

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

10 päivänä tammikuuta 2019(1)

Asia C-647/17

Skatteverket

vastaan

Srf konsulterna AB

(Ennakkoratkaisupyyntö – Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Verollisten liiketoimien paikka – Verovelvollisille tarjottavat palvelut – Koulutustapahtumiin pääsyä koskevien palvelujen suorittaminen – Jäsenvaltiossa, johon ei palvelujen suorittaja eivätkä osallistujat ole sijoittautuneet, järjestettävä seminaari – Seminaari, joka edellyttää etukäteen suoritettavaa rekisteröitymistä ja maksua

1. Tällä ennakkoratkaisupyyntöä Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi) pyytää unionin tuomioistuimelta ohjeita siitä, olisiko Ruotsiin sijoittautuneen verovelvollisen Ruotsiin sijoittautuneille verovelvollisille järjestämästä toisessa jäsenvaltiossa pidettävästä seminaarista kannettava arvonlisävero Ruotsissa vai tässä toisessa jäsenvaltiossa. Pitäisikö tällaisen seminaarin suorituspaikka määrittää direktiivin 2006/112/EY(2) 44 artiklan vai 53 artiklan mukaisesti?

2. Unionin tuomioistuinta pyydetään täten ensimmäistä kertaa tutkimaan 53 artiklan aineellista soveltamisalaa kyseisessä säännöksessä tarkoitettujen verovelvollisille suoritettaviin koulutustapahtumiin pääsystä koostuvien palvelujen yhteydessä ja määrittämään sen soveltamisala. Unionin tuomioistuimen vastauksella on todennäköisesti ratkaiseva vaikutus palvelujen (myös pääsyyn liittyvien liitännäispalvelujen) suorituspaikan määrittämiseen muiden 53 artiklassa tarkoitettujen tapahtumaryhmien eli "kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaavien tapahtumien" (jotka ulottuvat tennisturnauksista messuihin, taidenäyttelyihin ja konsertteihin) yhteydessä. Hyvin konkreettisenä esimerkkinä voidaan mainita, että se voi tarjota ohjeita suuren kansainvälisen tapahtuman, kuten vuonna 2020 järjestettävien jalkapallon Euroopan-mestaruuskilpailujen,(3) suorituspaikan määrittämiseen.

Unionin oikeus

Direktiivi 2006/112/EY

3. Direktiivin 2006/112/EY 44 artiklassa säädetään, että "verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka".(4)
4. Kyseisen direktiivin 53 artiklassa säädetään, että suoritettaessa palveluja verovelvolliselle "kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin, kuten messuille ja näyttelyihin, pääsyyn liittyvien palvelujen, sekä pääsyyn liittyvien liitännäispalvelujen, suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset tapahtumat tosiasiallisesti järjestetään".
5. Kyseisen direktiivin 54 artiklan 1 kohdassa säädetään, että suoritettaessa palveluja muulle kuin verovelvolliselle henkilölle "palvelujen ja liitännäispalvelujen, jotka liittyvät kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaavaan toimintaan, kuten messuihin ja näyttelyihin, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjien suorittamat palvelut, suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen toiminta tosiasiallisesti tapahtuu".
6. Kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta "ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleen koulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä".

Asetus N:o 282/2011

7. Asetuksen N:o 282/2011(5) 32 artiklan 1 kohdassa säädetään, että direktiivin 2006/112 soveltamisalaan olisi kuuluttava erityisesti "sellaisten palvelujen suoritukset, joiden keskeinen ominaisuus on myöntää pääsylippua tai maksua vastaan, mukaan lukien ennakkomaksun, kausilipun tai kausimaksun muodossa oleva maksu, pääsyoikeus tapahtumaan".
8. Kyseisen asetuksen 32 artiklan 2 kohdassa säädetään, että tällaisiin palveluihin sisältyvät erityisesti seuraavat: "a) pääsyoikeus näytöksiin, teatteriesityksiin, sirkusnäytöksiin, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, näyttelyihin sekä muihin vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin; b) pääsyoikeus urheilutapahtumiin, kuten peleihin tai kilpailuihin; c) pääsyoikeus koulutus- ja tiedetapahtumiin, kuten konferensseihin ja seminaareihin".
9. Kyseisen asetuksen 32 artiklan 3 kohdan mukaan laitosten, esimerkiksi voimistelusalien tai vastaavien, käyttö maksua vastaan ei kuulu 32 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.
10. Kyseisen asetuksen 33 artiklassa säädetään, että "direktiivin 2006/112/EY 53 artiklassa tarkoitettuihin liitännäispalveluihin sisältyvät palvelut, jotka liittyvät suoraan kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin pääsyyn ja jotka suoritetaan tapahtumaan osallistuvalla henkilöllä erillistä vastiketta vastaan". Siinä täsmennetään lisäksi, että "näihin liitännäispalveluihin sisältyy erityisesti vaatesäilöjen tai saniteettitilojen käyttö, mutta niihin eivät sisälly pelkät lippujen myyntiin liittyvät välittäjäpalvelut".

Kansallinen oikeus

11. Ruotsin arvonlisäverolain 1994:200 (mervärdesskattelagen 1994:200)(6) 5 luvun 5 §:n mukaan verovelvolliselle suoritettava palvelu katsotaan Ruotsissa tapahtuneeksi liiketoiminnaksi, jos verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka on Ruotsissa tai verovelvollisella on Ruotsissa kiinteä toimipaikka, johon kyseinen palvelu suoritetaan.

12. Arvonlisäverolain 5 luvun 11 a §:n mukaan verovelvolliselle suoritettavat kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin, kuten messuille ja näyttelyihin, pääsyyn liittyvät palvelut katsotaan Ruotsissa tapahtuneeksi liiketoiminnaksi, jos kyseinen tapahtuma tosiasiaassa järjestetään Ruotsissa. Tämä koskee myös pääsyyn liittyviä liitännäispalveluja.

Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymys

13. Srf konsulterna AB (jäljempänä Srf konsulterna) on Ruotsiin sijoittautunut yhtiö, jonka omistaa kokonaan eräs kirjanpitäjien, liikkeenjohdon konsulttien ja palkanlaskijoiden toimialajärjestö. Se tarjoaa konsulteille opetusta ja ammatillista koulutusta maksua vastaan.

14. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että Srf konsulterna tarjoaa muun muassa 30 tunnin pituisia seminaareja, jotka järjestetään viitenä päivänä ja joiden puolivälissä pidetään päivän tauko. Kyseisiin seminaareihin voivat osallistua ainoastaan ammattilaiset, jotka ovat sijoittautuneet Ruotsiin tai joilla on siellä kiinteä toimipaikka, siitä riippumatta, ovatko he Srf konsulternan omistavan toimialajärjestön jäseniä. Kurssien sisältö päätetään etukäteen, ja edellytyksenä on, että osallistujat ovat perehtyneet kirjanpitoasioihin ja heillä on kokemusta niistä, mutta kurssin sisältöä voidaan muuttaa tosiasiallisten osallistujien pätevyystason mukaan. Seminaarit järjestetään konferenssikeskuksessa.

15. Osallistujien on ilmoitauduttava etukäteen, ja heidät täytyy olla hyväksytty ennen kurssin alkua. Srf konsulternalla on näin ollen käytössään osallistujien henkilötiedot, kuten nimi, osoite, henkilötunnus tai yritysrekisterinumero.(7) Maksu suoritetaan etukäteen.

16. Jotkin Srf konsulternan seminaareista järjestetään eri paikoissa Ruotsissa ja muut muissa jäsenvaltioissa.

17. Muissa jäsenvaltioissa järjestettävien seminaarien (jäljempänä riidanalaiset seminaarit) osalta Srf konsulterna pyysi Skatterättsnämndeniltä (Ruotsin keskusverolautakunta) ennakkoratkaisua siitä, olisiko suorituspaikkana pidettävä Ruotsia vai jäsenvaltiota, jossa seminaari järjestettiin.

18. Skatterättsnämnden totesi, että tällaisia seminaareja on pidettävä Ruotsissa suoritettuina – vaikka ne tapahtuvat fyysisesti ulkomailla. Skatterättsnämndenin mukaan 53 artiklan sijaan sovelletaan näin ollen 44 artiklaa, minkä vuoksi arvonlisävero on maksettava Ruotsissa.

19. Skatteverket (Ruotsin verohallinto) ei hyväksynyt kyseisessä ratkaisussa esitettyjä perusteluja ja valitti ratkaisusta Högsta förvaltningsdomstoleniin.

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, etteivät direktiivin 2006/112 53 artiklan merkitys ja suhde saman direktiivin 44 artiklaan ole täysin selviä, minkä vuoksi se lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

”Onko [direktiivin 2006/112] 53 artiklan käsitettä ’pääsy tapahtumaan’ tulkittava siten, että siihen sisältyy palvelu, joka muodostuu yksinomaan verovelvollisille tarjottavasta viiden päivän pituisesta kirjanpitokurssista, joka edellyttää sekä rekisteröitymistä että maksua etukäteen?”

21. Skatteverket, Ranska, Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio toimittivat kirjallisia huomautuksia. Ruotsi ja komissio esittivät suullisia huomautuksia 18.10.2018 pidetyssä istunnossa.

Arviointi

Alustavat huomautukset

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa varmistaa, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelujen suoritus direktiivin 2006/112 53 artiklan soveltamisalaan. Kysymykseen annettava vastaus riippuu näin ollen siitä, voidaanko Srf konsulternan muissa jäsenvaltioissa kuin Ruotsissa järjestämät seminaarit luokitella direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitetuksi ”koulutus – tapahtumiin – pääsyyn liittyvien palvelujen” suoritukseksi.

23. Huomautan alustavasti olevan kiistatonta, että pääasiassa kyseessä olevat suoritukset ovat palveluja eivätkä tavaroita. Kiistatonta on myös se, että kyseisiä palveluja suoritetaan yksinomaan verovelvollisille. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi selvästi, että Srf konsulternan suorittamat palvelut ovat luonteeltaan koulutuspalveluja. Näin ollen 44 ja 53 artikla voivat todellakin olla merkityksellisiä säännöksiä suorituspaikan määrittämisen kannalta.

24. Jos kysymykseen vastataan siten, että pääasiassa tarjotaan direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitettu ”tapahtumiin pääsy” ja että koska kyseessä olevat seminaarit järjestetään muussa jäsenvaltiossa kuin Ruotsissa, suorituspaikkana pidettäisiin tätä toista jäsenvaltiota.(8) Jos kyseisten palvelujen tarjoaminen ei kuulu 53 artiklan soveltamisalaan, suorituspaikka olisi Ruotsi saman direktiivin 44 artiklan mukaisesti, koska kaikki kyseessä olevien seminaarien osallistajat ovat sijoittautuneet Ruotsiin.(9)

25. Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä todetaan, että arvonlisäverodirektiivin säännösten, joilla määritetään palvelujen suoritusten verotuspaikka, tavoitteena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta kyseisen palvelun verottamatta jääminen.(10) Unionin tuomioistuimen vastauksen perusteella näin ollen määritetään, mikä näistä jäsenvaltioista on toimivaltainen vaatimaan kyseisiä verovelvollisia tilittämään arvonlisäveron kyseessä olevien seminaarien osalta tässä jäsenvaltiossa sovellettavien verokantojen ja menettelyjen mukaisesti.

26. Koska kyseessä olevien seminaarien tarkoituksena näyttää olevan auttaa konsultteja pitämään kirjanpitolietonsa ajan tasalla,(11) ne ovat todennäköisesti direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitettua ”ammattikoulutusta ja ammatillista uudelleen koulutusta”. Näin ollen on mahdollista, että niihin sovelletaan kyseisessä säännöksessä säädettyä pakollista arvonlisäverosta vapautusta. Komissio esitti istunnossa, ettei kyseinen säännös ole merkityksellinen. Tämä voi johtua siitä, ettei Srf konsulterna vaikuta olevan julkisoikeudellinen laitos, jonka tavoitteena on tarjota 132 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua ammatikoulutusta. Tämä säännös olisi kuitenkin merkityksellinen vain, jos sen lisäksi, ettei Srf konsulterna ole tällainen julkisoikeudellinen laitos, se ei ole *myöskään* kyseisessä säännöksessä tarkoitettu laitos, jolla ”kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä” jossakin jäsenvaltiossa, jossa se tarjoaa kyseessä olevia seminaareja.(12) Koska unionin tuomioistuimella ei ole aineistoa, jonka perusteella se voisi arvioida tätä seikkaa, en käsittele sitä tämän enempää.

Asiakysymys

27. Direktiivin 2006/112 44 artiklassa on yleissääntö palvelujen suorituksen verotuksellisen liittymäkohdan paikan määrittämiseksi, kun taas 53 artiklaan sisältyy erilainen erityissäännös muun muassa koulutuspalveluja varten.

28. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, ettei suorituspaikkaa koskeva yleissääntö ole millään tavoin ensisijainen erityissääntöihin nähden. Kussakin tapauksessa on määritettävä,

vastaako kyseinen tilanne jotain direktiivissä 2006/112 (esimerkiksi 53 artiklassa) lueteltua erityistapausta. Jos näin ei ole, kyseiseen tilanteeseen sovelletaan 44 artiklaa. Kyseisiä erityissääntöjä ei ole pidettävä yleissäännöstä tehtyinä poikkeuksina, joita olisi näin ollen tulkittava suppeasti.(13) Direktiivin 44 artiklaa olisi sen sijaan pidettävänä vara- tai koontilausekkeena, jota sovelletaan silloin, kun mitään erityissääntöä ei sovelleta.

29. Unionin tuomioistuin on aiemmin todennut, että palvelujen suorituspaikkaa arvonlisäverotuksessa koskevien säännösten logiikka edellyttää, että verotus suoritetaan mahdollisuuksien mukaan siellä, missä tavarat ja palvelut käytetään.(14)

30. Kyseisessä tuomiossa vahvistetaan lähestymistapa, jota noudatettiin nykymuotoisten sääntöjen hyväksymiseen johtaneessa palvelujen suorituspaikkaa koskevassa komission ehdotuksessa. Komissio totesi siinä, että palvelujen verotuspaikkaa koskevien sääntöjen muutosten olisi mahdollisimman usein johdettava veron kantamiseen paikassa, jossa palvelu tosiasiallisesti kulutetaan.(15) Tätä varten komissio ehdotti verovelvollisille suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen muuttamista siten, että tällaisista palveluista kannetaan vero pääsääntöisesti jäsenvaltiossa, johon *asiakas* on sijoittautunut,(16) eikä jäsenvaltiossa, johon *suorittaja* on sijoittautunut.(17)

31. Koulutuspalvelut määritellään luonteeltaan lähinnä henkiseksi ja siten aineettomiksi. Tästä syystä voitaisiin ehkä katsoa, että verovelvolliset ovat taloudellisessa mielessä ”kuluttaneet” tällaiset palvelut, kun he suorittavat niiden tuotoksena palveluja asiakkailleen ja siten jäsenvaltiossa, johon kyseisen verovelvolliset ovat sijoittautuneet. Tällainen tulkinta puoltaisi 44 artiklan soveltamista.

32. Koulutustapahtumia koskeva palvelu on kuitenkin yksi moniosainen suoritus, jonka olennaisilla osatekijöillä – kuten opettajan tai luennoitsijan panoksella, tapahtumapaikalla, kaikilla tiloilla ja paikalla ”kulutettavilla” liitännäispalveluilla – on läheinen fyysinen yhteys paikkaan, jossa tapahtuma tosiasiallisesti järjestetään.(18) Tämä näyttää puoltavan tällaisten kokonaisuutena tarkasteltavien suoritusten verotusta kulutuspaikassa sen fyysisessä merkityksessä ja siten 53 artiklan soveltamista.

33. Nähdäkseni tästä seuraa, ettei yleisestä tavoitteesta, jonka mukaan verovelvollisille suoritettavia palveluja olisi verotettava niiden kulutuspaikassa, voida johtaa selkeää nyrkkisääntöä 44 ja 53 artiklan osalta. Etenkään tässä direktiivin 2008/8 johdanto-osan kuudennessa perustelukappaleessa(19) mainitussa tavoitteessa ei viitata kummankaan artiklan erityisen laajaan tai suppeaan tulkintaan.

34. Tarkastelen siksi nyt ensin direktiivin 2006/112 53 artiklassa säädetyn erityissäännöksen soveltamisalaa ja pyrin sen jälkeen antamaan ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle ohjeita siitä, sisältyvätkö käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat palvelut kyseisen säännöksen soveltamisalaan. Jos ne eivät sisälly, niihin olisi sovellettava kyseisen direktiivin 44 artiklaan sisältyvää yleissääntöä.

Direktiivin 2006/112 53 artikla

35. Käsiteltävän asian ongelmana on direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitettu käsite, joka koskee ”koulutus – – tapahtumiin – – pääsyyn liittyvien palvelujen” suorittamista. Koska on riidatonta, että kyseessä olevat seminaarit ovat luonteeltaan koulutusseminaareja, tarkastelen jäljelle jääviä keskeisiä tapahtuman ja pääsyn käsitteitä.

36. Mikä on kyseisessä säännöksessä tarkoitettu koulutustapahtuma?

37. Direktiivissä ei määritellä tätä käsitettä. Asetuksen N:o 282/2011(20) 32 artiklan 2 kohdan c alakohdassa viitataan yleisesti koulutus- ja tiedekonferensseihin ja -seminaareihin esimerkkeinä direktiivin 2006/112 53 artiklan soveltamisalaan kuuluvista tapahtumista, mistä voidaan päätellä, että lainsäätäjät tarkoitti kyseisen käsitteen varsin laajaksi.

38. Oxford Dictionary -sanakirjassa(21) tapahtuma määritellään ”etenkin tärkeäksi tapahtuvaksi asiaksi” ja täsmällisemmin ”suunnitelluksi julkiseksi tai sosiaalisesti tilaisuudeksi”. Direktiivin 2006/112 kieliversioissa, jotka olen pystynyt tarkistamaan, käytetään vastaavia sanoja, joilla on hyvin samanlainen laaja, funktionaalinen merkitys.(22)

39. Näin ollen 53 artiklassa tarkoitettu tapahtuma on suunniteltava etukäteen. Käsitteellisesti ymmärrän sen sisältöön, paikkaan ja aikaan liittyväksi jakamattomaksi kokonaisuudeksi. Toiminta, joissa on ennalta määritelty ohjelma ja erityinen sisältö, voidaan luonnollisesti luokitella tapahtumaksi todennäköisemmin kuin määrittelemätön toiminta, jossa tarjotaan ainoastaan yleiset puitteet koulutuspalvelua varten.

40. Lisäksi tapahtuma olisi ymmärrettävä henkilöiden kokoontumiseksi seuraamaan toimintaa tai osallistumaan siihen tietyn ajanjakson ajan. Olen taipuvainen yhtymään Yhdistyneen kuningaskunnan näkemykseen, jonka mukaan 53 artiklan soveltamisalaan kuuluu näin ollen ainoastaan toiminta, jossa asiakas on fyysisesti läsnä. Tämän päätelmän vahvistaa asetuksen N:o 282/2011 33 artikla, jossa viitataan ”tapahtumaan *osallistuvaan henkilöön*” (kursivointi tässä).

41. Myös aika on merkittävä tekijä. Koulutustapahtuma ja muu koulutustoiminta pitäisi yleensä pystyä erottamaan toisistaan palvelun keston perusteella. Konferenssi tai seminaari kestää yleensä useista tunteista useisiin päiviin, kun taas yliopiston kurssi kestää todennäköisesti huomattavasti kauemmin (esimerkiksi kolme viikkoa, kuukauden, lukukauden tai lukuvuoden). Ensin mainitut nähdäkseni todennäköisesti kuuluvat 53 artiklan soveltamisalaan, mutta jälkimmäinen ei. Asetuksen N:o 282/2011 32 artiklan 1 kohdassa olevasta ilmaisusta ”ennakkomaksun, kausilipun tai kausimaksun muodossa oleva maksu” voidaan päätellä, että myös itsenäisten tapahtumien sarja voi olla direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitettu tapahtuma. Kokonaisuuden muodostava ja usean viikon kestävä koulutustilaisuuksien sarja tai kolmen kuukauden pituinen kielikurssi ei sitä vastoin vaikuta sopivan helposti termin ”tapahtuma” luonnolliseen merkitykseen. Ne olisi luokiteltava sen sijaan jatkuvaksi koulutukseksi, joka on 44 artiklan soveltamisalaan kuuluva koulutustoiminnan tyyppi.

42. Myös se, onko toiminta jatkuvaa vai onko se jakautunut useaan osaan tai tilaisuuteen, voi auttaa sen luokittelussa verotustarkoituksia varten. Pidän tapahtumaa lähtökohtaisesti keskeytymättömänä toimintana. Yli yhden päivän pituinen kurssi tai koulutusjakso kuuluu todennäköisemmin 53 artiklan soveltamisalaan, jos se kestää usean peräkkäisen päivän ajan. Yhden päivän tauko puolivälissä ei nähdäkseni automaattisesti tarkoita sitä, ettei tällaista toimintaa voida luokitella tapahtumaksi. Usean viikon tai vielä kauemmin kestävä kurssi, joka on jaettu moneen osaan ja jossa on myös monta taukoa, ei sen sijaan yhtä todennäköisesti voida luokitella tapahtumaksi. Jos tällainen kurssi lisäksi edellyttää osallistujilta huomattavaa valmistautumista ennen kutakin yksittäistä tilaisuutta tai niiden välillä – etenkin jos kunkin tilaisuuden lopussa on koe tai muunlainen suorituksen arviointi – se näyttää helposti kuuluvan laajan tai jatkuvan koulutustoiminnan käsitteeseen eikä sitä yhtä todennäköisesti voida luokitella tapahtumaksi.

43. Tästä seuraa loogisesti, ettei voida määrittää yhtä perustetta, jossa vahvistetaan 53 artiklassa tarkoitettujen tapahtumien tarkka enimmäiskesto. Useita piirteitä on sen sijaan arvioitava yhdessä tapauskohtaisesti.

44. Näin ollen katson, että direktiivin 2006/112 53 artiklan soveltamisalaan sisältyy etukäteen

suunniteltu jakamaton koulutustoiminta, joka tapahtuu tietyssä paikassa lyhyen ajanjakson sisällä ja jonka asiasisältö on ennalta määritetty. Kyseisen käsitteen ulkopuolelle jäävät sen sijaan koulutustoiminta, jolta puuttuu yksi tai useampi näistä ominaisuuksista, kuten eri päivinä tai eri paikoissa tapahtuva erillisten tapaamisten tai työpajojen sarja, pitkään kestävät kurssit tai kestoaltaan määrittelemättömät tapaamisjaksot, etenkin jos niiden ohjelmaa ei ole määritetty etukäteen.

45. Tulkittaessa 53 artiklaa on määritettävä myös ilmaisun ”pääsy” merkitys. Asetuksen N:o 282/2011 32 artiklan 1 kohdassa selvitetään, että direktiivin 2006/112 53 artiklan soveltamisalaan kuuluvat ainoastaan palvelut, ”joiden keskeinen ominaisuus on myöntää – pääsyoikeus tapahtumaan”.

46. Analysoimalla kielellisesti ilmaisua ”pääsy” ei saada ratkaisevia viitteitä sen tulkinnasta. Oxford Dictionary -sanakirjassa(23) pääsyn käsite määritellään ”prosessiksi tai tapaukseksi, jossa tullaan tai ollaan oikeutettu tulemaan paikkaan tai organisaatioon”. Direktiivin kieliversioissa, jotka olen pystynyt tarkistamaan, käytetään ilmaisuja, joilla on hyvin samanlainen laaja merkitys.(24)

47. Lainsäädäntöhistorian perusteella unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli, että yleisessä säännössä, jossa määritellään verovelvollisille suoritettavien palvelujen suorituspaikka, jäsenvaltiosta, johon suorittaja on sijoittautunut,(25) siirrytään 1.1.2010 alkaen vähitellen jäsenvaltioon, johon asiakas on sijoittautunut.(26) Myös erityissäännön, jossa säädetään verovelvollisille suoritettavien koulutuspalvelujen verottamisesta jäsenvaltiossa, jossa palvelut tosiasiaassa suoritetaan, soveltamisalaa rajoitettiin samaan aikaan 1.1.2011 alkaen tämän uuden yleisen säännön hyväksi.(27)

48. Direktiivin 2008/8 antamiseen johtaneista lainsäädännöllisistä valmisteluasiakirjoista voidaan päätellä, ettei ilmaisujen ”pääsy” ja ”tapahtuma” käyttö ollut missään tapauksessa satunnaista tai sattumanvaraista. Se oli päinvastoin pitkien keskustelujen tulosta ja tarkoituksellista.(28)

49. Koska unionin lainsäätäjä päätti tietoisesti säilyttää erityissäännön tiettyjen koulutuspalvelujen osalta, vaikkakin rajoitetussa muodossa, tätä säännöstä ei voida tätä tavoitetta kyseenalaistamatta tulkita tavalla, joka supistaa sen soveltamisalaa.

50. Asiayhteydestä voidaan saada lisäviitteitä siitä, miten ”pääsy” pitäisi ymmärtää. Direktiivin 2006/112 44 ja 53 artiklaan yhdessä sisältyy verovelvollisille tarjottavia koulutuspalveluja koskeva yleis- ja erityissääntö, kun taas 45 ja 54 artiklalla on samanlainen tehtävä lopullisille kuluttajille tarjottavien koulutuspalvelujen yhteydessä. Tähän yhtäläisyydet loppuvat. Direktiivin 53 artiklassa viitataan koulutustapahtumiin pääsyyn liittyviin palveluihin, kun taas 54 artiklaa sovelletaan ”[palveluihin] – –, jotka liittyvät – – koulutus – – toimintaan” (kursivointi tässä). Viimeksi mainitun säännöksen soveltamisala on näin ollen laajempi kahdesta syystä. Ensinnäkään sitä ei ole rajattu ”koulutustapahtumiin”, vaan siihen sisältyy erilainen ”koulutustoiminta”. Toinen ja vielä tärkeämpi syy on se, ettei sitä ole rajattu ”pääsyyn” liittyviin palveluihin.

51. Siitä, että unionin lainsäätäjä käyttää eri termejä näissä lähekkäisissä säännöksissä, voidaan päätellä, että se aikoi tehdä eron kyseisten kolmen eri koulutuspalveluryhmän välillä. Ainoastaan tietynlainen koulutustoiminta (ensimmäinen ja laajin palveluryhmä) on koulutus tapahtuma (toinen väli-ryhmä), ja vain jotkin tällaisiin tapahtumiin liittyvät palvelut voidaan luokitella pääasiallisesti ”pääsyyn liittyviksi” (kolmas ja suppein ryhmä; kursivointi tässä).(29)

52. Näin ollen 53 artiklan asiayhteyden perusteella Skatteverketin ja komission esittämä ”pääsyn” suppea tulkinta ei tulisi kyseeseen. Yhtäältä tämä tulkinta veisi pohjan tapahtumaan pääsyn käsitteeltä ja siten 53 artiklan pääasialliselta sisällöltä. Toisaalta ”koulutustapahtumaan

pääsyyn" liittyviä palveluja ei voida rinnastaa "koulutustapahtuman" tarjoamiseen. Nämä kaksi palveluryhmää olisi sen sijaan erotettava toisistaan käyttämällä objektiivista, selkeää ja käyttökelpoista arviointiperustetta.

53. Nähdäkseni 53 artiklan tulkinnassa on keskeistä se, että kyseisessä säännöksessä painotetaan yksittäisiä osallistujia. Tämän päätelmän vahvistaa asetuksen N:o 282/2011 33 artikla, jossa viitataan "tapahtumaan *osallistuvalla henkilöllä*" tehtäviin suorituksiin (kursivointi tässä). Näin ollen 53 artiklan soveltamisalaan kuuluvien palvelujen olennainen piirre on se, että yksityishenkilölle tai joillekin yksityishenkilöille myönnetään oikeus päästä tiloihin, joissa koulutustapahtuma järjestetään. Maksu voidaan sanoa veloitetun vastikkeena siitä, että tietyille yksityishenkilöille myönnetään oikeuksia päästä tiettyyn tapahtumaan. Käytännössä siis heti, kun tapahtuman suorittaja valvoo yksityishenkilöiden, jotka voivat päästä tapahtumaan, määrää ja perii verovelvolliselta maksun pääsystä, tällainen tapahtuma kuuluu todennäköisesti direktiivin 2006/112 53 artiklan soveltamisalaan.

54. Tapahtuman tarjoaminen *sellaisenaan* eli palvelu, joka koostuu koulutustapahtuman järjestämisestä tai isännöimisestä ja sen markkinoinnista *kokonaisuutena*, ei sen sijaan kuulu 53 artiklan soveltamisalaan. Tällainen tilanne voisi olla esimerkiksi silloin, kun palvelu koostuu valmiin koulutuskurssin tai seminaarin myymisestä verovelvolliselle siinä tarkoituksessa, että sitä myydään edelleen muille verovelvollisille tai tarjotaan kollektiivisesti enemmän tai vähemmän täsmällisesti määritellylle ryhmälle (esimerkiksi henkilöstön jäsenille ja heidän mukanaan tuleville perheenjäsenille),(30) vaikka kokonaiskapasiteetti on määritetty.

55. Nähdäkseni on merkityksetöntä, osallistuuko yksityishenkilö tapahtumaan aktiivisesti vai passiivisesti. Tämä riippuu kyseessä olevan tapahtuman luonteesta: Luennoille osallistuminen ei tavallisesti sisällä aktiivista osallistumisen muotoa. Seminaariin osallistuminen edellyttää useimmiten osallistujilta aktiivisempaa toimintaa. Osallistumisoikeutta ei toissijaisena oikeutena voida erottaa pääsyä koskevasta ensisijaisesta oikeudesta, ja myös ensimmäiseen luonnollisesti sovelletaan 53 artiklaa.

56. Jos tapahtumaan "pääsy" on yksi moniosaisen palvelun monista osatekijöistä (minkä vuoksi sitä ei voida pitää sen olennaisena osatekijänä), kyseisen palvelun pitäisi kokonaisuudessaan kuulua 44 artiklaan sisältyvän yleisen säännön soveltamisalaan. Tällainen tilanne olisi esimerkiksi silloin, kun palvelu koostuu sellaisen työmatkan järjestämisestä yrityksen pääkirjanpitäjälle, joka sisältää paitsi osallistumisen koulutuskonferenssiin myös ateriat, majoituksen ja vierailun joissakin nähtävyyksissä.

57. Se, että koulutustapahtumiin osallistujien vaatesäilöjen tai saniteettitilojen käyttö määritellään asetuksen N:o 282/2011 33 artiklassa "liitännäispalveluiksi", ei kyseenalaista näitä päätelmiä tai tarkoita, että "pääsyä" olisi tulkittava suppeammin. Kyseiset liitännäispalvelut liittyvät suoraan pääsyyn samalla tavoin kuin ne liittyvät läsnäoloon tai osallistumiseen. Ne eivät sellaisenaan ole asiakkaiden tavoitteleva etu. Ne ainoastaan auttavat nauttimaan täysimääräisemmin pääasiallisesta suorituksesta. Niitä olisi siksi luonnollisesti kohdeltava verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta eli tapahtumaan pääsyä.(31) Se, että 33 artiklassa jätetään pääsylippujen myyntiin liittyvät välittäjäpalvelut "liitännäispalvelujen" soveltamisalan ulkopuolelle, ei nähdäkseni tarkoita, että ilmaisua "pääsy" olisi selvästi perusteltua tulkita erityisen suppeasti.

58. Lisäksi toisin kuin 54 artikla (suoritukset muille kuin verovelvollisille henkilöille), 53 artikla ei kata muita oheispalveluja, jotka eivät liity pääsyyn tai "[koulutus]toiminnan järjestäjien [suorittamiin palveluihin]". Jos tällaisia muita palveluja tarjotaan verovelvollisille, suorituspaikka määritetään 44 artiklaan sisältyvän yleisen säännön mukaisesti. Tämä vahvistaa edelleen väitettä, jonka mukaan 53 artiklaa on tarkoitus soveltaa erityisesti palveluun, jossa osallistujille tarjotaan oikeus pääsyyn

maksua vastaan, kun taas muunlaiset palvelut eivät kuulu kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

59. Kutakin palvelua, joka liittyy tapahtuman järjestämisen, pitämisen ja yksittäisten osallistujien saataville asettamisen eri vaiheisiin, olisi lisäksi tarkasteltava tapauskohtaisesti. Edellä ehdottamani tulkinta tarkoittaa käytännössä sitä, että koulutustapahtuman vastikkeellinen suorittaminen jää direktiivin 2006/112 53 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle osallistuvien henkilöiden määrästä riippumatta silloin, kun hinta riippuu lähinnä tällaisen tapahtuman, sen osatekijöiden tai muiden teknisten parametrien kestosta (tuntimäärästä) eikä tapahtumassa läsnä olevien henkilöiden määrästä.

60. Tästä seuraa, että jos koulutustapahtuman järjestäjä myy tällaisen tapahtuman tarjoamiseen liittyvän palvelun kokonaisuudessaan kolmannelle taholle, (32) työnantajalle, joka aikoo tarjota työntekijöilleen yrityksen sisällä järjestettävää koulutusta, tai konferenssikeskuksen omistajalle, joka aikoo markkinoida kyseistä tapahtumaa itse, kyseiseen liiketoimeen ei sovelleta 53 artiklaa, ja sitä on verotettava 44 artiklan mukaisesti. Jos tällaisen valmiin tapahtuman ostanut verovelvollinen (jälleen)myy saatavilla olevat paikat toiselle verovelvolliselle hintaan, joka riippuu lähinnä tapahtumaan pääsevien henkilöiden määrästä, kyseiseen tapahtumaan ”pääsy” muodostaa sitä vastoin tällaisen palvelun olennaisen osan, minkä vuoksi siihen sovelletaan 53 artiklaa. Vastaavasti jos tapahtumapalvelut ostanut työnantaja huomaa, että konferenssitilaan, jossa tapahtuma on tarkoitus järjestää, mahtuu enemmän henkilöitä kuin sillä on työntekijöitä, ja päättää myydä jäljelle jääneet paikat yhdelle tai useammalle verovelvolliselle ja luonnollisesti perii maksun kultakin osallistuvalla henkilöltä, myös kyseiseen liiketoimeen tai kyseisiin liiketoimiin sovelletaan 53 artiklaa.

Muut arviointiperusteet

61. Skatteverket, Ruotsi ja komissio väittävät eri tavoin, että unionin tuomioistuimen olisi harkittava lisäarviointiperusteita direktiivin 2006/112 53 artiklan soveltamisen yhteydessä. En ole tästä samaa mieltä. Kattavuuden vuoksi tarkastelen niiden pääasiallisia ehdotuksia jäljempänä.

62. Ensinnäkin rekisteröitymiseen ja maksamiseen liittyvät erilaiset tekniset tai käytännön näkökohdat, erityisesti se, käsitelläänkö näitä osatekijöitä etukäteen, ovat merkityksettä siltä osin kuin ne eivät voi muuttaa kyseessä olevan palvelun luonnetta. Asetuksen N:o 282/2011 32 artiklan 1 kohdassa säädetään yleisesti, että kyseiset oikeudet olisi myönnettävä ”pääsylippua tai maksua vastaan, mukaan lukien ennakkomaksun, kausilipun tai kausimaksun muodossa oleva maksu”. Saman on pädettävä muotoon, jossa pääsyoikeudet siirretään niiden saajalle.

63. Toiseksi en voi hyväksyä komission väitettä, jonka mukaan 53 artiklaa sovelletaan yksinomaan tapahtumiin, joissa suorittaja ei tiedä ainakaan kaikkia osallistujia etukäteen. Komissio väittää, että tapahtumiin, joihin vaaditaan etukäteen rekisteröitymistä, minkä ansiosta suorittaja saa tietää etukäteen kaikkien osallistujien verotuksellisen aseman verotunnistetietoineen, sovelletaan 44 artiklaa.

64. Asian kannalta merkityksellisissä säännöksissä ei nähdäkseni säädetä, että ”pääsy” edellyttää ainakin osittaista tapahtumien avoimuutta suurelle yleisölle tai ennalta määrittelemättömien anonyymien asiakkaiden ryhmälle. En myöskään ymmärrä, millä perusteella seminaariin osallistumisen asettaminen tuntemattoman asiakkaan saataville muuttaa palvelun luonteen ”pääsyn” tarjoamiseksi, kun taas saman palvelun myymisen etukäteen tiedossa olevalle asiakkaalle olisi katsottava jäävän kyseisen käsitteen ulkopuolelle.

65. Tällainen arviointiperuste vaikuttaa mielestäni sekä mielivaltaiselta että helposti manipuloitavalta. Tällöin rajat ylittävän tapahtuman järjestäjä voisi valita jäsenvaltion, jossa sitä verotetaan, vain muuttamalla tarjottavan palvelun täysin merkityksettömän osatekijän – esimerkiksi

jättämällä tarkoituksella pyytämättä etukäteen arvonlisäverotunnisteen joiltakin tapahtumaan osallistujilta tai päästämällä tapahtumaan useita verovelvollisia asiakkaita viime hetkellä tarjoamalla heille lippuja ovella.

66. Se, että komissio väitti istunnossa, että tapahtumaan pääsy *nimety*n kausilipun perusteella kuuluu 53 artiklan soveltamisalaan, vain lisää sekaannusta ja osoittaa, että komission on vaikea määrittää tarkasti itse esittämänsä arviointiperusteen rajat.

67. Samoista syistä en voi hyväksyä sitä, että 53 artiklan soveltaminen riippuisi siitä, onko suorittajan (subjektiivisesti) ”mahdotonta” saada verotunnistetietoja ennen tapahtumaa. Mielestäni ei ole uskottavaa, että tapahtumaan osallistuvilta verovelvollisilta olisi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa kerätä tarvittavat vähimmäistiedot ennen kuin heille toimitetaan lasku (jonka he varmasti haluavat verotusta varten), vaikka itse liput annetaan tapahtumapaikalla juuri ennen tapahtumaa.(33)

68. Minun on vaikea ymmärtää myös Skatteverketin väitettä, jonka mukaan 53 artiklaa ei sovelleta, jos tapahtumaan pääsy tarjotaan suurelle yleisölle eikä yhdelle, usealle tai tietylle ennalta määritellylle verovelvollisten ryhmälle. Tällainen olosuhde ei mielestäni voi mitätöidä kyseisen pääsyn pääasiallista luonnetta kyseessä olevan suorituksen osalta.

69. Tämä arviointiperuste vaikuttaa yhtä mielivaltaiselta ja helposti manipuloitavalta kuin komission esittämä arviointiperuste. Suorittaja pystyisi helposti vaikuttamaan rajat ylittävien koulutustapahtumien suorituspaikkaan joko rajoittamalla mahdollista asiakaspiiriä, jolle se kohdistaa tarjontansa, tai laajentamalla sitä esimerkiksi mainostamalla tapahtumaa julkisella verkkosivustolla tai myymällä jäljellä olevat paikat ovella satunnaisille asiakkaille. Lisäksi totean, että koska Srf konsulternan tarjoamat seminaarit ovat sekä Ruotsin kirjanpitäjien ammattijärjestön jäsenten että muiden saatavilla, tämä arviointiperuste ei näytä auttavan myöskään kyseessä olevien palvelujen suorituspaikan määrittämisessä.

70. Kolmanneksi Ruotsi ja komissio väittävät, että 53 artiklaa olisi sovellettava vain, jos palvelun suorituspaikassa toteutettavasta verotuksesta ei aiheudu asianomaisille verovelvollisille ”*suhteetonta* hallinnollista taakkaa”. Ne vetoavat tässä yhteydessä direktiivin 2008/8 johdanto-osan kuudennen perustelukappaleen sanamuotoon(34) ja väittävät Srf konsulternan tavoin, että kyseessä olevien seminaarien erityistapauksessa 53 artiklan soveltamisesta aiheutuva hallinnollinen taakka olisi suhteeton.(35)

71. Pitää täysin paikkansa, että hallinnollisen taakan lisäämisen välttäminen oli yksi komission tavoitteista sen ehdotuksessa direktiivin 2006/112 muuttamisesta.(36) Tämä tavoite mainitaan asianmukaisesti direktiivin 2008/8 johdanto-osan kuudennessa perustelukappaleessa. Olen kuitenkin vakuuttunut siitä, ettei verovelvollinen voi vedota hallinnolliseen taakkaan, joka aiheutuu mahdollisesti siitä, että palvelusta kannetaan vero yhdessä jäsenvaltiossa eikä toisessa, jotta neutraloidakseen muuten sovellettavan unionin oikeussäännön vaikutuksen. Vaikka johdanto-osan kuudetta perustelukappaletta olisi pidettävä tulkintaperiaatteena (näin ei kuitenkaan ole), 53 artiklan selkeää sanamuotoa ei voitaisi ohittaa, koska johdanto-osan perustelukappale ei voi olla ensisijainen säädöstekstiin nähden.(37)

72. Jos tällainen arviointiperuste hyväksyttäisiin, 53 artiklan soveltaminen riippuisi tapauksen olosuhteiden erityisluonteesta. Unionin laajuista verotusjärjestelmää ei voitaisi ylläpitää tällaisten epämääräisten ja sattumanvaraisten näkökohtien perusteella. Lisäksi mielestäni on täysin epäselvää, miten määritettäisiin tilanteet, joissa hallinnollinen taakka on suhteeton. On selvää, ettei tällainen arviointiperuste ole toimiva. Se edellyttäisi, että asianosaiset verovelvolliset osoittavat kussakin yksittäisessä tapauksessa, ylittyikö tämä määrittelemätön suhteettomuuden kynnys. Tämä ajaisi heidät usein törmäyskurssille toimivaltaisten viranomaisten kanssa.

73. Yleisemmällä tasolla vaikuttaa siltä, ettei hallinnollista taakkaa, joka joissakin tapauksissa voi johtua yleisesti sovellettavista kansallisen oikeuden säännöksistä, joilla on tarkoitus saattaa unionin direktiivit osaksi kansallista oikeutta, voida koskaan pitää suhteettomana, ellei unionin tuomioistuin ole "tuominut" viimeksi mainittuja säännöksiä sen perusteella, etteivät ne ole oikeasuhteisia. Tämä asia ei kuitenkaan kuulu nyt käsiteltävään ennakkoratkaisupyyntöön, enkä käsittele sitä tarkemmin. Lisään ainoastaan, että kun direktiiveissä 2008/8 ja 2008/9/EY(38) säädetään joistakin säännöistä ja menettelyistä, joilla on tarkoitus erityisesti vähentää verovelvollisten mahdollista hallinnollista taakkaa muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon he ovat sijoittautuneet, tapahtuvissa suorituksissa,(39) on vaikea ymmärtää, miten direktiivin 2006/112 53 artiklan voidaan katsoa aiheuttavan suhteettoman taakan asianomaisille verovelvollisille.

74. Lisäksi oikeuskäytännön perusteella on selvää, että unionin säädöksen johdanto-osalla ei ole sitovaa oikeusvaikutusta eikä johdanto-osaan voida vedota kyseisen säädöksen varsinaisista säännöksistä poikkeamiseksi eikä näiden säännösten tulkitsemiseksi tavalla, joka on selvästi niiden sanamuodon vastainen.(40)

75. Katson kaiken kaikkiaan, että minkä tahansa esitetyn ylimääräisen arviointiperusteen soveltaminen johtaisi direktiivin 2006/112 53 artiklan erityisen suppeaan tulkintaan. Kyseisen säännöksen sanamuoto tai tavoite ei nähdäkseni tue tällaista suppeaa tulkintaa. Lisäksi näitä arviointiperusteita sovellettaessa asianosaisten verovelvollisten olisi osoitettava kussakin tapauksessa, että heidän suorituksensa täyttävät nämä epämääräiset arviointiperusteet, ja toimivaltaisten viranomaisten olisi vielä todennettava tämä. Tästä voi aiheutua riitoja, ja tämä lisää todennäköisesti yleistä hallinnollista taakkaa täysin johdanto-osan kuudennessa perustelukappaleessa mainitun tavoitteen vastaisesti.

76. Kyseiset arviointiperusteet voivat johtaa myös paradoksaaliseen tilanteeseen, jossa samassa paikassa samanaikaisesti järjestettäviä samanlaisia koulutustapahtumia verotetaan eri jäsenvaltioissa sen mukaan, mihin asiakkaat ovat sijoittautuneet. Sisämarkkinoiden toiminnan ja kilpailusääntöjen kannalta tarkasteltuna en pidä tätä erityisen toivottavana tilanteena.(41)

77. Jos 53 artiklan soveltaminen tehdään riippuvaiseksi jostakin edellä tarkastellusta arviointiperusteesta, suorituspaikan määrittäminen riippuisi lisäksi epävarmuuden leimaamasta harkinnasta ja tietystä subjektiivisuudesta.(42) Tämä olisi vastoin oikeusvarmuuden periaatetta, joka edellyttää erityisesti arvonlisäveron kaltaisilla aloilla, joilla on taloudellista merkitystä, että unionin lainsäädäntö on varmaa, täsmällistä ja ennalta-arvattavaa, jotta asianomaiset voivat arvioida sen vaikutuksia hyvissä ajoin ja ryhtyä asian vaatimiin toimenpiteisiin.(43) Koska kyseiset arviointiperusteet voivat siksi heikentää 53 artiklan soveltamisen yhdenmukaisuutta ja siten direktiivin 2006/112 tehokkuutta, mitään niistä ei voida hyväksyä.(44)

78. Direktiivin 53 artiklan soveltaminen kyseessä oleviin palveluihin ei vaikuta olevan käytännössä mitenkään vaikeaa: Paikka, jossa kyseinen toiminta suoritetaan, on helposti yksilöitävissä.(45) Koska kyseessä olevat palvelut ovat arvonlisäveron alaisia siinä jäsenvaltiossa, jossa ne tosiasiallisesti suoritetaan, tulos ei ole verotuksen kannalta järjetön ratkaisu.(46) Direktiivin 53 artiklan soveltaminen ei vaikuta myöskään kovin monimutkaiselta eikä näytä

kyseenalaistavan arvonlisäveron luotettavaa ja asianmukaista kantamista.(47)

Kuuluvatko kyseessä olevat seminaarit direktiivin 2006/112 53 artiklan soveltamisalaan?

79. Ennakkoratkaisumenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on esittää ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla sille hyödyllisiä.(48) Tarkastelen siksi lopuksi pääpiirteittäin tiettyjä seikkoja, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on mahdollisesti otettava huomioon määrittäessään, sovelletaanko direktiivin 2006/112 53 artiklaa pääasian tosiseikkoihin.

80. Kuten jo totesin,(49) on kiistatonta, että kyseessä olevat seminaarit ovat verovelvollisille suoritettavia koulutuspalveluja.

81. Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei ilmene, etteivät kyseiset seminaarit sisälly tapahtuman käsitteeseen, sellaisena kuin se ymmärretään edellä tämän ratkaisuehdotuksen 44 kohdassa esittämässäni päätelmässä. Kyseiset palvelut ovat kirjanpitoon liittyviä viisipäiväisiä seminaareja, joiden puolivälissä on päivän tauko, ne järjestetään tietyssä paikassa, ja niiden ohjelma on määritetty etukäteen. Tällaiset palvelut näyttäivät lähtökohtaisesti sopivan luonnollisesti 53 artiklassa tarkoitettuun koulutustapahtumien käsitteeseen. Ruotsi ja komissio väittivät istunnossa, että tämä pitää todellakin paikkansa. Mielestäni ei ole syytä olla tästä eri mieltä.

82. Vielä on tutkittava, onko Srf konsulternan maksua vastaan tarjoama palvelu oikeus päästä seminaariin eikä pääasiassa kyseessä oleviin seminaariin liittyvä muun tyyppinen palvelu. Lyhyesti sanoen tämä riippuu siitä, onko olennainen osatekijä se, että Srf konsulterna myy asiakkailleen yksilöllisiä oikeuksia osallistua järjestämiinsä seminaareihin ja perii maksun kultakin osallistuvalla henkilöltä.

83. Sen sijaan on merkityksetöntä, kohdentaako Srf konsulterna palvelunsa erityisasiakkaille vai suurelle yleisölle muun muassa asettamalla seminaarejaan koskevia tietoja suuren yleisön saataville internetin kautta. Merkityksetöntä on myös se, onko Srf konsulternalla tapahtuman aikaan käytössään jokaisen osallistumisoikeuden ostaneen asiakkaan verotunnistetiedot. Lisäksi merkityksetöntä on se, olisiko – koska 53 artiklaa sovelletaan 44 artiklan sijaan – Srf konsulternan tai sen asiakkaiden rekisteröidyttävä näiden seminaarien osalta arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa ja olisiko niiden maksettava arvonlisäveroa ja sen jälkeen haettava palautusta maksamastaan tuotantopanoksiin sisältyneestä arvonlisäverosta tässä toisessa jäsenvaltiossa.

84. Unionin tuomioistuimen saatavilla olevien tietojen perusteella vaikuttaa siltä, että Srf konsulternan palvelut ovat luonteeltaan sellaisia, että se tarjoaa verovelvollisille asiakkailleen yksilöllisen oikeuden päästä tiloihin, joissa tietty seminaari tosiasiallisesti järjestetään, ja siten mahdollistaa heidän osallistumisensa kyseisiin seminaareihin. Lopuksi totean, että ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää, sisältyykö kyseessä olevien seminaarien suorittaminen direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitettuun pääsyn käsitteeseen, ja että sen on yleisessä arvioinnissaan otettava huomioon kaikki merkitykselliset seikat.

Ratkaisuehdotus

85. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Högsta förvaltningsdomstolenin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 53 artiklaan sisältyvää ilmausta ”kulttuuri – tapahtumiin – pääsyyn liittyvät suoritukset” olisi tulkittava siten, että siihen sisältyy yksinomaan verovelvollisille tarjottava palvelu, jonka olennainen

osatekijä muodostuu usean päivän mittaiseen ammatilliseen koulutusseminaariin pääsyä koskevien oikeuksien myymisestä luonnollisille henkilöille, kun kyseinen seminaari järjestetään tietyssä paikassa ja sen asiasisältö on määritetty etukäteen, mikä kansallisen tuomioistuimen on määritettävä. On merkitykseltöä, i) asettavatko kaikki asiakkaat verotunnistietonsa kaltaiset tiedot palvelun suorittajan saataville, ii) edellyttääkö kyseessä oleva palvelu ennakkorekisteröitymistä tai -maksua, iii) tarjotaanko kyseistä palvelua ainoastaan tietylle ryhmälle vai suurelle yleisölle ja iv) aiheutuuko siitä, että palvelua verotetaan jäsenvaltiossa, jossa kyseinen tapahtuma pidetään, ylimääräistä hallinnollista taakkaa palvelun suorittajalle tai sen asiakkaille.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

3 Kyseisellä tapahtumalla näyttää olevan seuraavat merkitykselliset piirteet: se koostuu useista eri jäsenvaltioissa tai EU:n ulkopuolella järjestettävistä itsenäisistä tapahtumasarjoista (jalkapallo-otteluista), joihin eri verovelvolliset myyvät nimettyjä lippuja monimutkaisen jakelujärjestelmän kautta.

4 Tosiseikkojen tapahtumahetkellä direktiiviä 2006/112 sovellettiin sellaisena kuin se on muutettuna arvonlisäverodirektiivin muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11).

5 Direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1).

6 Jäljempänä arvonlisäverolaki.

7 Jäljempänä verotunnistetiedot.

8 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 16 ja 17 kohta.

9 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 13 ja 14 kohta.

10 Tuomio 8.12.2016, A ja B (C-453/15, EU:C:2016:933, 24 kohta).

11 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 14 kohta.

12 Tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 35–39 kohta).

13 Tuomio 8.12.2016, A ja B (C-453/15, EU:C:2016:933, 18 ja 19 kohta).

14 Tuomio 8.12.2016, A ja B (C-453/15, EU:C:2016:933, 25 kohta).

15 Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, KOM(2003) 822, 3 luku.

16 Muutettu ehdotus neuvoston direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, KOM(2005) 334, 1 luku, s. 2. Tämä tavoite tulee esiin direktiivin 2008/8/EY johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa, jossa todetaan, että tätä koskevan yleisen säännön ”olisi perustuttava paikkaan, johon vastaanottaja on sijoittautunut, eikä paikkaan, johon suorittaja on sijoittautunut”.

17 Yleinen sääntö oli tällainen ensin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste

– 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (OJ 1977 L 145, p. 1) 9 artiklan 1 kohdan ja myöhemmin direktiivin 2006/112/EY 43 artiklan alkuperäisen version perusteella. Tämä sääntö oli voimassa 31.12.2009 saakka.

18 Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä todetaan, että kyse on yhdestä ainoasta liiketoimesta muun muassa silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista (ks. esim. tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 70 kohta). Yleiskatsaus ”moniosaisia suorituksia” ja niiden verokohtelua direktiivin 2006/112 nojalla koskevasta oikeuskäytännöstä ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:295, 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

19 Kyseisessä johdanto-osan perustelukappaleessa todetaan, että verovelvollisille suoritettavien palvelujen suorituspaikan määrittämistä koskevissa säännöissä olisi ”noudatettava periaatetta, jonka mukaan vero kannetaan kulutuspaikassa”.

20 Kyseinen asetus annettiin direktiivin 2006/112 397 artiklan perusteella. Sillä on tarkoitus varmistaa arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen yhdenmukaisuus säätämällä direktiivin 2006/112 täytäntöönpanosäännöistä tapauksissa, joissa viimeksi mainitun direktiivin soveltaminen on johtanut tai luultavasti johtaa eroihin, jotka ovat yhteensopimattomia sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan kanssa (johdanto-osan toinen ja neljäs perustelukappale).

21 Ks. <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Ks. seuraavat kieliversiot: CZ: akce; DE: Veranstaltung; ES: manifestaciones; FR: manifestation; IT: manifestazione; NL: evenement; PL: impreza ja PT: manifestações. Direktiivin 53 artiklan ruotsinkieliseen versioon sisältyy kaksi merkitykseltään hyvin samanlaista käsitettä. Ne ovat ”arrangemang” ja ”evenemang”.

23 Ks. <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 Ks. seuraavat kieliversiot: CZ: vstup; DE: Eintrittsberechtigung; ES: acceso; FR: accès; IT: accesso; NL: toegang; PL: wstęp; PT: acesso ja SV: tillträde.

25 Tämä oli 31.12.2009 asti voimassa ollut yleinen sääntö. Ks. edellä alaviite 17.

26 Tämä oli yleinen sääntö 1.1.2010 alkaen direktiivin 2006/112 44 artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2008/8 2 artiklalla, nojalla.

27 Tätä yleistä sääntöä sovellettiin koulutustoimintaan liittyviin palveluihin 31.12.2010 saakka (31.12.2009 saakka direktiivin 2006/112 52 artiklan alkuperäisen version nojalla ja 1.1.–31.12.2010 direktiivin 2006/112 53 artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2008/8 2 artiklalla, nojalla). Kyseisen säännön soveltamisala rajattiin 1.1.2011 alkaen koulutus *tapahtumiin* pääsyyn liittyviin palveluihin direktiivin 2006/112 53 artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2008/8 2 artiklalla, mukaisesti.

28 Lainsäädäntöprosessin aikana harkittiin seuraavia eri vaihtoehtoja: i) poistetaan direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaan sisältyvä erityissääntö, jossa säädetään koulutuspalvelujen verottamisesta siinä jäsenvaltiossa, jossa ne ”tosiasiallisesti tehdään” ja siirretään kyseiset palvelut yleisen säännön soveltamisalaan (ks. komission asiakirjat KOM(2003) 822, 23.12.2003, ja KOM(2005) 334, 20.7.2005, sekä komission asiakirja 11857/04, 4.8.2004); ii) säilytetään tämä yleinen sääntö (ks. komission asiakirjat 11162/04, 8.7.2004, ja 16112/05,

23.12.2005); iii) rajataan kyseisen yleisen säännön soveltamisala koulutustoimintaan ”pääsyn tarjoamiseen” (ks. neuvoston asiakirjat 11162/04, 8.7.2004 ja 15420/04, 29.11.2004) ja iv) säädetään 1.1.–31.12.2010 kestävästä siirtymäajasta (ks. nykyiset direktiivin 2008/8 2 ja 3 artikla), jonka aikana yleisen säännön muuttamisesta huolimatta koulutustoimintaan sovellettavan erityissäännön soveltamisala säilyi ennallaan, minkä jälkeen kyseisen erityissäännön soveltamisala rajattiin ”koulutustapahtumiin pääsyyn” liittyviin palveluihin (neuvoston asiakirja 9913/2/06, 2.6.2006).

29 Tämä päätelmä näyttää soveltuvan yhteen arvonlisäverokomiteassa 10.–12.5.2010 pidetyssä kokouksessa lähes yksimielisesti hyväksytyn sellaisen tulkinnan kanssa, jonka mukaan ”arvonlisäverodirektiivin 54 artiklassa (sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2011) säädetty toiminnan käsite käsittää myös kyseisen direktiivin 53 artiklan (sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2011) soveltamisalaan kuuluvat *tapahtumat*” (kursivointi tässä). Ks. Guidelines of the VAT Committee resulting from the 91st meeting, document number A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, 2 kohta. Muistutan, että arvonlisäverokomitea perustettiin direktiivin 2006/112 398 artiklan 2 kohdan nojalla ja että se muodostuu jäsenvaltioiden ja komission edustajista. Vaikka kyseisen komitean suuntaviivat ovat ainoastaan neuvoa-antavan komitean näkemyksiä eivätkä virallisia tulkintoja unionin oikeudesta eivätkä siten sitovia, ne ovat kuitenkin hyödyllisiä direktiivin 2006/112 tulkinnan apuvälineitä. Ks. tästä julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, 46–50 kohta).

30 Esimerkiksi yrittäjien työntekijöilleen ja heidän perheilleen tarjoamat viihteelliset tai kulttuuriset virkistystapahtumat.

31 Tuomio 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, 18 kohta).

32 Useat muut skenaariot, myös erityyppisten palvelujen tarjoaminen välittäjien kautta, ovat mahdollisia. Ne eivät kuulu tämän ratkaisuehdotuksen alaan, enkä tarkastele niitä lähemmin. Kyseisten näkökohtien tarkastelusta ks. Guidelines of the VAT Committee resulting from the 97th meeting of 7 September 2012, document number A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Ks. myös Amand, C., The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union, *International VAT Monitor*, heinä–elokuu 2015, s. 213.

33 Tämä näkemys vain vahvistaa edellä tämän ratkaisuehdotuksen 62 kohdassa esittämäni päätelmän siitä, ettei etukäteen suoritettavalla rekisteröitymisellä tai maksulla ole merkitystä 53 artiklan soveltamisen kannalta.

34 Nimittäin ”tietyissä tilanteissa – palvelujen suorituspaikkaa koskevat yleiset säännöt eivät ole sovellettavissa, vaan niiden sijasta olisi sovellettava erityisiä poikkeuksia. [Niiden] olisi pääsääntöisesti perustuttava olemassa oleville kriteereille ja noudatettava periaatetta, jonka mukaan vero kannetaan kulutuspaikassa, aiheuttamatta kuitenkaan suhteetonta hallinnollista taakkaa tietyille kauppiaille” (kursivointi tässä).

35 Kirjelmistä ilmenee, että väitetty ylimääräinen hallinnollinen taakka koostuisi siitä, että i) arvonlisäverovelvolliseksi on rekisteröidyttävä jäsenvaltiossa, jossa tapahtuma tosiasiallisesti järjestetään, ii) että arvonlisäveroa on suoritettava siellä ja iii) että etenkin asiakkaan on osallistuttava menettelyyn saadakseen palautuksen maksamastaan tuotantopanoksiin sisältyneestä arvonlisäverosta.

36 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 30 kohta ja siinä mainitut komission ehdotuksia koskevat viittaukset.

37 Ks. vastaavasti ratkaisuehdotuksen Finanzamt Dortmund-West (C-366/12, EU:C:2013:618,

55 kohta).

38 Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2008, L 44, s. 23).

39 Direktiivin 2008/8 johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa todetaan, että ”niiden yritysten velvoitteiden yksinkertaistamiseksi, jotka harjoittavat toimintaa jäsenvaltioissa, joihin ne eivät ole sijoittautuneet, olisi perustettava järjestelmä, joka mahdollistaa niille yhden sähköisen yhteyspisteen arvonlisäverotunnistetta ja -ilmoitusta varten”. Direktiivin 2008/9 johdanto-osan toisessa perustelukappaleessa todetaan, että arvonlisäveron palauttamista koskevaa menettelyä olisi ”yksinkertaistettava ja nykyaikaistettava mahdollistamalla nykyaikaisen tekniikan käyttö”, ja johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa selvitetään, että kyseisellä menettelyllä ”on tarkoitus edistää yritysten asemaa”. Nämä tavoitteet tulevat esiin kyseisten direktiivien aineellisissa säännöksissä. En käsittele tätä väitettä tämän enempää, koska se ei kuulu tämän ratkaisuehdotuksen alaan.

40 Tuomio 24.11.2005, Deutsches Milch-Kontor (C-136/04, EU:C:2005:716, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on erityisesti se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. Siihen sisältyvät myös arvonlisäveron yhtenäisyyden ja kilpailun vääristymien poistamisen periaatteet (ks. tältä osin tuomio 3.5.2001, komissio v. Ranska, C-481/98, EU:C:2001:237, 22 kohta).

42 Ks. vastaavasti julkisasiamies Léger’n ratkaisuehdotus My Travel (C-291/03, EU:C:2005:283, 52 kohta).

43 Tuomio 12.2.2004, Slob (C-236/02, EU:C:2004:94, 37 kohta).

44 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä todetaan, että kun unionin oikeuden säännöstä voidaan tulkita usealla tavalla, kuten käsiteltävässä asiassa, etusija on annettava tulkinnalle, jolla voidaan varmistaa sen tehokas vaikutus siten, että säännöstä tulkitaan tätä varten sen säännöstön, johon kyseinen oikeussääntö kuuluu, tavoitteiden valossa. Ks. tuomio 6.9.2018, Tšekki v. komissio (C-4/17 P, EU:C:2018:678, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Ks. vastaavasti tuomio 12.5.2005, RAL (Channel Islands) ym. (C-452/03, EU:C:2005:289, 33 kohta).

46 Arviointiperusteen ”verotuksen kannalta järkevä ratkaisu” osalta ks. tuomio 12.5.2005, RAL (Channel Islands) ym. (C-452/03, EU:C:2005:289, 33 kohta).

47 Ks. kyseisestä arviointiperusteesta tuomio 27.10.2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697, 26 kohta).

48 Tuomio 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, 73 kohta).

49 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 23 kohta.