

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. kovo 13 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 53 straipsnis – Paslaugų teikimas, kurį sudaro teisės teisė švietimo renginius suteikimas – Apmokestinamųjų sandorių vieta“

Byloje C-647/17

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) 2017 m. lapkričio 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. lapkričio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteverket

prieš

BPF konsulterna AB

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan (pranešėjas), teisėjai C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič ir I. Jarukaitis,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą C. Strömholm, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. spalio 18 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Skatteverket*, atstovaujamos A. S. Pallasdies,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz ir H. Shev,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas, E. de Moustier ir A. Alidière,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Brandon ir G. Brown, padedamą *barrister* E. Mitrophanous,
- Europos Komisijos, atstovaujamos K. Simonsson, J. Jokubauskaitės, G. Tolstoy ir E. Ljung Rasmussen,

susipažinęs su 2019 m. sausio 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11, toliau – PVM direktyva), 53 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant *Skatteverket* (Švedijos mokes?i? tarnyba) ir *BPF konsulterna AB* (toliau – BPF) gin?? d?l *Skatterättsnämnden* (Mokes?i? teis?s komisija, Švedija) sprendimo d?l mokes?i?, susijusio su prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) rinkimu Švedijoje už penkias dienas kitoje valstyb?je nar?je trukusius apskaitos ir valdymo mokymus apmokestinamiesiems asmenims, kuri? verslo vieta yra Švedijoje arba kurie ?ia turi nuolatin? padalin?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Direktyva 2006/112

3 PVM direktyvos V antraštin?je dalyje d?l apmokestinam?j? sandori? vietos yra 3 skyrius „Paslaug? teikimo vieta“. Šio skyriaus 2 skirsnyje „Bendrosios nuostatos“, be kit?, yra 44 ir 45 straipsniai.

4 Min?tos direktyvos 44 straipsnyje buvo nurodyta:

„Paslaug? teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikian?iam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra ?steig?s savo versl?. Ta?iau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esan?iam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra ?steig?s savo versl?, ši? paslaug? teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaug? teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.“

5 Direktyvos 2006/112 3 skyriaus 3 skirsnyje „Specialios nuostatos“ yra 46–59a straipsniai.

6 Min?tos direktyvos 53 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamajam asmeniui teikiam? ??jimo ? kult?ros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramog? ar panašius renginius, pavyzdžiui, muges ir parodas, bei papildom? su ??jimu susijusi? paslaug? teikimo vieta yra ten, kur šie renginiai faktiškai vyksta.“

Direktyva 2008/8/EB

7 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/8/EB, iš dalies kei?ian?ios Direktyvos 2006/112 nuostatas, susijusias su paslaug? teikimo vieta (OL L 2008, 44, p. 11), 3 ir 6 konstatuojamosiose dalyse numatyta:

„(3) Visais paslaug? teikimo atvejais apmokestinimo vieta iš esm?s tur?t? b?ti ta vieta, kur paslaugomis faktiškai naudojamas. Jei bendra paslaug? teikimo vietos taisykl? b?t? tokiu b?du pakeista, d?l administracini? ir politini? priežas?i? vis d?lto reik?t? tam tikr? šios bendros taisykl?s išim?i?.

<...>

(6) Tam tikromis aplinkybomis bendros taisyklės, susijusios su paslaugų teikimo tiek apmokestinamiesiems, tiek neapmokestinamiesiems asmenims vieta, nėra taikytinos, tačiau turėtų būti taikomos konkrečios išimtys. Šios išimtys turėtų būti iš esmės grindžiamos esamais kriterijais ir atspindėti apmokestinimo pagal vartojimo vietos principą, kartu tam tikriems prekybininkams neužkraunant neproporcingos administracinės naštos.“

gyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011

8 2011 m. kovo 15 d. Tarybos gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 gyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1, toliau – gyvendinimo reglamentas), 4 ir 27 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(4) Šio reglamento tikslas – užtikrinti vienodą dabartinės PVM sistemos taikymą nustatant [PVM direktyvą] gyvendinamąsias taisykles, visų pirma taisykles dėl apmokestinamųjų asmenų, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei apmokestinamųjų sandorių vietos. Laikantis [ESS] 5 straipsnio 4 dalyje nustatyto proporcingumo principo, šiuo reglamentu neviršijama to, kas būtina nurodytam tikslui pasiekti. Vienodą taikymą geriausiai užtikrintų reglamentas, kadangi jis yra privalomas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse.

<...>

(27) Siekiant užtikrinti vienodą kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ir kitų panašių renginių paslaugoms taikomą tvarką, reikėtų apibrėžti galimybes pateikti tokius renginius ir naudotis su šia galimybe susijusiomis pagalbinėmis paslaugomis.“

9 gyvendinimo reglamento 32 straipsnyje nurodyta:

„1. Paslaugos, kuriomis suteikiama galimybė pateikti tokius kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius, kaip nurodyta [PVM direktyvos] 53 straipsnyje, apima paslaugą, kurią pagrindinė savybė – suteikti teisę pateikti tokią renginį mainais už bilietą arba apmokėjus, skaitant apmokėjimą įsigyjant abonementą arba mokant reguliarią sumą, teikimą.

2. 1 dalis taikoma visų pirma:

<...>

c) teisei pateikti tokius švietimo ir mokslo renginius, pavyzdžiui, konferencijas ir seminarus.

<...>“

10 Šio reglamento 33 straipsnyje numatyta:

„[PVM direktyvos] 53 straipsnyje nurodytos papildomos paslaugos apima paslaugas, tiesiogiai susijusias su tokiu kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius, kurios renginyje dalyvaujančiam asmeniui teikiamos atskirai už atlygą.

Tokios papildomos paslaugos apima visų pirma naudojimąsi rėbina ar sanitarijos įranga, tačiau neapima vien su bilietų pardavimu susijusių tarpininkavimo paslaugų.“

Švedijos teisė

11 *Mervärdesskattelagen* 1994:200 (įstatymas 1994:2000 dėl pridėtinės vertės mokesčio) 5

skyriaus 5 dalyje nurodyta, kad apmokestinamajam asmeniui teikiama paslauga yra parduota Švedijoje, jeigu apmokestinamasis asmuo savo verslą turi Švedijoje arba jeigu jis toje valstybėje turi nuolatinį padalinį ir paslauga buvo suteikta tam padaliniui.

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

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

13 Srf yra Švedijoje steigta įmonė, kuri visiškai priklauso apskaitos ir darbo užmokesčio konsultantų profesinei organizacijai. Ji teikia apskaitos ir valdymo mokymus, t. y. organizuoja seminarus šios organizacijos nariams ir tretiesiems asmenims. Dauguma šių mokymų vyksta Švedijoje, tačiau kai kurie organizuojami kitose valstybėse narėse ir šios bendrovės dalytojais važiuoja į tam tikrą valstybę narę. Šie mokymai yra skirti tik apmokestinamiesiems asmenims, kurių verslo vieta yra Švedijoje arba kurie jie turi nuolatinį padalinį.

14 Minėti mokymai vyksta konferencijų centre 30 valandų, išskirstytų per penkias dienas su vienos dienos pertrauka. Mokymo programa aptariama iš anksto, tačiau vietoje ji priderinama prie dalyvių, kurie turi turėti tam tikrą išsilavinimą ir profesinį patirtį apskaitos ir valdymo srityje.

15 Norint dalyvauti Srf mokymuose, būtina išankstinė registracija ir turi būti gautas patvirtinimas iki jų pradžios, taip pat iš anksto turi būti atliktas mokėjimas.

16 Srf prašymu Mokesčių teisės komisija pateikė sprendimą dėl mokesčių, kuriame ji teigia, kad, nors šie mokymai ir teikiami kitose valstybėse narėse nei Švedijos Karalystė, jie turi būti laikomai vykusiais Švedijoje, todėl PVM turi būti renkamas šioje valstybėje narėje. Ji, be kita ko, nusprendė, kad žodžių junginys „įėjimas į renginius“ buvo trauktas PVM direktyvos 53 straipsnį siekiant susiaurinti išimties apimtį ir atitinkamai išplėsti bendros taisyklės taikymo sritį. Sprendime „įėjimas į renginius“ turėtų būti suprantama kaip teisė patekti į tam tikrą vietą. Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos neturi teisės patekti į tam tikrą vietą požymių, bet veikiau turi teisės dalyvauti konkrečiame mokyme požymių. Kadangi pagrindinėje byloje nagrinjamų mokymų pagrindinis tikslas nėra suteikti teisę eiti į renginius, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 53 straipsnį, PVM už juos mokėtinas Švedijoje pagal šios direktyvos 44 straipsnį.

17 Kadangi Mokesčių tarnyba norėjo, kad būtų patvirtintas šis sprendimas ir būtų pateikti kiti motyvai, ji kreipėsi į *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija). Srf taip pat paprašė patvirtinti šį sprendimą, nes ji mano, kad PVM direktyvos 53 straipsnyje numatytos išimties taikymas būtų neproporcinga administracinė našta.

18 Tokiomis aplinkybomis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos 53 straipsnyje vartojama sąvoka „įėjimas į renginius“ turi būti aiškinama taip, kad ji apima penkių dienų apskaitos ir valdymo mokymų paslaugą, kuri teikiama tik apmokestinamiesiems asmenims, su sąlyga, kad dalyviai iš anksto užsiregistravo ir sumokėjo“

Dėl prejudicinio klausimo

- 19 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 53 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje nurodyti žodžiai „??jimas ? renginius“ apima toki? paslaug?, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, kuri? sudaro penki? dien? apskaitos ir valdymo mokym? paslauga, kuri teikiama tik apmokestinamiesiems asmenims, su s?lyga, kad dalyviai iš anksto užsiregistravo ir sumok?jo.
- 20 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM direktyvos 44 ir 45 straipsniuose numatyta bendra taisykl? paslaug? teikimo vietai mokes?i? tikslais nustatyti, o šios direktyvos 46–59a straipsniuose numatyti keli special?s priskyrimo atvejai.
- 21 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos, PVM direktyvos 44 ir 45 straipsniai n?ra viršesni nei jos 46–59a straipsnius. Kiekvienu atveju reikia nuspr?sti, ar tai yra vienas iš šios direktyvos 46–59a straipsniuose nurodyt? atvej?. Jeigu taip n?ra, min?tai situacijai taikomi jos 44 ir 45 straipsniai (šiuo klausimu žr. 2005 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.*, C?452/03, EU:C:2005:289, 24 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij? ir 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C?453/15, EU:C:2016:933, 18 punkt?).
- 22 Iš to matyti, kad PVM direktyvos 53 straipsnis neturi b?ti laikomas siaurai aiškinama bendros taisykl?s išimtimi (pagal analogij? žr. 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C?453/15, EU:C:2016:933, 19 punkt?).
- 23 Direktyvos 53 straipsnyje numatyta, kad apmokestinamajam asmeniui teikiam? ??jimo ?, be kita ko, švietimo renginius, paslaug? teikimo vieta yra ten, kur šie renginiai faktiškai vyksta.
- 24 Iš ?gyvendinimo reglamento 32 straipsnio 2 dalies c punkto, atsižvelgiant ? šio straipsnio 1 dal?, matyti, kad PVM direktyvos 53 straipsnyje nurodytos paslaugos, kuriomis siekiama suteikti teis? patekti ? švietimo ir mokslo renginius, kaip antai konferencijas ir seminarus, apima paslaug? teikim?, kurio pagrindinis požymis yra teis?s patekti ? rengin? mainais ? biliet? arba užmokest? suteikimas.
- 25 Pagrindin?je byloje, kaip matyti iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateiktos informacijos, nagrin?jami *Srf* teikiami mokymai apmokestinamiesiems asmenims yra seminarai, kurie vyksta penkias dienas su dienos pertrauka kitoje valstyb?je nar?je nei Švedijos Karalyst?, kurioje yra šios bendrov?s verslo vieta. Vadinas, šie mokymai, kuriuose fiziškai dalyvauja apmokestinamieji asmenys, patenka ? švietimo rengin?, nurodyt? ?gyvendinimo reglamento 32 straipsnyje, kategorij?.
- 26 D?l klausimo, ar pagrindin?je byloje nagrin?jam? mokym? pagrindinis požymis yra teis?s ?eiti ? min?tus seminarus suteikimas, primintina, kad kai du ar daugiau element? ar veiksm?, teikiam? apmokestinamojo asmens, yra taip glaudžiai susij?, kad objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? paslaugos teikim?, kur? išskaidyti b?t? nenat?ralu, laikoma, kad vykdomas vienas teikimas (šiuo klausimu žr. 2016 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Baštová*, C?432/15, EU:C:2016:855, 70 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).
- 27 Taigi, kaip iš esm?s nurod? Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? savo rašytin?se pastabose, teis?s patekti ? nurodytus seminarus už atlyg? suteikimas apmokestinamajam asmeniui b?tinai reiškia galimyb? jame b?ti ir dalyvauti. Taigi, toks dalyvavimas yra glaudžiai susij?s su patekimu ? min?tus seminarus. Šiomis aplinkyb?mis Mokes?i? teis?s komisijos daromam skirtumui tarp teis?s ?eiti ? tam tikr? viet? ir teis?s dalyvauti specialiuose mokymuose negali b?ti pritarta taikant PVM direktyvos 53 straipsn?.
- 28 Be to, primintina, kad PVM direktyvos nuostatomis, nustatan?iomis paslaug? teikimo vietai

mokės?i? tikslais, siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C-453/15, EU:C:2016:933, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

29 Taigi remiantis motyvais, kuriais grindžiamos PVM direktyvos nuostatos dėl paslaugų teikimo vietos, atsižvelgiant į galimybes, mokės?iai turi būti renkami vietoje, kur vartojamos prekės arba naudojamosi paslaugomis (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C-453/15, EU:C:2016:933, 25 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

30 Iš to matyti, kad tiekimo vietos nustatymas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti atliekamas remiantis PVM direktyvos 53 straipsniu, todėl turi būti apmokestinama PVM toje vietoje, kur tas paslaugų teikimas iš tikrųjų vyksta, t. y. valstybės narės, kuriose rengiami mokymai.

31 Dėl tokio aiškinimo, žinoma, kaip teigia *Sfr*, gali padidėti administracinė našta kai kuriems veiklos vykdytojams, nors Direktyvos 2008/8 6 konstatuojamojoje dalyje, kuria buvo priimti galiojančios redakcijos PVM direktyvos 44 ir 53 straipsniai, nustatyta, kad apmokestinimas vartojimo vietoje turėtų kiek įmanoma neužkrauti neproporcingos administracinės naštos šiems ūkio subjektams.

32 Vis dėlto, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 74 punkte, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad Sąjungos teisės akto preambulė neturi privalomosios teisinės galios ir ji negali būti remiamasi nei nukrypstant nuo atitinkamo akto nuostatų, nei aiškinant nuostatas akivaizdžiai į formuluočiai priešinga prasme (2018 m. rugsėjo 13 d. Sprendimo *Ěeská pojiš?ovna*, C-287/17, EU:C:2018:707, 33 punktas).

33 Taigi mokymai, kaip antai nagrinjami pagrindinėje byloje, patenka į PVM direktyvos 53 straipsnyje nurodytas paslaugas ir iš šio straipsnio, atsižvelgiant į įgyvendinimo reglamento 32 straipsnį, matyti, kad paslaugų, kurias sudaro teisės pateikti į švietimo renginius, kaip antai seminarus, suteikimas, teikimo vieta yra vieta, kurioje jie faktiškai vyksta.

34 Vadinasi, negalima nukrypti nuo PVM direktyvos 53 straipsnio taikymo vien tik remiantis Direktyvos 2008/8 6 konstatuojamąja dalimi.

35 Kalbant apie tai, kad pagrindinėje byloje nagrinjamų mokymų atveju reikalaujama išankstinės registracijos ir mokėjimo, reikia pasakyti, kad tai neturi reikšmės taikant PVM direktyvos 53 straipsnį. Iš tiesų, iš šio straipsnio formuluočs nematyti, kad į tokius kriterijus galėtų būti atsižvelgta siekiant nustatyti vietą, kurioje teikiamos paslaugos.

36 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, jog PVM direktyvos 53 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje nurodyti žodžiai „įėjimas į renginius“ apima tokią paslaugą, kaip nagrinjama pagrindinėje byloje, kurią sudaro penkių dienų apskaitos ir valdymo mokymų paslauga, kuri teikiama tik apmokestinamiesiems asmenims, su sąlyga, kad dalyviai iš anksto užsiregistravo ir sumokėjo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 53 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje nurodyti žodžiai „tiekiamas ? renginys“ apima tokią paslaugą, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuri sudaro penkių dienų apskaitos ir valdymo mokymų paslauga, kuri teikiama tik apmokestinamiesiems asmenims, su sąlyga, kad dalyviai iš anksto užsiregistruoja ir sumokėjo.

Parašai.

* Proceso kalba: švedų.