

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 13. marca 2019(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – člen 53 –
Storitve v zvezi z dostopom na izobraževalne prireditve – Kraj obdavčljivih transakcij“

V zadevi C-647/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je
vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) z odločbo z dne 9.
novembra 2017, ki je prispela na Sodišče 20. novembra 2017, v postopku

Skatteverket

proti

Srf konsulterna AB,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poročevalec), predsednik senata, C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič in I.
Jarukaitis, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 18. oktobra 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Skatteverket A.-S. Pallasdies, agentka,
- za švedsko vlado A. Falk, C. Meyer-Seitz in H. Shev, agentke,
- za francosko vlado D. Colas, E. de Moustier in A. Alidière, agenti,
- za vlado Združenega kraljestva S. Brandon in G. Brown, agenta, skupaj z E. Mitrophanous,
barrister,
- za Evropsko komisijo K. Simonsson, J. Jokubauskaitis, G. Tolstoy in E. Ljung Rasmussen,
agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 10. januarja 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 53 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Skatteverket (davčna uprava, Švedska) in družbo Srf konsulterna AB (v nadaljevanju: Srf) glede davčnega stališča, ki ga je izdala Skatterättsnämnden (komisija za davčno pravo, Švedska) o pobiranju davka na dodano vrednost (DDV) – na Švedskem – za izvajanje petdnevniških izobraževanj s področja računovodstva in poslovanja v drugi državi članici za davčne zavezanke, ki imajo sedež svoje ekonomske dejavnosti na Švedskem ali imajo tam stalno poslovno enoto.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 Naslov V Direktive o DDV, ki se nanaša na kraj obdavčljivih transakcij, zajema poglavje 3, naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“. Oddelek 2 tega poglavja, naslovljen „Splošne določbe“, vsebuje člena 44 in 45 te direktive.

4 Člen 44 navedene direktive določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje [ekonomske] dejavnosti. Če so te storitve opravljene [v] stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje [ekonomske] dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

5 Oddelek 3 poglavja 3 Direktive 2006/112, naslovljen „Posebne določbe“, vsebuje člene od 46 do 59a te direktive.

6 Člen 53 navedene direktive določa:

„Kraj 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, ki so opravljene davčnemu zavezancu, je kraj, kjer te prireditve dejansko potekajo.“

Direktiva 2008/8/ES

7 V uvodnih izjavah 3 in 6 Direktive Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112 glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11) je navedeno:

„(3) Za vsako opravljanje storitev bi moral biti kraj obdavčitve na celoma kraj dejanske potrošnje. Če bi se na ta način spremenilo splošno pravilo za kraj opravljanja storitev, bi bile še vedno potrebne določene izjeme od tega splošnega pravila zaradi administrativnih razlogov in razlogov politik.“

[...]

(6) V določenih okoliščinah se splošna pravila v zvezi s krajem opravljanja storitev tako za davčne zavezanke kot za osebe, ki niso davčni zavezanci, 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.“

Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011

8 V uvodnih izjavah 4 in 27 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1, v nadaljevanju: Izvedbena uredba) je navedeno:

„(4) Cilj te uredbe je zagotoviti bolj enotno uporabo sedanjega sistema DDV z določitvijo pravil izvajanja Direktive [o DDV], zlasti glede davčnih zavezancev, dobav blaga in opravljanja storitev ter kraja obdavčljivih transakcij. V skladu z načelom sorazmernosti iz člena 5(4) [PEU] ta uredba ne presega okvirov, potrebnih za doseg zastavljenih ciljev. Enotnost uporabe se najbolje zagotovi z zavezujočo uredbo, ki se neposredno uporablja v vseh državah članicah.

[...]

(27) Za zagotovitev enotne obravnave opravljanja storitev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja in razvedrila ter podobnih prireditvev je treba opredeliti dostop do takih prireditvev in pomožne storitve, povezane s tem dostopom.“

9 Člen 32 Izvedbene uredbe določa:

„1. Storitve v zvezi z dostopom do prireditvev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila ali podobnih prireditvev iz člena 53 Direktive [o DDV] zajemajo opravljanje storitev, katerih bistvena značilnost je odobritev pravice dostopa do prireditvev na podlagi vstopnice ali plačila, vključno s plačilom v obliki abonmaja ali letne kotizacije.

2. Odstavek 1 ureja predvsem naslednje primere:

[...]

(c) pravico dostopa na izobraževalne in znanstvene prireditve, kot so konference in seminarji.

[...]“

10 Člen 33 te uredbe določa:

„Pomožne dejavnosti iz člena 53 Direktive [o DDV] vključujejo storitve, neposredno povezane z dostopom do prireditvev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila ali podobnih prireditvev, ki se proti ločenemu plačilu nudijo osebi, udeleženi na prireditvi.

Te pomožne storitve zajemajo predvsem uporabo garderob ali sanitarnih prostorov, ne vključujejo pa samih posredniških storitev, povezanih s prodajo vstopnic.“

Švedska ureditev

11 V skladu s členom 5 iz poglavja 5 mervärdesskattelagen 1994:200 (zakon 1994:200 o davku na dodano vrednost) je kraj opravljanja storitve, ki se opravi za davčnega zavezanca, Švedska, če ima navedeni davčni zavezanec na Švedskem sedež svoje ekonomske dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero je bila opravljena zadevna storitev.

12 V skladu s členom 11a iz poglavja 5 tega zakona je kraj opravljanja storitev v obliki dostopa do prireditev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila ali podobnih prireditev, kot so sejmi in razstave, ki je bila opravljena za davčnega zavezanca, nacionalno ozemlje, če so bile te prireditve dejansko izvedene na Švedskem. Enako velja za pomožne storitve, povezane z dostopom.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 Srf je družba s sedežem na Švedskem, ki je v 100-odstotni lasti poklicnega združenja svetovalcev na področju računovodstva, poslovođenja in plač. V tem okviru izvaja izobraževanja s področja računovodstva in poslovođenja v obliki seminarjev za članke te organizacije in tretje osebe. Večina izobraževanj se izvaja na Švedskem, nekatera pa v drugih državah članicah, in v tem zadnjem primeru izvajalci izobraževanj iz te družbe potujejo v zadevno državo članico. Ta izobraževanja se izvajajo le za davčne zavezance, ki imajo sedež svoje ekonomske dejavnosti na Švedskem ali ki imajo tam stalno poslovno enoto.

14 Navedena izobraževanja so v konferenčnih centrih in trajajo 30 ur, porazdeljenih na pet dni z enodnevno prekinitvijo. Vsebina teh izobraževanj je določena vnaprej, vendar se na kraju samem prilagodi glede na udeležence, ki morajo imeti nekatera znanja in poklicne izkušnje na področju računovodstva in poslovođenja.

15 Za udeležbo na izobraževanjih, ki jih izvaja družba Srf, sta potrebna predhodna prijava, ki mora biti pred izobraževanjem potrjena, in plačilo, ki ga je treba izvesti vnaprej.

16 Komisija za davčno pravo je na zahtevo družbe Srf izdala davčno stališče, v katerem meni, da je treba za takšna izobraževanja, čeprav se izvajajo v drugih državah članicah, ki niso Kraljevina Švedska, šteti, kot da se izvajajo na Švedskem, in da mora biti DDV zato pobran v tej državi članici. Zlasti je menila, da je bil izraz „dostop do prireditev“ iz člena 53 Direktive o DDV uveden zaradi zoženja področja uporabe pravila o odstopanju in, korelativno, razširitve na celnega pravila. Pojem „dostop do prireditev“ naj bi bilo treba razumeti kot pravico vstopa v nek prostor. Vendar naj pri storitvah iz postopka v glavni stvari ne bi šlo predvsem za pravico vstopa v nek prostor, temveč bolj za pravico do sodelovanja pri določenem izobraževanju. Ker naj glavni namen izobraževanj iz postopka v glavni stvari ne bi bil podelitev pravice do dostopa v smislu člena 53 Direktive o DDV, naj bi bilo treba DDV iz naslova teh izobraževanj v skladu s členom 44 te direktive plačati na Švedskem.

17 Davčna uprava, ki je želela potrditev tega stališča in dodatno obrazložitev, je zadevo predložila v obravnavo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska). Družba Srf je prav tako zahtevala potrditev tega stališča, saj meni, da uporaba pravila o odstopanju iz člena 53 Direktive o DDV pomeni nesorazmerno administrativno breme.

18 V teh okoliščinah je Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba izraz ‚vstopnine za [dostop na] prireditve‘ iz ?lena 53 Direktive o DDV razlagati tako, da vklju?uje storitev v obliki petdnevnega ra?unovodskega seminarja, ki se izvaja samo za dav?ne zavezance in se je treba nanj predhodno prijaviti ter ga pla?ati s predpla?ilom?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

19 Predložitveno sodiš?e s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 53 Direktive o DDV razlagati tako, da izraz „storitve v zvezi z vstopninami za [dostopom na] prireditve“ iz te dolo?be zajema storitev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki vklju?uje petdnevno izobraževanje s podro?ja ra?unovodstva in poslovođenja, ki se izvaja samo za dav?ne zavezance in se je treba nanj predhodno prijaviti ter ga vnaprej pla?ati.

20 V zvezi s tem je treba najprej navesti, da ?lena 44 in 45 Direktive o DDV vsebujeta splošno pravilo, s katerim se dolo?i kraj, ki je dav?no upoštevna navezna okoliš?ina za opravljanje storitev, medtem ko je v ?lenih od 46 do 59a te direktive navedena vrsta posebnih naveznih okoliš?in.

21 Kot izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a, ?lena 44 in 45 Direktive o DDV nimata prednosti pred ?leni od 46 do 59a te direktive. V vsakem položaju posebej se je treba vprašati, ali je zadevni primer zajet z enim od primerov iz ?lenov od 46 do 59a te direktive. ?e ne gre za tak primer, se za navedeni položaj uporabita ?lena 44 in 45 te direktive (glej v tem smislu sodbi z dne 12. maja 2005, RAL (Channel Islands) in drugi, C?452/03, EU:C:2005:289, to?ka 24 in navedena sodna praksa, in z dne 8. decembra 2016, A in B, C?453/15, EU:C:2016:933, to?ka 18).

22 Iz tega izhaja, da ?lena 53 Direktive o DDV ni treba šteti za izjemo od splošnega pravila, ki bi jo bilo treba razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2016, A in B, C?453/15, EU:C:2016:933, to?ka 19).

23 ?len 53 te direktive dolo?a, da je kraj opravljanja storitev v zvezi z dostopom na, med drugim, izobraževalne prireditve, opravljene za dav?nega zavezanca, kraj, kjer te prireditve dejansko potekajo.

24 Iz ?lena 32(2)(c) Izvedbene uredbe v povezavi z odstavkom 1 tega ?lena izhaja, da storitve v zvezi z dostopom na izobraževalne in znanstvene prireditve, kot so konference in seminarji, iz ?lena 53 Direktive o DDV zajemajo opravljanje storitev, katerih bistvena zna?ilnost je odobritev pravice dostopa do prireditev na podlagi vstopnice ali pla?ila.

25 V postopku v glavni stvari je iz informacij, ki jih je predložilo predložitveno sodiš?e, razvidno, da gre pri izobraževanjih iz spora o glavni stvari, ki jih družba Srf opravlja za dav?ne zavezance, za petdnevne seminarje, vklju?no z dnem prekinitve, ki potekajo v državi ?lanici, ki ni Kraljevina Švedska, kjer je sedež ekonomske dejavnosti te družbe. Ta izobraževanja, ki zahtevajo fizi?no prisotnost navedenih dav?nih zavezancev, spadajo torej v kategorijo izobraževalnih prireditev iz ?lena 32 Izvedbene uredbe.

26 Glede vprašanja, ali je bistvena zna?ilnost zadevnih izobraževanj iz postopka v glavni stvari odobritev pravice dostopa do navedenih seminarjev, je treba spomniti, da gre, kadar je dva ali ve? elementov ali dejanj, ki jih opravi dav?ni zavezanec, tako tesno povezanih, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna, za enotno transakcijo (glej v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, to?ka 70 in navedena sodna praksa).

27 Kot je v bistvu navedla vlada Združenega kraljestva v pisnem stališ?u, pa dostop do seminarjev, ki je dav?nim zavezancem odobren proti pla?ilu, nujno zajema možnost, da se teh

seminarjev udeležijo in na njih sodelujejo. Tako sodelovanje je tesno povezano z dostopom do navedenih seminarjev. V teh okoliščinah razlikovanja komisije za davčno pravo med pravico do vstopa v nek prostor in pravico do sodelovanja na določenem izobraževanju za uporabo člena 53 Direktive o DDV ni mogoče sprejeti.

28 Poleg tega je treba spomniti, da je cilj določb Direktive o DDV za določanje kraja obdavčenja opravljanja storitev izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju prihodkov (sodba z dne 8. decembra 2016, A in B, C-453/15, EU:C:2016:933, točka 24 in navedena sodna praksa).

29 Tako logika, na kateri temeljijo določbe o kraju opravljanja storitev, narekuje, da se obdavčenje v največji možni meri opravi v kraju, kjer se blago in storitve potrošijo (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2016, A in B, C-453/15, EU:C:2016:933, točka 25 in navedena sodna praksa).

30 Iz tega sledi, da je treba določitev kraja opravljanja izobraževanj, kakršna so ta v postopku v glavni stvari, opraviti na podlagi člena 53 Direktive o DDV in da morajo zato ta izobraževanja biti obdavčena z DDV v kraju, kjer dejansko potekajo, torej v državah članicah, kjer se navedena izobraževanja izvajajo.

31 Res je, da bi lahko takšna razlaga, kot navaja družba Srf, povečala administrativno breme za nekatera podjetja, čeprav je v uvodni izjavi 6 Direktive 2008/8, s katero sta bila uvedena člena 44 in 53 Direktive o DDV v njuni trenutno veljavni različici, navedeno, da se je treba pri obdavčitvi v kraju potrošnje kar najbolj izogniti temu, da bi se tem podjetjem naložila nesorazmerna administrativna obremenitev.

32 Vendar kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 74 sklepnih predlogov, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da preambula akta prava Unije ni pravno zavezujoča in da se nanjo ni mogoče sklicevati niti za to, da bi se odstopilo od določb zadevnega akta, niti za to, da bi se te določbe razlagale v smeri, ki je očitno v nasprotju z njihovim besedilom (sodba z dne 13. septembra 2018, Česká pojišťovna, C-287/17, EU:C:2018:707, točka 33).

33 Izobraževanja, kot so ta iz spora o glavni stvari, pa spadajo med storitve iz člena 53 Direktive o DDV in iz tega člena v povezavi s členom 32 Izvedbene uredbe je razvidno, da je kraj obdavčenja z DDV za opravljanje storitev v zvezi z dostopom do izobraževalnih prireditvev, kot so seminarji, kraj, kjer te prireditve dejansko potekajo.

34 Zato od uporabe člena 53 Direktive o DDV ni mogoče odstopiti zgolj na podlagi uvodne izjave 6 Direktive 2008/8.

35 Dejstvo, da sta se za izobraževanja iz spora o glavni stvari zahtevala predhodna prijava in predplačilo, za uporabo člena 53 Direktive o DDV ni upoštevno. Na podlagi ničesar iz besedila tega člena namreč ni mogoče sklepati, da bi bilo taka merila mogoče upoštevati za določitev kraja, kjer se te storitve opravljajo.

36 Glede na zgoraj navedeno je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 53 Direktive o DDV razlagati tako, da izraz „storitve v zvezi z vstopninami za [dostopom na] prireditve“ iz te določbe zajemajo storitev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki vključuje petdnevno izobraževanje s področja računovodstva in poslovođenja, ki se izvaja samo za davčne zavezanke in se je treba nanj predhodno prijaviti ter ga vnaprej plačati.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (peti senat) razsodilo:

?len 53 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, je treba razlagati tako, da izraz „storitve v zvezi z vstopninami za [dostopom na] prireditve“ iz te dolo?be zajemajo storitev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki vklju?uje petdnevno izobraževanje s podro?ja ra?unovodstva in poslovođenja, ki se izvaja samo za dav?ne zavezance in se je treba nanj predhodno prijaviti ter ga vnaprej pla?ati.

Podpisi

* Jezik postopka: švedš?ina.