sugere que a utilização dos termos «acesso» e «manifestação» não foi de modo algum acidental ou aleatória. Pelo contrário, a introdução desses conceitos foi objeto de longos debates e foi intencional²⁸.

49. Dado que o legislador da União optou deliberadamente por manter, ainda que de forma limitada, a regra especial em relação a certos serviços educativos, esta disposição não pode ser interpretada de um modo que reduza o seu âmbito, sem comprometer este objetivo.

50. Podem ser extraídas do contexto indicações suplementares quanto à forma como deve ser interpretado «acesso». Os artigos 44.º e 53.º da Diretiva 2006/112, em conjunto, estabelecem uma regra geral e uma regra especial para os serviços educativos prestados a sujeitos passivos, ao passo que os artigos 45.º e 54.º desempenham um papel semelhante no contexto dos serviços educativos prestados a consumidores finais. As semelhanças acabam aí. Enquanto o artigo 53.º se refere a serviços relativos ao acesso a *manifestações* educativas, o artigo 54.º aplica-se a «serviços [...] relativos a *atividades* [...] educativas» (o sublinhado é meu). O âmbito de aplicação desta última disposição é, portanto, mais amplo em dois aspetos: em primeiro lugar, não está limitado às «manifestações», mas inclui vários tipos de «atividades educativas». Em segundo lugar, e mais importante, não está limitado a serviços relativos ao «acesso».

51. O facto de o legislador da União utilizar termos diferentes nestas disposições próximas sugere que a sua intenção era fazer uma distinção entre três categorias diferentes de serviços educativos em causa. Apenas algumas *atividades* educativas (a primeira e a mais ampla categoria de serviços) são *manifestações* educativas (a segunda categoria intermédia) e apenas alguns serviços, em relação a essas manifestações, podem ser classificados como sendo essencialmente «relativos ao *acesso*» (a terceira e mais restrita categoria; o sublinhado é meu)²⁹.

52. O contexto em que o artigo 53.º se situa milita, por conseguinte, contra a interpretação restritiva de «acesso» apresentada pela Administração Tributária da Suécia e pela Comissão. Por um lado, essa interpretação esvaziaria de grande parte do seu conteúdo o conceito de «acesso a uma manifestação», e, portanto, o artigo 53.º Por outro lado, os serviços relativos ao «acesso a uma manifestação» não podem ser equiparados ao fornecimento de uma «manifestação educativa». Pelo contrário, estas duas categorias de serviços deveriam ser distinguidas com base num critério objetivo, claro e eficaz.

53. No meu entender, a chave para a interpretação do artigo 53.º reside na ênfase que esta disposição põe sobre os participantes individuais. Essa posição é indiretamente confirmada pelo artigo 33.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, que se refere às prestações «à pessoa que *assiste* a uma manifestação» (o sublinhado é meu). Assim, a característica essencial dos serviços abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 53.º reside na concessão, a uma pessoa ou a um determinado número de

28 No decurso do processo legislativo, foram discutidas várias opções: i) suprimir a regra especial no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 77/388, que prevê a tributação de serviços educativos no Estado-Membro onde os mesmos «são materialmente executados» e submeter esses serviços à regra geral [v. documentos da Comissão COM(2003) 822, de 23 de dezembro de 2003, e COM(2005) 334, de 20 de julho de 2005, assim como documento do Conselho 11857/04, de 4 de agosto de 2004]; ii) manter essa regra especial (v. documentos do Conselho 11162/04, de 8 de julho de 2004, e 16112/05, de 23 de dezembro de 2005); iii) limitar o âmbito de aplicação desta regra especial ao «fornecimento de acesso» a atividades educativas (v. documentos do Conselho 11162/04, de 8 de julho de 2004, e 15420/04, de 29 de novembro de 2004); e, por último, iv) prever um período transitório a partir de 1 de janeiro até 31 de dezembro de 2010 (v. agora artigos 2.º e 3.º da Diretiva 2008/8), durante o qual, apesar da alteração da regra geral, o âmbito de aplicação da regra especial aplicável às atividades educativas permaneceu inalterado, após o que essa regra especial foi limitada a serviços relativos ao «acesso a manifestações educativas» (documento do Conselho 9913/2/06, de 2 de junho de 2006).

29 Esta conclusão parece coincidir com a interpretação aprovada quase por unanimidade no Comité do IVA na reunião de 10 a 12 de maio de 2010, segundo a qual «o conceito de “atividades” constante do artigo 54.º da Diretiva IVA (na sua redação de 1 de janeiro de 2011) inclui também *manifestações* como as abrangidas pelo artigo 53.º da mesma diretiva (na sua redação de 1 de janeiro de 2011)» (o sublinhado é meu). V. orientações do Comité do IVA resultantes da 91.ª reunião, documento n.º A — taxud.c.1(2010)426874 — 668, ponto 2. Recordo que o Comité do IVA foi criado com base no artigo 398.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 e é composto por representantes da Comissão e dos Estados-Membros. Embora as orientações emitidas por esse comité sejam meramente pontos de vista de um comité consultivo e não uma interpretação oficial do direito da União (e, por isso, não sejam vinculativas), ainda assim constituem um útil meio auxiliar de interpretação da Diretiva 2006/112. V., neste sentido, Conclusões da advogada-geral J. Kokott apresentadas no processo RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, n.º 46 a 50).

pessoas, do direito de acesso às instalações onde se realiza a manifestação educativa. Pode dizer-se que o preço foi cobrado em contrapartida da concessão, a um determinado número de pessoas, de direitos de acesso a uma dada manifestação. Por conseguinte, em termos práticos, logo que o prestador de uma manifestação controlar o número de pessoas suscetíveis de obter acesso e cobrar a um sujeito passivo uma taxa relativa ao respetivo acesso, essa manifestação pode ser abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112.

54. Em contrapartida, a prestação de uma manifestação *enquanto tal*, ou seja, de um serviço que consiste em organizar ou acolher uma manifestação educativa e na sua comercialização *como um todo*, não é abrangida pelo artigo 53.º Tal pode acontecer, por exemplo, quando um serviço consiste na venda de um curso ou de um seminário pré-definido a um sujeito passivo, para posterior revenda a outros sujeitos passivos ou com vista a ser proposto coletivamente a um grupo mais ou menos precisamente definido (por exemplo, aos membros do pessoal e membros da família acompanhantes)³⁰, mesmo que a capacidade global seja estabelecida.

55. Parece-me ser irrelevante saber se a participação na manifestação é ativa ou passiva. Isso dependerá da natureza da manifestação em questão: assistir a uma conferência normalmente não envolve um tipo de participação ativa. A participação num seminário exigirá, mais frequentemente, que os participantes tenham um comportamento um pouco mais ativo. O direito de participação é secundário e não pode ser separado do direito principal de acesso e, naturalmente, está também sujeito ao artigo 53.º

56. Quando o «acesso» a uma manifestação constitui uma das várias componentes de um serviço composto (e não pode, portanto, ser considerado o seu elemento essencial), esse serviço, considerado na sua globalidade, deve estar sujeito à regra geral do artigo 44.º Seria esse o caso, por exemplo, quando um serviço consiste na organização de uma viagem de negócios para o chefe dos serviços de contabilidade de uma empresa, incluindo não só a participação numa conferência de ensino, mas também refeições, alojamento e visitas a uma série de atrações turísticas.

57. O facto de o artigo 33.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 identificar a utilização de vestiários ou instalações sanitárias por aqueles que assistem a manifestações educativas, como «serviços acessórios» não é suscetível de pôr em causa estas conclusões nem abona em favor de uma interpretação mais restritiva do termo «acesso». Esses serviços acessórios estão diretamente relacionados com o acesso, do mesmo modo que estão relacionados com a presença ou participação. Em si mesmos, não constituem um benefício desejado para os clientes. Apenas contribuem para a fruição mais completa do serviço principal prestado. Por conseguinte, naturalmente, devem partilhar do tratamento fiscal da prestação principal, ou seja, o acesso à manifestação³¹. Não considero que o facto de o artigo 33.º excluir serviços de intermediação respeitantes à venda de bilhetes de acesso do âmbito de «serviços acessórios» indique que existe um argumento convincente a favor de uma interpretação particularmente restritiva do termo «acesso».

58. Além disso, ao contrário do artigo 54.º (prestações efetuadas a pessoas que não são sujeitos passivos) da Diretiva 2006/112, o seu artigo 53.º não abrange outros serviços conexos não relacionados com o acesso ou as «prestações de serviços dos organizadores [de] atividades [educativas]». Quando esses outros serviços forem prestados a sujeitos passivos, o lugar das prestações é identificado em conformidade com a regra geral estabelecida no artigo 44.º Isso reforça mais o argumento de que o artigo 53.º deve ser aplicado especificamente ao serviço de fornecimento do direito de acesso aos participantes em troca de um pagamento, ao passo que serviços de natureza diferente não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação desta disposição.

30 Por exemplo, manifestações recreativas ou culturais com a duração de um dia, oferecidas pelos empresários ao pessoal e respetivas famílias.

31 Acórdão de 21 de junho de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, n.º 18).

59. Por último, cada um dos serviços relacionados com as várias fases necessárias para organizar, acolher e disponibilizar uma manifestação para participantes individuais deve ser analisado em função das suas próprias características. Na prática, a interpretação que acima propus significa que a apreciação do fornecimento de uma manifestação educativa, independentemente do número de pessoas presentes, e quando o preço depende essencialmente da duração (número de horas) dessa manifestação, dos seus componentes ou de outros parâmetros técnicos, e não do número de pessoas que assistem à mesma manifestação, não está abrangida pelo artigo 53.º da Diretiva 2006/112.

60. Daqui resulta que, nos casos em que o organizador de uma manifestação vende o serviço de fornecimento de uma manifestação deste tipo, no seu conjunto, a um terceiro³², a um empregador que tenciona proporcionar aos seus trabalhadores formação interna ou ao proprietário de um centro de conferências que pretende comercializar, ele próprio, essa manifestação, essa operação não é abrangida pelo artigo 53.º da Diretiva 2006/112 e deve ser tributada em conformidade com o artigo 44.º da mesma. Em contrapartida, quando o sujeito passivo, que adquiriu essa manifestação «chave na mão» (re)vende a outro sujeito passivo os lugares disponíveis por um preço que depende essencialmente do número de pessoas a admitir, o «acesso» a essa manifestação é, com efeito, a essência desse serviço e, por conseguinte, aplica-se o artigo 53.º da Diretiva 2006/112. Do mesmo modo, quando um empregador, que tenha adquirido o fornecimento de serviços relativo a uma manifestação, verifica que a sala de conferências em que a manifestação deve ter lugar pode acolher mais pessoas do que os seus trabalhadores, e decide vender os restantes lugares a um ou mais sujeitos passivos e, (naturalmente), cobra um preço por pessoa admitida, essa ou essas operações estarão igualmente sujeitas ao artigo 53.º da Diretiva 2006/112.

Crítérios adicionais

61. A Administração Tributária da Suécia, a Suécia e a Comissão alegam, de diversos modos, que o Tribunal de Justiça deve ter em conta critérios adicionais relativamente à aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112. Não concordo com esta abordagem. Por uma questão de exaustividade, examinarei a seguir as suas principais sugestões.

62. Em primeiro lugar, diversos aspetos técnicos ou práticos no que se refere à inscrição e ao pagamento, em especial quando forem tratados previamente, são irrelevantes, na medida em que não são suscetíveis de alterar a natureza do serviço em causa. O artigo 32.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 prevê, em termos gerais, que esses direitos devem ser concedidos «em troca de um bilhete ou remuneração, incluindo uma remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica». O mesmo é válido no que diz respeito à forma como os direitos de acesso são transferidos para o respetivo beneficiário.

63. Em segundo lugar, não posso aceitar a sugestão da Comissão de que o artigo 53.º da Diretiva 2006/112 se aplica apenas a manifestações em que o prestador *não* conhece antecipadamente, pelo menos, alguns dos participantes. A Comissão alega que as manifestações para as quais é exigida inscrição prévia, permitindo assim ao prestador conhecer antecipadamente o estatuto fiscal de todos os participantes, juntamente com os dados de identificação fiscal, são abrangidas pelo artigo 44.º da Diretiva 2006/112.

³² São possíveis vários outros cenários, incluindo a prestação de vários tipos de serviços por intermediários. Os mesmos ultrapassam o âmbito das presentes conclusões e não irei aprofundá-los. Para discussão destes aspetos, v. orientações do Comité do IVA resultantes da 97.ª reunião de 7 de setembro de 2012, documento número A — taxud.c.1 (2012) 1453230 — 743. V., igualmente, Amand, Ch., «The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union», *International VAT Monitor*, julho-agosto de 2015, p. 213.

64. Não vejo nada nas disposições relevantes que estipule que o «acesso» exige que as manifestações sejam abertas, pelo menos parcialmente, ao público em geral ou a um grupo de clientes anónimos não identificados. De igual modo, não vejo com que base pôr a participação num seminário à disposição de um cliente desconhecido transforma a natureza do serviço e o transforma na disponibilização de um «acesso», ao passo que se deve considerar que a venda deste mesmo serviço a um cliente conhecido antecipadamente não está compreendida neste conceito.

65. Tal critério parece-me ao mesmo tempo arbitrário e passível de manipulação. Isso poderia permitir ao organizador de uma manifestação transfronteiriça escolher o Estado-Membro em que irá ser tributado, alterando apenas um elemento absolutamente insignificante do serviço proposto — por exemplo, omitindo deliberadamente, a pedido de alguns dos participantes na manifestação, a apresentação antecipada dos seus números de identificação IVA ou admitindo vários clientes sujeitos passivos, à última da hora, oferecendo-lhes bilhetes à entrada.

66. O facto de, na audiência, a Comissão ter alegado que o acesso a uma manifestação com base num bilhete *nominativo* sazonal *cai no* âmbito de aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112 apenas aumenta a confusão e demonstra que a instituição tem dificuldade em determinar com precisão os limites do critério que ela mesma estabeleceu.

67. Pelas mesmas razões, não posso aceitar que a aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112 se prenda com a questão de saber se a obtenção de dados de identificação fiscal antes de uma manifestação é (subjetivamente) «impossível» para o prestador. Considero que não se pode conceber que, na prática, será impossível ou excessivamente difícil recolher um mínimo de dados necessários dos sujeitos passivos que participam numa manifestação antes de lhes entregar a respetiva fatura (que irão certamente querer para efeitos fiscais), mesmo que os próprios bilhetes sejam emitidos diretamente no local, antes da manifestação³³.

68. Também tenho dificuldade com a proposta apresentada pela Administração Tributária da Suécia, segundo a qual, quando o acesso a uma manifestação é oferecido ao público em geral — e não a um, a vários ou a um grupo específico de sujeitos passivos predefinidos — o artigo 53.º da Diretiva 2006/112 não é aplicável. Na minha opinião, essa circunstância não pode pôr em causa o caráter essencial desse acesso para a prestação em questão.

69. Esse critério parece-me tão arbitrário e passível de manipulação como o avançado pela Comissão. O prestador poderia facilmente influenciar o lugar da prestação de manifestações educativas transfronteiriças, quer através da limitação do círculo de potenciais clientes a quem dirige a oferta das mesmas quer alargando-a, por exemplo, através de publicidade à manifestação num sítio Internet acessível ao público ou através da venda dos restantes lugares, à entrada, a clientes ocasionais. Acrescento que, uma vez que os seminários promovidos pela Srf konsulterna estão disponíveis tanto para membros como para não membros da associação profissional sueca de contabilistas, esse critério também não parece ajudar a determinar o lugar da prestação dos serviços controvertidos.

³³ Este ponto de vista só confirma a conclusão a que cheguei no n.º 62 das presentes conclusões, de que a inscrição ou o pagamento antecipados são irrelevantes para a aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112.

70. Em terceiro lugar, a Suécia e a Comissão argumentam que o artigo 53.º da Diretiva 2006/112 só deve ser aplicado se a tributação em vez da prestação do serviço não implicar aquilo a que chamam «encargos administrativos *desproporcionados*» para os sujeitos passivos em causa. Para o efeito, invocam o considerando 6 da Diretiva 2008/8³⁴ e defendem — juntamente com a Administração Tributária da Suécia — que, no caso específico dos seminários em causa, os encargos administrativos que resultariam da aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112 seriam desproporcionados³⁵.

71. É inteiramente verdade que evitar a imposição de encargos administrativos adicionais estava entre os objetivos prosseguidos pela Comissão na sua proposta de alteração da Diretiva 2006/112³⁶. O considerando 6 da Diretiva 2008/8 reflete devidamente esse objetivo. No entanto, é para mim claro que um sujeito passivo não pode invocar encargos administrativos potencialmente gerados pelo facto de um serviço ser tributado num Estado-Membro e não noutra, para neutralizar o efeito de uma disposição de direito da União que, de outra forma, seria aplicável. Mesmo que, *quod non*, o considerando 6 da Diretiva 2008/8 devesse ser considerado um princípio de interpretação, a redação clara do artigo 53.º da Diretiva 2006/112 não pode ser substituída, uma vez que um considerando não pode ter primazia sobre o texto legislativo³⁷.

72. Aceitar esse critério tornaria a aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112 dependente da especial conjugação de circunstâncias específicas do caso. É inconcebível que um sistema de tributação a nível da União possa ser gerido com base em considerações voláteis e aleatórias deste tipo. Além disso, para mim não é de todo claro o modo como se identificariam as situações em que o encargo administrativo atinge o limiar de ser desproporcionado. O que é evidente é que esse critério não pode ser aplicado. Exigiria que os sujeitos passivos em causa verificassem, em cada caso concreto, se esse limiar indefinido foi atingido. Isso colocá-los-ia, frequentemente, em rota de colisão com as autoridades competentes.

73. De um modo mais geral, parece-me que os encargos administrativos que, em alguns casos, podem resultar de disposições nacionais de aplicação geral destinadas a transpor as diretivas da União Europeia não podem, em caso algum, ser considerados desproporcionados, salvo se estas últimas disposições forem anuladas pelo Tribunal de Justiça com o fundamento de que não são proporcionadas e até à data da anulação. Contudo, esta questão não faz parte do presente reenvio prejudicial e não a discutirei mais aprofundadamente. Acrescentarei apenas que, uma vez que as Diretivas 2008/8/CE e 2008/9/CE³⁸ estabelecem um certo número de regras e procedimentos especificamente destinados a reduzir os potenciais encargos administrativos dos sujeitos passivos em relação a prestações num Estado-Membro diferente daquele em que se encontram estabelecidos³⁹, é difícil ver de que modo se pode considerar que o artigo 53.º da Diretiva 2006/112 implica encargos desproporcionados para os sujeitos passivos em causa.

34 Designadamente, que «em determinadas circunstâncias, não se aplicam as regras gerais relativas ao lugar das prestações de serviços [...] e estes casos deverão ser objeto de disposições específicas. [Estas] deverão basear-se, essencialmente, em critérios já definidos e refletir o princípio da tributação no lugar do consumo, não impondo encargos administrativos desproporcionados a determinados operadores comerciais».

35 As peças processuais indicam que os alegados encargos administrativos adicionais consistiriam na exigência de i) registar-se para efeitos de IVA no Estado-Membro em que a manifestação se realiza efetivamente; ii) pagar o IVA nesse Estado-Membro; e iii) especificamente para os clientes, iniciar um procedimento para obter o reembolso do IVA assim suportado a montante.

36 V. n.º 30 das presentes conclusões, e as referências às propostas da Comissão nele referidas.

37 V., por analogia, minhas Conclusões apresentadas no processo Finanzamt Dortmund-West (C-366/12, EU:C:2013:618, n.º 55).

38 Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutra Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23).

39 Assim, o considerando 8 da Diretiva 2008/8 estabelece que «a fim de simplificar as obrigações impostas às empresas que exerçam atividades económicas em Estados-Membros nos quais não estejam estabelecidas, deverá ser instituído um regime que lhes permita registar-se para efeitos do IVA e entregar as suas declarações através de um único ponto de contacto eletrónico». O considerando 2 da Diretiva 2008/9 estabelece que o procedimento de reembolso do IVA «deverá ser simplificado e modernizado, permitindo-se o recurso às modernas tecnologias» e o considerando 3 explica que este procedimento «deverá promover a posição das empresas». Estes objetivos encontram-se refletidos nas disposições substantivas dessas diretivas. Não aprofundarei este argumento, uma vez que ultrapassa o âmbito das presentes conclusões.

74. Acrescento que, decorre claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o preâmbulo de um ato da União não tem valor jurídico obrigatório e não poderá ser invocado nem para derrogar as próprias disposições do ato em causa nem para interpretar essas disposições em sentido manifestamente contrário à sua redação⁴⁰.

75. Em resumo, aplicar qualquer um dos critérios adicionais que foram analisados resultaria numa interpretação particularmente restritiva do artigo 53.º da Diretiva 2006/112. Considero que não há nada no texto ou no objetivo desta disposição que apoie essa interpretação restritiva. Além disso, ao abrigo desses critérios, os sujeitos passivos em causa seriam obrigados a demonstrar, em cada caso, que as suas prestações satisfaziam esses critérios voláteis e as autoridades competentes teriam então que proceder à sua verificação. Isso apresenta uma grande possibilidade de litígios e é suscetível de conduzir a um aumento dos encargos administrativos globais, contrariando o objetivo enunciado no considerando 6.

76. Esses critérios podem também conduzir a uma situação paradoxal, quando manifestações educativas semelhantes, que decorrem em paralelo no mesmo local, forem tributadas em Estados-Membros diferentes, em função do lugar onde os clientes estão estabelecidos. Do ponto de vista do funcionamento do mercado interno e das regras da concorrência, isto não me parece uma situação particularmente desejável⁴¹.

77. Por último, submeter a aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112 a qualquer um dos critérios acima discutidos faria depender a determinação do lugar da prestação de uma análise incerta e, em certa medida, subjetiva⁴². Tal ofenderia, com efeito, o princípio da segurança jurídica que exige, especialmente em matérias que, como o IVA, têm repercussões financeiras, que as disposições do direito da União sejam claras, precisas e previsíveis, para permitir aos interessados avaliar os seus efeitos em tempo útil e agir em conformidade⁴³. Por conseguinte, uma vez que estes critérios são suscetíveis de prejudicar a uniformidade da aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112 e, deste modo, a sua eficácia, nenhum deles pode ser seguido⁴⁴.

78. A aplicação do artigo 53.º da Diretiva 2006/112 aos serviços controvertidos não parece levantar nenhuma dificuldade prática: o lugar onde as atividades em causa são desenvolvidas pode ser facilmente identificado⁴⁵. Uma vez que os serviços em questão estão sujeitos a IVA no Estado-Membro onde são efetivamente prestados, o resultado não é uma solução irracional do ponto de vista fiscal⁴⁶. De igual modo, a aplicação do artigo 53.º desta diretiva não parece ser excessivamente complexa ou pôr em causa a cobrança fiável e correta do IVA⁴⁷.

40 Acórdão de 24 de novembro de 2005, Deutsches Milch-Kontor (C-136/04, EU:C:2005:716, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

41 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se, nomeadamente, a que mercadorias semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA. O princípio da neutralidade fiscal inclui igualmente os princípios da uniformidade do IVA e da eliminação das distorções da concorrência (v., nesse sentido, Acórdão de 3 de maio de 2001, Comissão/França, C-481/98, EU:C:2001:237, n.º 22).

42 V., por analogia, Conclusões do advogado-geral P. Léger apresentadas no processo MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, n.º 52).

43 Acórdão de 12 de fevereiro de 2004, Slob (C-236/02, EU:C:2004:94, n.º 37).

44 É jurisprudência constante que quando, como no presente processo, uma disposição do direito da União é suscetível de várias interpretações, há que seguir a que permite salvaguardar o seu efeito útil, através de uma interpretação, para este efeito, à luz dos objetivos da legislação de que faz parte. V., Acórdão de 6 de setembro de 2018, República Checa/Comissão (C-4/17 P, EU:C:2018:678, n.º 45 e jurisprudência referida).

45 V., por analogia, Acórdão de 12 de maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o. (C-452/03, EU:C:2005:289, n.º 33).

46 No que respeita ao critério de «racionalidade do ponto de vista fiscal», v. Acórdão de 12 de maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o. (C-452/03, EU:C:2005:289, n.º 33).

47 No que respeita a este critério, v. Acórdão de 27 de outubro de 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697, n.º 26).

Quanto à questão de saber se os seminários em causa são abrangidos pelo artigo 53.º da Diretiva 2006/112

79. O papel do Tribunal de Justiça, nos processos de reenvio prejudicial, é fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação do direito da União que lhe possam ser úteis⁴⁸. Por conseguinte, concluirei apresentando determinados elementos que o órgão jurisdicional de reenvio deve ter em consideração para determinar se o artigo 53.º da Diretiva 2006/112 se aplica aos factos no processo principal.

80. Como já referi⁴⁹, é pacífico que os seminários em causa constituem serviços educativos prestados a sujeitos passivos.

81. Não há nada nos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que sugira que estes seminários não são abrangidos pelo conceito de «manifestação» interpretado à luz da minha conclusão acima exposta no n.º 44. Esses serviços são seminários sobre contabilidade com a duração de cinco dias, incluindo um dia de intervalo a meio; realizam-se num determinado local e o seu programa é previamente definido. Em princípio, estes serviços parecem estar naturalmente compreendidos no conceito de «atividades educativas», na aceção do artigo 53.º da Diretiva 2006/112. Na audiência, a Suécia e a Comissão alegaram que era esse o caso. Não vejo razão para discordar.

82. Uma questão que deve ainda ser examinada é a de saber se o serviço que a Srf konsulterna presta em troca de pagamento é o direito de acesso, e não outros tipos de serviços relacionados com os seminários em causa no processo principal. Em resumo, trata-se de saber se o elemento essencial consiste na venda, pela Srf konsulterna aos seus clientes, de direitos individuais de acesso aos seminários que organiza e em cobrar-lhes um preço «por pessoa».

83. Em contrapartida, não é relevante saber se, com os seus serviços, a Srf konsulterna visa determinados clientes ou o público em geral, inclusivamente através da disponibilização de informações sobre os seus seminários ao público através da Internet. Também é irrelevante saber se, no momento da manifestação, a Srf konsulterna dispunha dos dados de identificação fiscal de cada um dos clientes que adquiriram o direito de acesso. Por último, não é relevante saber se, em consequência da aplicação do artigo 53.º, e não do artigo 44.º da Diretiva 2006/112, a Srf konsulterna ou seus clientes estão obrigados a registar-se para efeitos de IVA noutro Estado-Membro, na sequência desses seminários, e se estão obrigados a pagar IVA e, posteriormente, solicitar o reembolso do IVA suportado a montante nesse outro Estado-Membro.

84. Com base nos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe, afigura-se que a própria natureza dos serviços da Srf konsulterna consiste em fornecer aos seus clientes que sejam sujeitos passivos direitos individuais de acesso às instalações onde efetivamente tem lugar um seminário específico, permitindo-lhes participar no mesmo. Em última análise, cabe exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio estabelecer, tendo em conta, na sua avaliação global, todas as circunstâncias relevantes, se o fornecimento dos seminários em causa está abrangido pelo conceito de «acesso», na aceção do artigo 53.º da Diretiva 2006/112.

⁴⁸ Acórdão de 10 de novembro de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, n.º 73).

⁴⁹ V. n.º 23 das presentes conclusões.

Conclusão

85. Tendo em conta o que precede, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão submetida pelo Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) da seguinte forma:

O conceito «prestações de serviços relativos ao acesso a manifestações [...] educativas», prevista no artigo 53.º da Diretiva 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que abrange um serviço prestado unicamente a sujeitos passivos, cujo elemento essencial consiste na venda, a pessoas, de direitos de acesso a um seminário de ensino profissional, com a duração de um ou vários dias, quando esse seminário se realiza num determinado lugar e o seu objeto seja definido antecipadamente, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar. Não é relevante saber se: i) todos os clientes disponibilizam informações ao prestador, tais como os seus dados de identificação fiscal; ii) o serviço em questão exige inscrição ou pagamento antecipados; iii) esse serviço é oferecido apenas a um grupo específico ou ao público em geral; e iv) o facto de o serviço ser tributado no Estado-Membro onde tem lugar a manifestação em questão implica um encargo administrativo adicional para o prestador ou para os seus clientes.