



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 10. januarja 2019¹

Zadeva C-647/17

**Skatteverket
proti
Srf konsulterna AB**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Kraj obdavčljivih transakcij – Storitve za davčne zavezance – Opravljanje storitev v zvezi z dostopom na izobraževalne prireditve – Seminar, ki poteka v državi članici, v kateri nimajo sedeža ne dobavitelj ne udeleženci – Seminar, na katerega se je treba predhodno prijaviti in ga plačati s predplačilom“

1. S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) prosi Sodišče za smernice glede tega, ali bi moral biti seminar – ki ga davčni zavezanec s sedežem na Švedskem organizira za udeležence, ki so sami davčni zavezanci s sedežem na Švedskem, vendar ki bo potekal v drugi državi članici – predmet DDV na Švedskem ali v tej drugi državi članici. Ali bi bilo treba kraj opravljanja v zvezi s takim seminarjem določiti v skladu s členom 44 Direktive 2006/112/ES² ali členom 53 te direktive?

2. Sodišče je tako prvič zaproseno, naj preuči in opredeli stvarno področje uporabe člena 53, in sicer glede storitve, opravljene za davčne zavezance, ki vključujejo dostop na izobraževalne prireditve v smislu te določbe. Odgovor Sodišča bo verjetno odločilen za določitev kraja opravljanja storitev (vključno s pomožnimi storitvami v zvezi z dostopom), kar zadeva druge vrste prireditev iz člena 53, in sicer „kulturne, umetnostne, športne, znanstvene, izobraževalne, zabavne ali podobne prireditve“ (od teniških turnirjev do trgovskih sejmov, umetniških razstav in glasbenih koncertov). Naj kot zelo specifičen primer navedem, da bo s tem morda zagotovilo smernice za določitev kraja izvajanja velike mednarodne prireditve, kot je prihodnje nogometno prvenstvo EURO 2020.³

¹ Jezik izvirnika: angleščina.

² Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60).

³ Zdi se, da so upoštevne značilnosti te prireditve naslednje: sestavlja jo vrsta samostojnih prireditev (nogometne tekme), ki potekajo v različnih državah članicah ali zunaj EU, vstopnice za katere so poimenske, prodajajo pa jih različni davčni zavezanci prek zapletenega distribucijskega sistema.

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3. V skladu s členom 44 Direktive 2006/112 je „[k]raj opravljanja storitev [...] za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti“.⁴

4. Člen 53 določa, da je v primeru storitev, opravljenih za davčnega zavezanca, „[k]raj opravljanja storitev v zvezi z vstopninami za [dostopom na] kulturne, umetnostne, športne, znanstvene, izobraževalne, zabavne ali podobne prireditve, kot so sejmi in razstave, ter z vstopninami [dostopom] povezanih pomožnih storitev, [...] kraj, kjer te prireditve dejansko potekajo“.

5. Člen 54(1) določa, da je v primeru storitev, opravljenih za davčnega zavezanca, „[k]raj opravljanja storitev in pomožnih storitev, ki so v povezavi s kulturnimi, umetnostnimi, športnimi, znanstvenimi, izobraževalnimi, zabavnimi ali podobnimi dejavnostmi, kot so sejmi in razstave, vključno z opravljanjem storitev organizatorjev teh dejavnosti, [...] kraj, kjer se te dejavnosti dejansko izvajajo“.

6. V skladu s členom 132(1)(i) države članice oprostijo od plačila DDV „poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen“.

Uredba št. 282/2011

7. Člen 32(1) Uredbe št. 282/2011⁵ določa, da bi moral člen 53 Direktive 2006/112 veljati zlasti za „opravljanje storitev, katerih bistvena značilnost je odobritev pravice dostopa do prireditev na podlagi vstopnice ali plačila, vključno s plačilom v obliki abonmaja ali letne kotizacije“.

8. Člen 32(2) določa, da take storitve vključujejo predvsem: „(a) pravico dostopa na predstave, gledališke igre, cirkuške predstave, sejme, v zabaviščne parke, na koncerte, razstave in druge podobne kulturne prireditve; (b) pravico dostopa na športne prireditve, kot so tekme ali tekmovanja; (c) pravico dostopa na izobraževalne in znanstvene prireditve, kot so konference in seminarji“.

9. V skladu s členom 32(3) uporaba objektov, kot so telovadnice ali drugi objekti, na podlagi plačila kotizacije, ne spada pod člen 32(1).

10. Člen 33 določa, da „[p]omožne dejavnosti iz člena 53 Direktive 2006/112/ES vključujejo storitve, neposredno povezane z dostopom do prireditev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila ali podobnih prireditev, ki se proti ločenemu plačilu nudijo osebi, udeleženi na prireditvi“. Poleg tega določa, da „[t]e pomožne storitve zajemajo predvsem uporabo garderob ali sanitarnih prostorov, ne vključujejo pa samih posredniških storitev, povezanih s prodajo vstopnic“.

Nacionalna zakonodaja

11. V skladu s členom 5 iz poglavja 5 mervärdesskattelagen 1994:200 (zakon št. 1994:200 o DDV)⁶ se storitev, ki se opravi za davčnega zavezanca, proda na Švedskem, če ima davčni zavezanec na Švedskem sedež dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero je bila opravljena zadevna storitev.

4 Različica Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive o DDV glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11), je bila različica, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja.

5 Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1).

6 V nadaljevanju: zakon o DDV.

12. V skladu s členom 11a iz poglavja 5 zakona o DDV se za storitev v obliki dostopa do prireditve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila ali podobnih prireditve, kot so sejmi in razstave, ki je bila opravljena za davčnega zavezanca, šteje, da je prodana na Švedskem, če se te prireditve dejansko izvedejo na Švedskem. Enako velja za pomožne storitve, povezane z dostopom.

Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

13. Srf konsulterna AB (v nadaljevanju: Srf konsulterna) je družba s sedežem na Švedskem, ki je v 100-odstotni lasti poklicnega združenja svetovalcev na področju računovodstva, poslovanja in plač. Svetovalcem v zameno za kotizacijo zagotavlja izobraževalno in poklicno usposabljanje.

14. Predložitveno sodišče navaja, da družba Srf konsulterna poleg drugih dejavnosti zagotavlja 30-urne seminarje, ki potekajo pet dni z enodnevno prekinitvijo na sredini. Ti seminarji so na voljo le strokovnjakom, ki imajo sedež ali stalno poslovno enoto na Švedskem, ne glede na to, ali so člani matičnega poklicnega združenja družbe Srf konsulterna. Učni program se določi vnaprej – pri čemer se predpostavlja, da imajo udeleženci predhodno znanje in izkušnje glede računovodskih vprašanj – čeprav ga je mogoče prilagoditi glede na stopnjo usposobljenosti dejanskih udeležencev. Seminarji potekajo v konferenčni dvorani.

15. Udeleženci se morajo vnaprej prijaviti in biti sprejeti pred začetkom seminarja. Tako ima družba Srf konsulterna dostop do podatkov o identiteti udeležencev, kot so ime, naslov, enotna matična številka ali registracijska številka.⁷ Seminar se plača s predplačilom.

16. Medtem ko nekateri seminarji družbe Srf konsulterna potekajo na različnih krajih na Švedskem, drugi potekajo v drugih državah članicah.

17. Družba Srf konsulterna je v zvezi z zadnjenavedenimi (v nadaljevanju: sporni seminarji) prosila Skatterättsnämnden (komisija za davčno pravo, Švedska), naj odloči, ali bi bilo treba za kraj opravljanja šteti Švedsko ali državo članico, v kateri je potekal seminar.

18. Skatterättsnämnden je menila, da je treba za take seminarje šteti, da se izvajajo na Švedskem, čeprav dejansko potekajo v tujini. Zato naj bi se namesto člena 53 uporabljal člen 44, DDV pa bi se posledično obračunal na Švedskem.

19. Skatteverket (švedska lokalna davčna uprava) se ni strinjala z obrazložitvijo iz tega sklepa, zato se je zoper to odločitev pritožila pri Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče).

20. Predložitveno sodišče je menilo, da pomen člena 53 Direktive 2006/112 in njegovo razmerje s členom 44 te direktive nista povsem jasna, zato je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba izraz ‚dostop do prireditve‘ iz člena 53 [Direktive 2006/112] razlagati tako, da vključuje storitev v obliki petdnevnega računovodskega seminarja, ki se izvaja samo za davčne zavezanca in se je treba nanj predhodno prijaviti ter ga plačati s predplačilom?“

21. Skatteverket, Francija, Združeno kraljestvo in Komisija so predložili pisna stališča. Na obravnavi 18. oktobra 2018 sta Švedska in Komisija ustno podali navedbe.

⁷ V nadaljevanju: davčni identifikacijski podatki.

Presoja

Uvodne ugotovitve

22. Predložitveno sodišče želi ugotoviti, ali opravljanje storitev, kakršne so te v postopku v glavni stvari, spada na področje uporabe člena 53 Direktive 2006/112. Odgovor na predloženo vprašanje je tako odvisen od tega, ali je seminarje, ki jih organizira družba Srf konsulterna v državah članicah, ki niso Švedska, mogoče šteti za opravljanje storitev „v zvezi z vstopninami za [dostopom na] [...] izobraževalne [...] prireditve“ v smislu člena 53 Direktive 2006/112.

23. Najprej naj navedem, da ni sporno, da gre pri dobavah iz postopka v glavni stvari za storitve, in ne blago. Prav tako ni sporno, da se te storitve opravljajo izključno za davčne zavezance. Iz predložitvene odločbe jasno izhaja tudi, da so storitve, ki jih opravlja družba Srf konsulterna, izobraževalne. Člena 44 in 53 sta tako dejansko določbi, ki bi lahko bili upoštevni za določitev kraja opravljanja.

24. Če je odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, da se zagotavlja „vstopnina za [dostop na] prireditve“ v smislu člena 53 Direktive 2006/112/ES, bi se – ker sporni seminarji potekajo v drugi državi članici kot na Švedskem – za kraj opravljanja štela ta druga država članica.⁸ Če zagotavljanje teh storitev ni zajeto s členom 53, bi bil kraj opravljanja v skladu s členom 44 te direktive Švedska, saj imajo udeleženci spornih seminarjev vsi sedež na Švedskem.⁹

25. Sodišče je že večkrat odločilo, da je namen določb, ki določajo kraj obdavčitve opravljanja storitev, izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju zadevne storitve.¹⁰ Na podlagi odgovora Sodišča se bo tako določilo, katera od zadevnih držav članic je pristojna, da od zadevnih davčnih zavezancev zahteva, da obračunajo DDV za sporne seminarje v skladu s stopnjami in postopki, ki se uporabljajo v tej državi članici.

26. Ker se zdi, da je namen spornih seminarjev svetovalcem pomagati pri posodabljanju njihovega računovodskega znanja,¹¹ gre verjetno za „poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo“ v smislu člena 132(1)(i) Direktive 2006/112. Zato bi potencialno lahko bili predmet obvezne oprostitve od DDV, ki je predpisana v tej določbi. Komisija je na obravnavi navedla, da ta določba ni upoštevna. To lahko velja, ker se ni zdelo, da je družba Srf konsulterna oseba javnega prava, katere cilj je zagotavljati poklicno usposabljanje v smislu člena 132(1). Vendar ta določba ne bi bila upoštevna le, če družba Srf konsulterna – poleg tega, da ni taka oseba javnega prava – *tudi* ni organizacija „ki j[i] država članica priznava podoben namen“ v smislu te določbe, v kateri koli od držav članic, v katerih zagotavlja sporne seminarje.¹² Ker Sodišče nima na voljo dokumentov, na podlagi katerih bi lahko pomagalo pri tem vprašanju, o tem ne bom dalje razpravljala.

Vsebina

27. Medtem ko člen 44 Direktive 2006/112 vsebuje splošno pravilo za določitev kraja, kjer se za davčne namene opravljajo storitve za davčne zavezance, člen 53 določa posebno, drugačno pravilo za – med drugim – izobraževalne storitve.

⁸ Glej točki 16 in 17 zgoraj.

⁹ Glej točki 13 in 14 zgoraj.

¹⁰ Sodba z dne 8. decembra 2016, A in B (C-453/15, EU:C:2016:933, točka 24).

¹¹ Glej točko 14 zgoraj.

¹² Sodba z dne 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točke od 35 do 39).

28. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da splošno pravilo za določitev kraja opravljanja storitve nima prednosti pred posebnimi pravili. V vsakem posameznem primeru je treba ugotoviti, ali položaj ustreza enemu od posebnih primerov, navedenih v Direktivi 2006/112 (na primer v členu 53). Če ne gre za tak primer, bo položaj spadal na področje uporabe člena 44. Posebnih pravil ni treba šteti za izjemo od splošnega pravila, ki bi jo bilo treba razlagati ozko.¹³ Nasprotno, člen 44 je treba šteti za rezervno ali vseobsegajočo klavzulo, ki se uporablja, kadar se ne uporablja nobeno posebno pravilo.

29. Sodišče je že razsodilo, da logika, na kateri temeljijo določbe o kraju opravljanja storitve za namene DDV, narekuje, da se obdavčenje v največji možni meri opravi v kraju, kjer se blago in storitve potrošijo.¹⁴

30. Ta sodba potrjuje pristop iz predloga Komisije, kar zadeva kraj opravljanja storitev, ki je privedel do sprejetja pravil v njihovi sedanji obliki. Komisija je v njem navedla, da bi morala kakršna koli sprememba pravil, ki urejajo kraj obdavčitve storitev, v največji možni meri privedi do obdavčitve v kraju dejanske potrošnje.¹⁵ Komisija je v ta namen predlagala spremembo pravil, ki urejajo kraj opravljanja storitev za davčne zavezanca, tako da bi bile take storitve na splošno obdavčene v državi članici, v kateri ima sedež *naročnik*,¹⁶ in ne v državi članici, v kateri ima sedež *izvajalec*.¹⁷

31. Izobraževalne storitve so po definiciji v bistvu intelektualne in torej nematerialne. Zato bi bilo za take storitve morda mogoče šteti, da jih gospodarsko uporabijo davčni zavezanca, ko za stranke opravljajo (izstopne) storitve, in sicer v državi članici, kjer imajo ti davčni zavezanca sedež. Ob taki razlagi bi imela prednost uporaba člena 44.

32. Vendar storitev v zvezi z izobraževalnimi *priredivitvami* pomeni, da gre za opravljanje enotne, toda kompleksne transakcije, katere bistveni elementi – kot so prispevek učitelja ali predavatelja, kraj prireditve ter vsi objekti in pomožne storitve, ki se uporabijo na kraju samem – so v tesni fizični povezavi s krajem, kjer prireditev dejansko poteka.¹⁸ Zdi se, da to daje prednost obdavčitvi teh transakcij kot celote v kraju potrošnje v fizičnem pomenu te besede, to pa je posledično v prid uporabi člena 53.

33. Po mojem mnenju iz tega izhaja, da iz splošnega cilja, da bi bilo treba storitve, ki se opravijo za davčne zavezanca, obdavčiti v kraju, kjer se uporabijo, ni mogoče izpeljati očitnega okvirnega pravila glede položaja člena 44 oziroma člena 53. Zlasti ta cilj, kot je naveden v uvodni izjavi 6 Direktive 2008/8¹⁹, ne kaže jasno na posebej široko ali ozko razlago katerega koli od členov.

34. Zato bom zdaj najprej preučila področje uporabe posebnega pravila iz člena 53 Direktive 2006/112, nato pa bom predložitvenemu sodišču poskušala zagotoviti smernice glede tega, ali sporne storitve spadajo na področje uporabe te določbe. Če to ne drži, bi zanje morale veljati splošno pravilo iz člena 44 te direktive.

13 Sodba z dne 8. decembra 2016, A in B (C-453/15, EU:C:2016:933, točki 18 in 19).

14 Sodba z dne 8. decembra 2016, A in B (C-453/15, EU:C:2016:933, točka 25).

15 Predlog direktive Sveta o spremembah Direktive 77/388/EGS glede kraja opravljanja storitev COM(2003) 822, oddelek 3.

16 Spremenjeni predlog direktive Sveta o spremembah Direktive 77/388/EGS glede kraja opravljanja storitev COM(2005) 334, oddelek 1, str. 2. Ta cilj je mogoče razbrati iz uvodne izjave 4 Direktive 2008/8, v kateri je navedeno, da bi moralo splošno pravilo z zvezi s tem „temeljiti na kraju, kjer ima sedež prejemnik, in ne, kjer ima sedež izvajalec“.

17 Takšno je bilo splošno pravilo v skladu z, najprej, členom 9(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) in kasneje s členom 43 Direktive 2006/112 v njegovi prvotni različici. To pravilo je veljalo do 31. decembra 2009.

18 Sodišče je že večkrat odločilo, da gre za enotno transakcijo predvsem, kadar sta dva ali več delov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, tako tesno povezanih, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (glej na primer sodbo z dne 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, točka 70). Za pregled sodne prakse o „sestavljenih transakcijah“ in njihovem davčnem obravnavanju v skladu z Direktivo 2006/112 glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:295, točka 27 in naslednje).

19 V tej uvodni izjavi je navedeno, da bi morala pravila za določanje kraja opravljanja storitev za davčne zavezanca „upoštevati načelo obdavčitve v kraju potrošnje“.

Člen 53 Direktive 2006/112

35. V središču te zadeve je pojem opravljanja storitev „v zvezi z vstopninami za [dostopom na] [...] izobraževalne [...] prireditve“ v smislu člena 53 Direktive 2006/112. Ker ni sporno, da so sporni seminarji „izobraževalni“, bom analizirala preostala ključna pojma, in sicer „prireditve“ in „dostop“.

36. Kaj je izobraževalna „prireditve“ za namene te določbe?

37. Ta pojem v Direktivi ni opredeljen. Vendar pa se člen 32(2)(c) Uredbe št. 282/2011²⁰ na splošno sklicuje na „izobraževalne in znanstvene [...] konference in seminarj[e]“ kot primere prireditve, ki spadajo na področje uporabe člena 53 Direktive 2006/112/ES, kar kaže, da je zakonodajalec želel, da je ta pojem razmeroma širok.

38. V slovarju Oxford Dictionary²¹ je pojem „event“ (prireditve) opredeljen kot „nekaj, kar se zgodi ali poteka, zlasti nekaj pomembnega“ ali natančneje kot „načrtovan javni ali družabni dogodek“. V jezikovnih različicah Direktive 2006/112, ki sem jih lahko preverila, so uporabljeni enakovredni izrazi, ki imajo zelo podoben širok funkcionalni pomen.²²

39. Prireditve za namene člena 53 mora biti torej načrtovana vnaprej. Konceptualno jo razumem kot nedeljivo celoto, kar zadeva vsebino, kraj in čas. Seveda je bolj verjetno, da se bo za prireditve štela dejavnost z vnaprej opredeljenim programom in specifično temo kot širša dejavnost, ki zagotavlja le splošni okvir za izobraževalno storitev.

40. Poleg tega bi bilo treba prireditve razumeti kot srečanje oseb, ki v določenem obdobju opazujejo dejavnost ali pri njej sodelujejo. Strinjam se z Združenim kraljestvom, da člen 53 zato zajema le dejavnosti, ki vključujejo fizično prisotnost stranke. To ugotovitev potrjuje člen 33 Uredbe št. 282/2011, ki napotuje na „osebo, udeleženo na prireditvi“ (moj poudarek).

41. Bistven dejavnik je tudi čas. Med izobraževalnimi prireditvami in drugimi izobraževalnimi dejavnostmi je običajno mogoče razlikovati glede na trajanje storitve. Konferenca ali seminar običajno traja od nekaj ur do več dni, univerzitetni tečaj pa bo verjetno potekal bistveno dlje (na primer tri tedne, en mesec, semester, akademsko leto). Zdi se mi, da bo prvi verjetno spadal na področje uporabe člena 53, drugi pa ne. Navedba „plačila v obliki abonmaja ali letne kotizacije“ iz člena 32(1) Uredbe št. 282/2011 kaže na to, da lahko tudi vrsta samostojnih prireditve pomeni prireditve za namene člena 53 Direktive 2006/112. Nasprotno, zdi se, da vrsta usposabljanj, ki sestavljajo celoto in potekajo v časovnem obdobju več tednov, ali jezikovni tečaj, ki traja en trimeser, ne ustreza najbolje naravnemu pomenu pojma „prireditve“. Opredeliti bi ju bilo treba kot stalno izobraževanje, torej kot vrsto izobraževalne dejavnosti, ki spada na področje uporabe člena 44.

42. Vprašanje, ali je dejavnost neprekinjena ali razdeljena na več delov oziroma učnih ur, bi prav tako lahko pripomoglo k njeni opredelitvi za davčne namene. Po mojem mnenju prireditve načeloma pomeni neprekinjeno dejavnost. Kadar tečaj ali obdobje usposabljanja traja več kot en dan, je bolj verjetno, da bo spadalo na področje uporabe člena 53, če poteka več zaporednih dni. Vendar taka dejavnost zaradi enodnevne prekinitve na sredini po mojem mnenju ni samodejno izključena kot prireditve. Nasprotno, za tečaj, ki traja nekaj tednov ali več in je razdeljen v več delov, vključno z več odmori, je manj verjetno, da se bo štel za prireditve. Če se morajo udeleženci pred ali med

20 Ta uredba je bila sprejeta na podlagi člena 397 Direktive 2006/112. Njen namen je zagotoviti enotno uporabo sistema DDV z določitvijo pravil za izvajanje določb Direktive 2006/112 v primerih, ko je uporaba te direktive privedla ali bi lahko privedla do razlik, ki niso združljive s pravilnim delovanjem notranjega trga (uvodni izjavi 2 in 4).

21 Glej spletno mesto <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Glej naslednje jezikovne različice: CZ: „akce“; DE: „Veranstaltung“; ES: „manifestacione“; FR: „manifestation“; IT: „manifestazione“; NL: „evenement“; PL: „ impreza“ in PT: „manifestação“. Švedska različica člena 53 vsebuje dva pojma, ki imata zelo podoben pomen. To sta „arrangemang“ in „evenemang“.

posameznimi učnimi urami poleg tega veliko pripravljati za tak tečaj – zlasti kadar je na koncu vsake take učne ure preizkus znanja ali druga oblika ocenjevanja uspešnosti – se zdi, da to lahko ustreza pojmu obsežne ali stalne dejavnosti usposabljanja, kar pomeni, da je še manj verjetno, da se šteje za prireditvev.

43. Iz tega logično izhaja, da ni mogoče navesti enega samega merila za določitev natančnega najdaljšega trajanja prireditve v smislu člena 53. Namesto tega je treba v vsakem posameznem primeru skupaj oceniti več značilnosti.

44. Zato menim, da člen 53 Direktive 2006/112/ES zajema nedeljive in vnaprej načrtovane izobraževalne dejavnosti, ki potekajo na določenem kraju in v krajšem obdobju ter se nanašajo na vnaprej opredeljeno temo. Nasprotno izobraževalne dejavnosti, ki nimajo ene ali več teh značilnosti, kot je vrsta ločenih srečanj ali delavnic, ki potekajo ob različnih datumih ali na različnih krajih, tečajih, ki potekajo daljše obdobje, ali neopredeljeni cikli srečanj, zlasti če njihov program ali časovni raspored ni vnaprej določen, niso zajete s tem pojmom.

45. Pri razlagi člena 53 je treba določiti tudi pomen pojma „vstopnina [dostop]“. V členu 32(1) Uredbe (EU) št. 282/2011 je pojasnjeno, da na področje uporabe člena 53 Direktive 2006/112 spadajo samo storitve, „katerih bistvena značilnost je odobritev pravice dostopa do prireditvev“.

46. Jezikoslovna analiza pojma „vstopnina [dostop]“ ne zagotavlja prepričljivih smernic za njegovo razlago. Oxford Dictionary²³ opredeljuje pojem „admission“ (dostop) kot „proces vstopanja ali dopustitve vstopa na določen kraj ali v organizacijo oziroma izvršitev tega“. V jezikovnih različicah te direktive, ki sem jih lahko preverila, so uporabljeni izrazi, ki imajo zelo podoben širok pomen.²⁴

47. Zgodovina sprejetja kaže, da je bil namen zakonodajalca EU splošno pravilo za opredelitev kraja opravljanja storitev za davčne zavezance postopoma in z učinkom od 1. januarja 2010 prenesti iz države članice, v kateri ima sedež izvajalec,²⁵ v državo članico, v kateri ima sedež naročnik.²⁶ Obenem je bilo s 1. januarjem 2011 omejeno tudi področje uporabe posebnega pravila – ki je določalo obdavčitev izobraževalnih storitev za davčne zavezance v državi članici, kjer se storitve dejansko opravijo – pri čemer je bila dana prednost temu na novo uvedenemu splošnemu pravilu.²⁷

48. Pripravljalno zakonodajno gradivo, na podlagi katerega je bila sprejeta Direktiva 2008/8, kaže, da uporaba pojmov „vstopnina [dostop]“ in „prireditvev“ nikakor ni bila slučajna ali naključna. Nasprotno, ta pojma sta bila po dolгих razpravah uvedena namenoma.²⁸

23 Glej spletno mesto <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 Glej naslednje jezikovne različice: CZ: „vstup“; DE: „Eintrittsberechtigung“; ES: „acceso“; FR: „accès“; IT: „accesso“; NL: „toegang“; PL: „wstęp“; PT: „acesso“ in SV: „tillträde“.

25 Tako je bilo splošno pravilo, ki je veljalo do 31. decembra 2009. Glej opombo 17 zgoraj.

26 Tako je bilo splošno pravilo od 1. januarja 2010 v skladu s členom 44 Direktive 2006/112, kakor je bil spremenjen s členom 2 Direktive 2008/8.

27 Do 31. decembra 2010 se je to posebno pravilo nanašalo na storitve v zvezi z dejavnostmi s področja izobraževanja (do 31. decembra 2009 v skladu s členom 52 Direktive 2006/112 v njegovi prvotni različici ter med 1. januarjem in 31. decembrom 2010 v skladu s členom 53 Direktive 2006/112, kakor je bil spremenjen s členom 2 Direktive 2008/8). Od 1. januarja 2011 je bilo področje uporabe tega pravila omejeno na storitve v zvezi z dostopom na izobraževalne prireditve v skladu s členom 53 Direktive 2006/112, kakor je bil spremenjen s členom 3 Direktive 2008/8.

28 Med zakonodajnim postopkom se je odločalo med več možnostmi: (i) odprava posebnega pravila iz člena 9(2)(c) Direktive 77/388, ki določa obdavčitev izobraževalnih storitev v državi članici, kjer so „dejansko opravljene“, in uporaba splošnega pravila za te storitve (glej dokumenta Komisije COM(2003) 822 z dne 23. decembra 2003 in COM(2005) 334 z dne 20. julija 2005 ter dokument Sveta 11857/04 z dne 4. avgusta 2004); (ii) ohranitev tega posebnega pravila (glej dokumenta Sveta 11162/04 z dne 8. julija 2004 in 16112/05 z dne 23. decembra 2005); (iii) omejitve področja uporabe tega posebnega pravila na „zagotavljanje dostopa“ do izobraževalnih dejavnosti (glej dokumenta Sveta 11162/04 z dne 8. julija 2004 in 15420/04 z dne 29. novembra 2004) in, nazadnje, (iv) določitev prehodnega obdobja od 1. januarja do 31. decembra 2010 (glej sedanja člena 2 in 3 Direktive 2008/8), v katerem je področje uporabe posebnega pravila, ki se uporablja za izobraževalne dejavnosti, ostalo nespremenjeno kljub spremembi splošnega pravila, po tem obdobju pa je bilo to posebno pravilo omejeno na storitve v zvezi z „dostopom do izobraževalnih prireditvev“ (dokument Sveta 9913/2/06 z dne 2. junija 2006).

49. Ker se je zakonodajalec EU namenoma odločil, da – sicer v omejeni obliki – ohrani posebno pravilo za nekatere izobraževalne storitve, te določbe ni mogoče razlagati na način, ki krči njegovo področje uporabe, ne da bi to ogrozilo ta cilj.

50. Dodatne smernice glede tega, kako bi bilo treba razumeti pojem „vstopnina [dostop]“, je mogoče izpeljati iz konteksta. Člena 44 in 53 Direktive 2006/112 skupaj določata splošno in posebno pravilo za izobraževalne storitve, ki se opravijo za davčne zavezance, medtem ko imata člena 45 in 54 podobno vlogo v okviru izobraževalnih storitev, ki se opravijo za končne potrošnike. To sta edini podobnosti. Medtem ko se člen 53 nanaša na storitve v zvezi z dostopom na izobraževalne *prireditve*, se člen 54 nanaša na „storitve, ki so v povezavi [z] izobraževalnimi [...] *dejavnostmi*“ (moj poudarek). Področje uporabe zadnjenavedene določbe je zato širše z dveh vidikov. Prvič, ni omejeno na „izobraževalne prireditve“, temveč zajema različne vrste „izobraževalnih dejavnosti“. Drugič, pomembnejše je, da ni omejeno na storitve v zvezi z „vstopnino [dostopom]“.

51. Dejstvo, da zakonodajalec EU uporablja različna pojma v teh sosednjih določbah, kaže na to, da je nameraval razlikovati med tremi različnimi kategorijami zadevnih izobraževalnih storitev. Samo nekatere izobraževalne *dejavnosti* (prva in najširša kategorija storitev) so izobraževalne *prireditve* (druga vmesna kategorija) in samo za nekatere storitve v zvezi s takimi prireditvami je mogoče šteti, da so v bistvu „v zvezi z *vstopninami [dostopom]*“ (tretja in najožja kategorija, moj poudarek).²⁹

52. Okvir, v katerega se umešča člen 53, torej nasprotuje ozki razlagi pojma „vstopnina [dostop]“, ki jo predlagata Skatteverket in Komisija. Na eni strani bi se pojmu „dostop na prireditev“ in torej členu 53 s tako razlago odvzel skoraj ves smisel. Na drugi strani storitev v zvezi z „dostopom na izobraževalno prireditev“ ni mogoče enačiti z zagotavljanjem „izobraževalne prireditve“. Med tema kategorijama storitev bi bilo treba razlikovati na podlagi objektivnega, jasnega in izvedljivega merila.

53. Po mojem mnenju je za razlago člena 53 ključen poudarek, ki ga ta določba namenja posameznim udeležencem. To stališče posredno potrjuje člen 33 Uredbe št. 282/2011, ki se nanaša na opravljanje storitev za „osebo, *udeleženo na prireditvi*“ (moj poudarek). Tako je bistvena značilnost storitev, ki spadajo na področje uporabe člena 53, to, da se posamezniku ali določenemu številu posameznikov podeli pravica dostopa do prostorov, kjer poteka izobraževalna prireditev. Trditi je mogoče, da se cena zaračuna v zameno za to, da se določenemu številu posameznikov podelijo pravice dostopa na neko prireditev. V praktičnem smislu to torej pomeni, da kadar izvajalec prireditve nadzira število posameznikov, ki lahko pridobijo dostop, in davčnemu zavezancu za njihov dostop zaračuna kotizacijo, bo taka prireditev verjetno spadala na področje uporabe člena 53 Direktive 2006/112.

54. Nasprotno zagotavljanje prireditve *kot take*, torej storitve, ki vključuje organizacijo ali vodenje izobraževalne prireditve ter oglaševanje te prireditve *kot celote*, ne spada na področje uporabe člena 53. To lahko na primer velja, kadar storitev vključuje prodajo pripravljenega usposabljanja ali seminarja davčnemu zavezancu z namenom, da bi se naprej prodal drugim davčnim zavezancem ali da bi se ponudil bolj ali manj natančno opredeljeni skupini kot celoti (na primer članom osebja in spremljajočim družinskim članom),³⁰ tudi če je skupna zmogljivost opredeljena.

²⁹ Zdi se, da je ta ugotovitev skladna z razlago, ki jo je Odbor za DDV skoraj soglasno sprejel na seji, ki je potekala od 10. do 12. maja 2010, in sicer, da „pojem ‚dejavnosti‘ iz člena 54 Direktive o DDV (v besedilu z dne 1. januarja 2011) vključuje tudi *prireditve*, kot so zajete s členom 53 te direktive (v besedilu z dne 1. januarja 2011)“ (moj poudarek). Glej smernice z 91. seje Odbora za DDV, dokument D – taxud.c.1(2010)426874 – 668, točka 2. Naj spomnim, da je Odbor za DDV ustanovljen na podlagi člena 398(2) Direktive 2006/112 ter ga sestavljajo predstavniki Komisije in držav članic. Čeprav so smernice tega odbora le stališče posvetovalnega odbora, in ne uradna razlaga prava Unije, ter torej niso zavezujoče, kljub temu pomenijo uporabno pomoč pri razlagi Direktive 2006/112. Glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, točke od 46 do 50).

³⁰ Na primer zabavni ali kulturni enodnevni izleti, ki jih podjetniki ponujajo zaposlenim in njihovim družinam.

55. Zdi se mi, da ni upoštevno, ali je sodelovanje posameznika pri prireditvi aktivno ali pasivno. To bo odvisno od narave zadevne prireditve: udeležba na predavanju običajno ne vključuje aktivnega sodelovanja. Udeleženci, ki sodelujejo pri seminarju, bodo običajno morali biti nekoliko aktivnejši. Pravica do sodelovanja je sekundarna pravica in ni ločljiva od primarne pravice do dostopa, zanjo pa seveda prav tako velja člen 53.

56. Kadar je „vstopnina za [dostop na]“ prireditev eden od številnih sestavnih delov sestavljene storitve (in je tako ni mogoče šteti za njen bistveni element), bi moralo za to storitev kot celoto veljati splošno pravilo iz člena 44. To bi na primer veljalo, kadar storitev zajema organizacijo poslovne poti za glavnega računovodjo podjetja, kar ne vključuje le sodelovanja na izobraževalni konferenci, temveč tudi gostinske storitve, namestitvev in obiske več turističnih znamenitosti.

57. Dejstvo, da je v členu 33 Uredbe št. 282/2011 uporaba garderob ali sanitarnih prostorov s strani udeležencev izobraževalnih prireditev opredeljena kot „pomožna storitev“, ne izpodbija teh ugotovitev niti ne potrjuje strožje razlage pojma „vstopnina [dostop]“. Te pomožne storitve so neposredno povezane z dostopom, in sicer na isti način, kot so povezane z udeležbo ali sodelovanjem. Za stranke same po sebi ne pomenijo zelene koristi. Prispevajo le k boljšemu koriščenju glavne storitve. Zato bi seveda morale biti predmet enake davčne obravnave kot glavna storitev, torej kot dostop na prireditiv.³¹ Dejstvo, da člen 33 iz obsega „pomožnih storitev“ izključuje posredniške storitve, povezane s prodajo vstopnic, po mojem mnenju ne pomeni, da obstaja prepričljiv argument v podporo posebej ozki razlagi pojma „vstopnina [dostop]“.

58. Člen 53 v nasprotju s členom 54 (storitve za osebe, ki niso davčni zavezanci) poleg tega ne zajema drugih spremljajočih storitev, ki niso povezane z dostopom ali „opravljanjem storitev organizatorjev [izobraževalnih] dejavnosti“. Kadar se take druge storitve opravijo za davčne zavezance, se kraj opravljanja opredeli v skladu s splošnim pravilom iz člena 44. To še dodatno potrjuje trditev, da naj bi se člen 53 uporabljal posebej za storitev zagotavljanja pravice udeležencev do dostopa v zameno za plačilo, medtem ko drugačne storitve ne spadajo na področje uporabe te določbe.

59. Nazadnje, vsako od storitev v zvezi z različnimi koraki za organizacijo in vodenje prireditve ter zagotavljanje dostopa za posamezne udeležence bi bilo treba obravnavati na podlagi njenih lastnih značilnosti. Razlaga, ki sem jo predlagala zgoraj, v praksi pomeni, da izvajanje izobraževalne storitve proti plačilu, ne glede na število udeležencev in kadar je cena v bistvu odvisna od trajanja (števila ur) take prireditve, njenih sestavnih delov ali drugih tehničnih parametrov, ne pa od števila posameznikov, ki se te prireditve udeležijo, ne spada na področje uporabe člena 53 Direktive 2006/112.

60. Iz tega sledi, da kadar organizator izobraževalne prireditve storitev zagotavljanja take prireditve kot celoto proda tretji strani³² – delodajalcu, ki želi svojim zaposlenim ponuditi interno usposabljanje, ali lastniku konferenčnega centra, ki namerava sam oglaševati to prireditiv – ta transakcija ne spada na področje uporabe člena 53 in jo je treba obdavčiti v skladu s členom 44. Nasprotno, kadar davčni zavezanec, ki je pridobil tako prireditiv na ključ, (pre)proda razpoložljive sedeže drugemu davčnemu zavezancu po ceni, ki je v bistvu odvisna od števila oseb, ki se je lahko udeležijo, je „vstopnina za [dostop na]“ to prireditiv bistvo take storitve in se zato uporablja člen 53. Kadar delodajalec, ki je kupil prireditiv, ugotovi, da lahko konferenčna soba, v kateri bo potekala ta prireditiv, gosti več oseb, kot ima zaposlenih, in se odloči, da bo preostale sedeže prodal enemu ali več davčnim zavezancem, pri čemer bo seveda zaračunal ceno po osebi, ki se prireditve udeleži, se bo za to transakcijo ali transakcije prav tako uporabljal člen 53.

³¹ Sodba z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, točka 18).

³² Mogočih je več drugih scenarijev, vključno z zagotavljanjem različnih vrst storitev s strani posrednikov. Ker pa ne spadajo v obseg teh sklepnih predlogov, jih tukaj ne bom dodatno obravnavala. Za razpravo o teh vidikih glej smernice s 97. seje Odbora za DDV z dne 7. septembra 2012, dokument A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Glej tudi Amand, Ch., „The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union“, *International VAT Monitor*, julij–avgust 2015, str. 213.

Dodatna merila

61. Skatteverket, Švedska in Komisija na različne načine trdijo, da bi moralo Sodišče obravnavati dodatna merila v zvezi z uporabo člena 53 Direktive 2006/112. S tem pristopom se ne strinjam. Zaradi celovitosti bom njihove glavne predloge preučila spodaj.

62. Prvič, različni tehnični ali praktični vidiki v zvezi s prijavo in plačilom, zlasti vprašanje, ali se ta elementa opravita vnaprej, niso upoštevni, ker ne morejo spremeniti narave zadevne storitve. Člen 32(1) Uredbe št. 282/2011 širše gledano določa, da bi morale biti te pravice odobrene „na podlagi vstopnice ali plačila, vključno s plačilom v obliki abonmaja ali letne kotizacije“. Enako mora veljati za obliko, v kateri se pravice do dostopa prenesejo na njihovega upravičenca.

63. Drugič, ne morem sprejeti predloga Komisije, da se člen 53 uporablja le za prireditve, pri katerih izvajalec vnaprej *ne* pozna vsaj nekaterih udeležencev. Komisija trdi, da prireditve, za katere je potrebna predhodna prijava, ki izvajalcu omogoča, da vnaprej pozna davčni status vseh udeležencev in njihove davčne podatke, spadajo na področje uporabe člena 44.

64. Upoštevne določbe po mojem mnenju v ničemer ne določajo, da „vstopnina [dostop]“ zahteva, da so prireditve vsaj delno na voljo splošni javnosti ali skupini neopredeljenih in anonimnih strank. Poleg tega ne vidim, na podlagi česa lahko dejstvo, da je udeležba na seminarju na voljo nepoznani stranki, spremeni naravo storitve tako, da gre za zagotavljanje „vstopnine [dostopa]“, medtem ko bi bilo za prodajo te iste storitve stranki, ki je vnaprej poznana, treba šteti, da ni zajeta s tem pojmom.

65. Tako merilo se mi zdi arbitrarno, poleg tega pa je z njim mogoče manipulirati. Organizatorju čezmejne prireditve bi omogočalo, da izbere državo članico obdavčitve zgolj s tem, da spremeni povsem nepomemben element ponujane storitve – na primer tako, da od nekaterih udeležencev prireditve namenoma ne zahteva, da vnaprej predložijo svojo identifikacijsko številko za DDV, ali da s ponujanjem vstopnic na vhodu v zadnjem trenutku dovoli vstop nekaterim strankam, ki so davčni zavezanci.

66. Dejstvo, da je Komisija na obravnavi trdila, da dostop na prireditve na podlagi *poimenske* sezonske vstopnice *spada* na področje uporabe člena 53, le povečuje zmedo in kaže na to, da ima ta institucija sama po sebi težave pri natančni določitvi meja tega merila, ki ga je sama določila.

67. Iz istih razlogov se ne morem strinjati s tem, da bi morala biti uporaba člena 53 odvisna od tega, ali je (subjektivno) „nemogoče“, da izvajalec pred prireditvijo pridobi davčne podatke. Ne zdi se mi verjetno domnevati, da bo v praksi nemogoče ali pretežko zbrati minimalni nabor potrebnih podatkov od davčnih zavezancev, ki sodelujejo na prireditvi, preden se jim predloži račun (ki ga bodo gotovo želeli v davčne namene), tudi če se same vstopnice izdajo neposredno pred prireditvijo na kraju prireditve.³³

68. Podobno težko sprejem predlog Skatteverket, da se člen 53 ne uporablja, kadar je dostop na prireditve na voljo splošni javnosti, in ne eni ali več posebnim oziroma predhodno opredeljenim skupinam davčnih zavezancev. Taka okoliščina po mojem mnenju ne more poseči v bistveno naravo tega dostopa za zadevno izvajanje.

69. Zdi se mi, da je to merilo prav tako arbitrarno in da je z njim mogoče manipulirati prav tako kot z merilom, ki ga je predlagala Komisija. Izvajalec bi lahko zlahka vplival na kraj izvajanja čezmejnih izobraževalnih prireditev, in sicer bodisi z omejitvijo kroga potencialnih strank, na katere naslovi svojo ponudbo, bodisi z njegovo razširitvijo, na primer tako, da prireditve oglašuje na javno dostopnem

³³ To stališče zgolj potrjuje ugotovitev iz točke 62 zgoraj, da predhodna prijava ali predplačilo nista upoštevna za uporabo člena 53.

spletnem mestu ali da preostale sedeže na vhodu proda naključnim strankam. Naj dodam, da to merilo verjetno tudi ne bi pomagalo pri določitvi kraja opravljanja spornih storitev, saj so seminarji družbe Srf konsulterna na voljo tako članom kot nečlanom švedskega poklicnega združenja računovodij.

70. Tretjič, Švedska in Komisija trdita, da bi bilo treba člen 53 uporabiti le, če obdavčitev na kraju opravljanja storitev ne vključuje po njenih besedah „nesorazmernih upravnih obremenitev“ za zadevne davčne zavezance. V ta namen se sklicujeta na besedilo uvodne izjave 6 Direktive 2008/8³⁴ in skupaj s Skatteverket trdita, da bi bila v konkretnem primeru spornih seminarjev upravna obremenitev zaradi uporabe člena 53 nesorazmerna.³⁵

71. Povsem drži, da je bilo preprečevanje dodatnih upravnih obremenitev med cilji, ki jim je Komisija sledila v svojem predlogu za spremembo Direktive 2006/112.³⁶ Uvodna izjava 6 Direktive 2008/8 ustrezno odraža ta cilj. Vendar naj jasno navedem, da se davčni zavezanec ne more sklicevati na upravno obremenitev, ki bi lahko nastala zaradi dejstva, da je storitev obdavčena v eni državi članici, in ne v drugi, da bi se izničil učinek določbe prava EU, ki se sicer uporablja. Tudi ob predpostavki – ki pa ni podana – da bi uvodno izjavo 6 šteli za razlagalno načelo, to ne bi prevladalo nad jasnim besedilom člena 53, saj uvodna izjava ne more imeti prednosti pred zakonodajnim besedilom.³⁷

72. Če bi sprejeli tako merilo, bi bila uporaba člena 53 odvisna od posamezne strukture posebnih okoliščin primera. Nepredstavljivo je, da bi vseevropski sistem obdavčitve lahko temeljil na tako nestanovitnih in naključnih preudarkih. Poleg tega mi nikakor ni jasno, kako bi opredelili položaje, v katerih upravna obremenitev doseže prag nesorazmernosti. Očitno je, da tako merilo ni izvedljivo. V skladu s tem merilom bi morali zadevni davčni zavezanci v vsakem posameznem primeru preveriti, ali je bil dosežen neopredeljeni prag. Zaradi tega bi bili pogosto v navzkrižju s pristojnimi organi.

73. Splošneje se mi zdi, da upravne obremenitve, ki lahko v nekaterih primerih izhajajo iz določb nacionalnega prava, ki se splošno uporabljajo in so namenjene prenosu direktiv EU, nikoli ni mogoče šteti za nesorazmerno, razen če in dokler Sodišče zadnjemavedenih določb ne razveljavi zaradi nesorazmernosti. Vendar to vprašanje ni del tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, zato ga ne bom dalje obravnavala. Naj samo dodam, da ker direktivi 2008/8 in 2008/9/ES³⁸ določata številna pravila in postopke, ki so posebej namenjeni zmanjšanju kakršne koli morebitne upravne obremenitve za davčne zavezance, kar zadeva opravljanje storitev v drugi državi članici kot tisti, v kateri imajo sedež,³⁹ je težko razumeti, kako bi bilo za člen 53 Direktive 2006/112 mogoče šteti, da povzroča nesorazmerno obremenitev za zadevne davčne zavezance.

74. Dodajam, da iz sodne prakse izhaja, da preambula akta Unije ni pravno zavezujoča in se nanjo ni mogoče sklicevati za to, da bi se bodisi odstopilo od določb zadevnega akta bodisi da bi se te določbe razlagale v smislu, ki je očitno v nasprotju z njihovim besedilom.⁴⁰

34 In sicer, da se „[v] določenih okoliščinah [...] splošna pravila v zvezi s krajem opravljanja storitev [...] ne uporabljajo, namesto njih pa se uporabljajo opredeljene izjeme. Te izjeme bi morale predvsem temeljiti na obstoječih merilih in upoštevati načelo obdavčitve v kraju potrošnje, pri čemer ne bi smele nalagati nesorazmernih administrativnih obremenitev nekaterim podjetjem“ (moj poudarek).

35 V vlogah je navedeno, da bi dodatna upravna obremenitev vključevala zahtevo po (i) identifikaciji za namene DDV v državi članici, kjer prireditve dejansko poteka, (ii) obračunu DDV v tej državi članici ter (iii), posebej za stranke, začetku postopka za vračilo nastalega vstopnega DDV.

36 Glej točko 30 zgoraj in sklice na tam navedene predloge Komisije.

37 Glej po analogiji moje sklepe predloge v zadevi Finanzamt Dortmund-West (C-366/12, EU:C:2013:618, točka 55).

38 Direktiva Sveta z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL 2008, L 44, str. 23).

39 V uvodni izjavi 8 Direktive 2008/8 je tako navedeno, da bi bilo treba „[z]a poenostavitev obveznosti podjetij, ki delujejo v državah članicah, kjer nimajo sedeža, [...] vzpostaviti elektronsko ureditev ‚se na enem mestu‘ za identifikacijo in predložitev obračuna DDV“. V uvodni izjavi 2 Direktive 2008/9 je navedeno, da bi bilo treba postopek za povračilo DDV „poenostaviti in posodobiti z omogočanjem uporabe modernih tehnologij“, v uvodni izjavi 3 pa je pojasnjeno, da bi moral ta postopek „izboljšati položaj podjetij“. Ti cilji se kažejo v vsebinskih določbah teh direktiv. Te trditve ne bom dodatno razvijala, saj ne spada v obseg teh sklepnih predlogov.

40 Sodba z dne 24. novembra 2005, Deutsches Milch-Kontor (C-136/04, EU:C:2005:716, točka 32 in navedena sodna praksa).

75. Če povzamem, uporaba katerega koli od dodatnih meril, ki so bila predlagana, bi privedla do posebno ozke razlage člena 53 Direktive 2006/112. Menim, da nič iz besedila ali namena te določbe ne podpira take stroge razlage. Poleg tega bi morali zadevni davčni zavezanci v skladu s temi merili vsakič dokazati, da s svojim izvajanjem storitev izpolnjujejo ta nestanovitna merila, to pa bi morali nato preveriti pristojni organi. To pomeni velike možnosti za spor, vodi pa lahko tudi do povečanja skupne upravne obremenitve, kar je v nasprotju s cilji iz uvodne izjave 6.

76. Ta merila lahko vodijo tudi do paradoksnega položaja, v katerem bodo podobne izobraževalne prireditve, ki hkrati potekajo na istem kraju, obdavčene v različnih državah članicah, odvisno od kraja, kjer imajo stranke sedež. Z vidika delovanja notranjega trga in pravil konkurence se mi to ne zdi posebej zaželen položaj.⁴¹

77. Nazadnje, če bi bila uporaba člena 53 odvisna od katerega koli od zgoraj obravnavanih meril, bi bila določitev kraja opravljanja storitev odvisna od negotove in nekoliko subjektivne presoje.⁴² To bi bilo v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zlasti v zadevah, ki imajo, kot DDV, finančne posledice, zahteva, da morajo biti določbe prava EU jasne, natančne in predvidljive, tako da lahko zadevne stranke pravočasno ocenijo njihove učinke in ustrezno ukrepajo.⁴³ Ker lahko ta merila ogrozijo enotno uporabo člena 53 in torej učinkovitost Direktive 2006/112, nobenega od njih ni mogoče uporabiti.⁴⁴

78. Zdi se, da uporaba člena 53 za sporne storitve ne povzroča nobenih praktičnih težav. Kraj, kjer so bile opravljene zadevne dejavnosti, je mogoče zlahka ugotoviti.⁴⁵ Ker so zadevne storitve predmet DDV v državi članici, kjer dejansko potekajo, rezultat ni neracionalna rešitev z davčnega vidika.⁴⁶ Prav tako se zdi, da uporaba člena 53 ni pretirano zapletena oziroma ne ogroža zanesljivega in pravnega pobiranja DDV.⁴⁷

Ali zadevni seminarji spadajo na področje uporabe člena 53 Direktive 2006/112?

79. Vloga Sodišča v postopku za sprejetje predhodne odločbe je, da predložitvenemu sodišču da vse napotke za razlago prava Unije, ki so zanj lahko koristni.⁴⁸ Zato bom končala tako, da bom predstavila nekatere elemente, ki jih bo predložitveno sodišče morda moralo obravnavati pri določanju, ali se člen 53 Direktive 2006/112 uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari.

80. Kot sem že navedla,⁴⁹ ni sporno, da so sporni seminarji izobraževalne storitve, ki se opravijo za davčne zavezance.

41 Sodišče je že večkrat odločilo, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da se podobno blago, ki si je medsebojno konkurenčno, za namene DDV obravnava različno. Navedeno načelo vključuje tudi načelo enotnosti DDV in načelo odprave izkrivljanja konkurence (glej v tem smislu sodbo z dne 3. maja 2001, Komisija/Francija, C-481/98, EU:C:2001:237, točka 22).

42 Glej po analogiji sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, točka 52).

43 Sodba z dne 12. februarja 2004, Slob (C-236/02, EU:C:2004:94, točka 37).

44 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da kadar je določbo prava Unije mogoče – kot v obravnavani zadevi – razlagati na več načinov, je treba dati prednost tisti razlagi, ki ohranja njen polni učinek tako, da se jo v ta namen razlaga ob upoštevanju ciljev zakonodaje, katere del je ta določba. Glej sodbo z dne 6. septembra 2018, Češka republika/Komisija (C-4/17 P, EU:C:2018:678, točka 45 in navedena sodna praksa).

45 Glej po analogiji sodbo z dne 12. maja 2005, RAL (Channel Islands) in drugi (C-452/03, EU:C:2005:289, točka 33).

46 V zvezi z merilom „racionalne rešitve z davčnega vidika“ glej sodbo z dne 12. maja 2005, RAL (Channel Islands) in drugi (C-452/03, EU:C:2005:289, točka 33).

47 V zvezi s tem merilom glej sodbo z dne 27. oktobra 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697, točka 26).

48 Sodba z dne 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, točka 73).

49 Glej točko 23 zgoraj.

81. Iz spisa, ki je na voljo Sodišču, nikakor ni mogoče sklepati, da ti seminarji niso zajeti s pojmom „prireditve“, kot se razume ob upoštevanju moje ugotovitve iz točke 44 zgoraj. Te storitve so petdnevni računovodski seminarji z enodnevno prekinitvijo na sredini; potekajo na določenem kraju, njihov program pa je vnaprej opredeljen. Načeloma se zdi, da so take storitve po naravi zajete s pojmom „izobraževalne prireditve“ v smislu člena 53. Švedska in Komisija sta na obravnavi trdili, da je to dejansko res. Ne vidim razloga za nestrinjanje.

82. Preučiti je treba še, ali je storitev, ki jo družba Srf konsulterna ponuja v zameno za plačilo, pravica do dostopa, ne pa druge vrste storitev, ki so povezane s seminarji iz postopka v glavni stvari. Če povzamem, to je odvisno od tega, ali je bistveni element to, da družba Srf konsulterna strankam prodaja individualne pravice dostopa na seminarje, ki jih organizira, in jim zaračuna ceno „po osebi“.

83. Nasprotno ni upošteveno, ali družba Srf konsulterna s svojimi storitvami cilja na posamezne stranke ali splošno javnost, vključno tako, da daje informacije o svojih seminarjih prek spleta na voljo splošni javnosti. Prav tako ni upošteveno, ali družba Srf konsulterna v času prireditve razpolaga z davčnimi podatki prav vseh strank, ki so kupile pravico do dostopa. Nazadnje, ni upošteveno, ali bi se morala družba Srf konsulterna ali njene stranke – zaradi uporabe člena 53, in ne člena 44 – v zvezi s temi seminarji identificirati za namene DDV v drugi državi članici ter ali bi morale plačati DDV in nato vložiti zahtevo za vračilo vstopnega DDV, ki ga je bilo treba plačati v tej drugi državi članici.

84. Na podlagi elementov, ki so na voljo Sodišču, se zdi, da je sama narava storitev družbe Srf konsulterna to, da svojim strankam, ki so davčni zavezanci, zagotavlja pravico, da se posameznikom dovoli dostop do prostorov, kjer dejansko poteka posamezni seminar, in tako omogoči, da sodelujejo na teh seminarjih. Nazadnje, za odgovor na vprašanje, ali je izvajanje spornih seminarjev zajeto s pojmom „vstopnina [dostop]“ v smislu člena 53 Direktive 2006/112, je pristojno le predložitveno sodišče, ki mora pri svoji skupni oceni upoštevati vse zadevne okoliščine.

Predlog

85. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska), odgovori:

Izraz „opravljanje storitev v zvezi z vstopninami za [dostopom na] izobraževalne [...] prireditve“ iz člena 53 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da zajema storitev, ki se opravi le za davčne zavezance in katere bistveni element je prodaja pravic za dostop posameznikov do poklicnega izobraževalnega seminarja, ki traja en dan ali več dni, kadar ta seminar poteka na določenem kraju in z vnaprej opredeljeno temo, kar mora ugotoviti nacionalno sodišče. Pri tem ni pomembno, ali: (i) dajo vse stranke izvajalcu na voljo informacije, kot so njihovi davčni podatki; (ii) se je na zadevno storitev treba predhodno prijaviti ali jo plačati s predplačilom; (iii) se ta storitev ponuja le posebni skupini ali splošni javnosti; in (iv) ali dejstvo, da je storitev obdavčena v državi članici, v kateri poteka zadevna prireditve, vodi do dodatne upravne obremenitve za izvajalca ali njegove stranke.