

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

13. ožujka 2019.(*)

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

U predmetu C-647/17,

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

Skatteverket

protiv

Srf konsulterna AB,

SUD (peto vijeće),

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

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

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

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 53. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) i Srf konsultorne AB (u daljnjem tekstu: Srf) o poreznom mišljenju Skatterättsnämnden (Komisija za porezno pravo, Švedska) o obračunavanju, u Švedskoj, poreza na dodanu vrijednost (PDV) na održavanje tečajeva o računovodstvu i upravljanju u trajanju od pet dana u drugoj državi članici poreznim obveznicima čije je sjedište poslovanja ili stalni poslovni nastan u Švedskoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 Glava V. Direktive o PDV-u, koja se odnosi na mjesto oporezivih transakcija, sadržava poglavlje 3., naslovljeno „Mjesto pružanja usluga”. Odjeljak 2. tog poglavlja, naslovljen „Opća pravila”, obuhvaća članke 44. i 45. te direktive.

4 U skladu s člankom 44. navedene direktive:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

5 Odjeljak 3. poglavlja 3. Direktive 2006/112, naslovljen „Posebne odredbe”, obuhvaća članke 46. do 59. a te direktive.

6 Člankom 53. navedene direktive određeno je:

„Mjesto pružanja usluga u vezi s pristupom kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim ili sličnim događanjima, kao što su sajmovi i izložbe i pomoćne usluge povezane s tim pristupom, koje su pružene poreznom obvezniku, je mjesto gdje se ta događanja zaista održavaju.”

Direktiva 2008/8/EZ

7 U uvodnim izjavama 3. i 6. Direktive Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) određeno je:

„(3) Za sve pružene usluge mjesto oporezivanja bi u na?elu trebalo biti mjesto gdje se odvija stvarna potrošnja. Kada bi se op?e pravilo o mjestu pružanja usluga ovako promijenilo bile bi potrebne odre?ene iznimke od ovog op?enitog pravila i zbog administrativnih i politi?kih razloga.

[...]

(6) U odre?enim okolnostima op?enita pravila vezano za mjesto pružanja usluga i za porezne obveznike i za osobe koje ne podliježu porezu nisu primjenjiva i umjesto njih treba primijeniti specifi?ne iznimke. Te se iznimke trebaju ve?inom temeljiti na postoje?im kriterijima i odražavati na?elo oporezivanja na mjestu potrošnje, a ne nametati nerazmjerna administrativna optere?enja pojedinim trgovcima.”

Provedbena uredba (EU) br. 282/2011

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

„(4) Cilj ove Uredbe je zajam?iti jedinstvenu primjenu trenutnog sustava PDV-a utvrđivanjem pravila o provedbi Direktive [o PDV-u], a posebno u vezi poreznih obveznika, isporuci robe i isporuci usluga te o mjestu oporezivih transakcija. U skladu s na?elom proporcionalnosti odre?enim u ?lanku 5. stavku 4. [UEU-a], ova Uredba ne prelazi ono što je potrebno za ostvarivanje tog cilja. S obzirom da je obvezuju?a, te se izravno primjenjuje u svim državama ?lanicama, ujedna?enost primjene ?e se najbolje zajam?iti Uredbom.

[...]

(27) Kako bi se zajam?ilo ujedna?eno postupanje prema isporukama usluga s područja kulture, umjetnosti, sporta, znanosti, obrazovanja, zabave i sli?nih usluga, potrebno je definirati pristup takvim događajima i popratnim uslugama koje su u vezi s tim pristupom.”

9 U skladu s ?lankom 32. Provedbene uredbe:

„1. Usluge u vezi s pristupom događajima s područja kulture, umjetnosti, sporta, znanosti, obrazovanja, zabave i sli?nih usluga, kako je navedeno u ?lanku 53. Direktive [o PDV-a], obuhvaćaju pružanje usluga ?ije su ključne zna?ajke dodjela prava pristupa događaju u zamjenu za ulaznicu ili nov?anu naknadu, uklju?uju?i plaćanje u obliku pretplate, godišnjih karata ili periodične naknade.

2. Stavak 1. se posebno primjenjuje na:

[...]

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

[...]”

10 ?lankom 33. te uredbe odre?eno je:

„Pomoćne usluge navedene u ?lanku 53. Direktive [o PDV-a] uklju?uju usluge koje su izravno povezane s pristupom događajima u području kulture, umjetnosti, sporta, znanosti, obrazovanja, zabave ili sli?nim događajima te koje su, uz naknadu, zasebno isporučene osobi koja je

prisustvovala događaju.

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

Švedsko pravo

11 U skladu s člankom 5. poglavlja 5. mervärdesskattelagena (1994:200) (Zakon 1994:200 o porezu na dodanu vrijednost), mjesto pružanja usluge isporučene poreznom obvezniku je Švedska ako potonji u Švedskoj ima sjedište svojeg poslovanja ili stalni poslovni nastan u kojem je navedena usluga pružena.

12 U skladu s člankom 11.a poglavlja 5. tog zakona, mjesto pružanja usluga u vezi s pristupom kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim događanjima, kao što su sajmovi i izložbe, jest Švedska ako se ta događanja doista održavaju u Švedskoj. Isto vrijedi i za pomoćne usluge povezane s tim pristupom.

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 Srf društvo je sa sjedištem u Švedskoj koje je u isključivom vlasništvu profesionalnog udruženja savjetnika za rađunovodstvo, upravljanje i plaće. U tom okviru ono pruža obuku o rađunovodstvu i upravljanju u obliku tečajeva za članove te organizacije i treće osobe. Većina tih tečajeva organizira se u Švedskoj, ali se neki od njih održavaju i u drugim državama članicama te tada obučavatelji tog društva odlaze u predmetnu državu članicu. Ti tečajevi održavaju se samo za profesionalce koji imaju sjedište svojega poslovanja ili stalni poslovni nastan u Švedskoj.

14 Navedeni tečajevi održavaju se u konferencijskom centru te traju 30 sati tijekom pet dana s jednim danom stanke u sredini. Sadržaj tih tečajeva određen je unaprijed, ali ga se može na licu mjesta prilagoditi ovisno o razini stručnosti sudionika koji trebaju posjedovati određene vještine i profesionalno iskustvo u rađunovodstvu i upravljanju.

15 Za sudjelovanje u tečajevima Srf-a potrebna je prethodna registracija, koja se treba odobriti prije početka tečaja, te uplata koja se izvršava unaprijed.

16 Komisija za porezno pravo je na zahtjev Srf-a donijela porezno mišljenje u kojem je smatrala da za te tečajeve, iako su se održali u državama članicama koje nisu Kraljevina Švedska, treba smatrati kao da su se održali u Švedskoj i da stoga PDV treba naplatiti u toj državi članici. Ona je osobito smatrala da je izraz „pristup događanjima” iz članka 53. Direktive o PDV-u umetnut radi sužavanja područja primjene pravila o izuzeću i, prema tome, proširenja područja primjene naelnog pravila. Pojam „pristup događanjima” treba proširiti tako da znači pravo ulaska u prostor. Međutim, usluge o kojima je riječ u glavnom postupku nemaju poglavito značajku prava ulaska u prostor, nego značajku prava sudjelovanja na posebnom tečaju. Budući da glavni predmet tečajeva o kojima je riječ u glavnom postupku nije dodjela prava pristupa, u smislu članka 53. Direktive o PDV-u, PDV na te usluge mogao bi se naplaćivati u Švedskoj na temelju članka 44. te direktive.

17 Budući da je porezna uprava željela potvrdu tog mišljenja i drugo obrazloženje, podnijela je tužbu Högsta förvaltningsdomstolenu (Vrhovni upravni sud, Švedska). Srf je također zahtijevao potvrdu navedenog mišljenja s obzirom na to da je smatrao da bi primjena pravila o izuzeću iz članka 53. Direktive o PDV-u bila nerazmjerno administrativno opterećenje.

18 U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

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

O prethodnom pitanju

19 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 53. Direktive o PDV-u tumačiti na način da izraz „uslug[e] u vezi s pristupom [...] događanjima” sadržan u toj odredbi obuhvaća uslugu poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se sastoji u održavanju tečaja o raunovodstvu i upravljanju u trajanju od pet dana samo za porezne obveznike, za koji se potrebno prethodno registrirati te ga unaprijed platiti.

20 S tim u vezi najprije valja istaknuti da članci 44. i 45. Direktive o PDV-u sadržavaju opće pravilo o određivanju mjesta poveznice u pogledu oporezivanja pružanja usluga, dok članci 46. do 59.a te direktive predviđaju niz posebnih poveznica.

21 Kao što proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda, članci 44. i 45. Direktive o PDV-u nisu nadređeni njezinim člancima 46. do 59.a. Valja se u svakoj pojedinoj situaciji upitati odgovara li ona jednome od slučajeva navedenih u člancima 46. do 59.a te direktive. Ako ne, navedena situacija obuhvaćena je njezinim člancima 44. i 45. (vidjeti u tom smislu presude od 12. svibnja 2005., RAL (Channel Islands) i dr., C-452/03, EU:C:2005:289, t. 24. i navedenu sudsku praksu i od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 18.).

22 Iz toga slijedi da članak 53. Direktive o PDV-u treba smatrati iznimkom od općeg pravila koju treba strogo tumačiti (vidjeti analogijom presudu od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 19.).

23 Člankom 53. te direktive određeno je da je mjesto pružanja usluga u vezi s pristupom osobito obrazovnim događanjima koje su pružene poreznim obveznicima mjesto gdje se ta događanja zaista održavaju.

24 Iz članka 32. stavka 2. točke (c) Provedbene uredbe, u vezi sa stavkom 1. tog članka, proizlazi da usluge iz članka 53. Direktive o PDV-u, u vezi s pristupom obrazovnim i znanstvenim događajima, kao što su konferencije i seminari, obuhvaćaju pružanje usluga koje su ključne značajke dodjela prava pristupa događaju u zamjenu za ulaznicu ili novčanu naknadu.

25 U glavnom predmetu iz informacija koje je pružio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da su tečajevi o kojima je riječ u glavnom postupku koje je Srf održao za porezne obveznike u Švedskoj tečajevi koji traju pet dana s jednim danom stanke u državi članici koja nije Kraljevina Švedska u kojoj je sjedište poslovanja tog društva. Ti tečajevi, koji podrazumijevaju fizičku prisutnost navedenih poreznih obveznika, stoga ulaze u kategoriju obrazovnih događanja iz članka 32. Provedbene uredbe.

26 Kad je rije? o tome jesu li ključne značajke te?ajeve o kojima je rije? u glavnom postupku dodjela prava pristupa navedenim seminarima, valja podsjetiti da, kada su dva elementa ili radnje koje izvrši porezni obveznik ili pak više njih toliko usko povezani da objektivno ?ine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu ?ije bi razdjeljivanje bilo umjetno, rije? je o jedinstvenoj transakciji (vidjeti u tom smislu presudu od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 70. i navedenu sudsku praksu).

27 Me?utim, kao što u biti navodi vlada Ujedinjene Kraljevine u svojim pisanim o?itovanjima, pristup poreznih obveznika predmetnim seminarima u zamjenu za nov?anu naknadu nužno podrazumijeva mogućnost sudjelovanja u njima. Tako je to sudjelovanje usko vezano uz navedene seminare. U tim okolnostima nije utemeljeno razlikovanje koje je Komisija za porezno pravo provela izme?u prava ulaska u prostor i prava sudjelovanja na posebnom te?aju za potrebe primjene ?lanka 53. Direktive o PDV-u.

28 Usto, valja podsjetiti da je cilj odredbi Direktive o PDV-u kojima je propisano mjesto oporezivanja pružanja usluga to da se izbjegnu, s jedne strane, sukobi nadležnosti koji mogu dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (presuda od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 24. i navedena sudska praksa).

29 Tako logika na kojoj se temelje odredbe Direktive o PDV-u o mjestu isporuke usluga ide za time da se oporezivanje u najve?oj mogućoj mjeri izvršava u mjestu gdje se roba i usluge koriste (vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

30 Iz toga slijedi da mjesto pružanja usluga poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku treba odrediti na temelju ?lanka 53. Direktive o PDV-u i one posljedice?no trebaju biti oporezivane PDV-om u mjestu gdje se one zaista i pružaju, odnosno u državama ?lanicama u kojima se navedeni te?ajevi zaista održavaju.

31 To?no je da bi, kao što to navodi Srf, takvo tuma?enje moglo dovesti do pove?anja administrativnog optere?enja za odre?ene gospodarske subjekte, iako je u uvodnoj izjavi 6. Direktive 2008/8, kojom su uvedeni ?lanci 44. i 45. Direktive o PDV-u, u njihovoj verziji koja je trenutna?no na snazi, navedeno da bi oporezivanje u mjestu potrošnje u najve?oj mogućoj mjeri trebalo izbjegavati nametanje nerazmjernih administrativnih optere?enja tim gospodarskim subjektima.

32 Me?utim, kako je istaknula nezavisna odvjetnica u to?ki 74. svojega mišljenja, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da preambula akta Unije nema pravno obvezuju?u snagu i ne može se na nju pozivati ni kako bi se odstupilo od same odredbe predmetnog akta ni kako bi se te odredbe tuma?ilo na na?in o?ito suprotan njihovom tekstu (presuda od 13. rujna 2018., ?eská pojiš?ovna, C-287/17, EU:C:2018:707, t. 33.).

33 Te?ajevi poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku obuhva?eni su uslugama iz ?lanka 53. Direktive o PDV-u i iz tog ?lanka, u vezi s ?lankom 32. Provedbene uredbe, proizlazi da je mjesto oporezivanja pružanja usluga u vezi s pristupom obrazovnim doga?anjima poput seminara mjesto gdje se oni zaista održavaju.

34 Stoga se ne može odstupiti od primjene ?lanka 53. Direktive o PDV-u samo na temelju uvodne izjave 6. Direktive 2008/8.

35 Kad je rije? o ?injenici da se na te?ajeve o kojima je rije? u glavnom postupku bilo potrebno prethodno upisati te ih unaprijed platiti, ona nije relevantna za potrebe primjene ?lanka 53.

Direktive o PDV-u. Naime, u tekstu tog članka nema nikakve osnove za zaključak da bi se takve kriterije moglo uzeti u obzir radi određivanja mjesta pružanja tih usluga.

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

Troškovi

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

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

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

Potpisi

* Jezik postupka: švedski