

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS ELEANOR SHARPSTON

IŠVADA,

pateikta 2019 m. sausio 10 d.(1)

Byla C-647/17

Skatteverket

prieš

Srf konsulterna AB

(Högsta förvaltningsdomstolen (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamųjų sandorių vieta – Apmokestinamiesiems asmenims teikiamos paslaugos – Paslaugų, susijusių su teise eiti į švietimo renginius, teikimas – Valstybėje narėje, kurioje nėra šikšrės nei paslaugų teikėjas, nei dalyviai, vykstantis seminaras – Seminaras, į kurį reikia iš anksto užsiregistruoti ir už kurį sumokėti“

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) prašo Teisingumo Teismo padėti išsiaiškinti, ar seminaras, kurį Švedijoje steigta apmokestinamasis asmuo organizavo dalyviams, kurie patys yra Švedijoje steigti apmokestinamieji asmenys, tačiau kuris vyko kitoje valstybėje narėje, turėtų būti apmokestinamas PVM Švedijoje ar toje kitoje valstybėje narėje. Ar tokio seminaro rengimo vieta turėtų būti nustatyta pagal Direktyvos 2006/112/EB(2) 44 straipsnį, ar pagal jos 53 straipsnį?

2. Taigi Teisingumo Teismo pirmą kartą prašoma išnagrinėti ir apibrėžti 53 straipsnio dalykinį taikymo sritį kalbant apie apmokestinamiesiems asmenims teikiamas paslaugas, kurias sudaro teisė eiti į švietimo renginius, kaip apibrėžta šioje nuostatoje. Tikėtina, kad Teisingumo Teismo atsakymas turės esminį poveikį nustatant paslaugų teikimo vietas (įskaitant papildomas paslaugas, susijusias su teise eiti), kalbant apie kitų kategorijų renginius, kurie nurodyti 53 straipsnyje, t. y. „kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašias veiklas“ (pradedant teniso turnyrais ir baigiant prekybos mugėmis, meno parodomis ir koncertais). Konkretus pavyzdys: šiuo atsakymu būtų galima pasinaudoti kaip rekomendacija nustatant didelio tarptautinio renginio, pavyzdžiui, būsimo 2020 m. Europos futbolo čempionato, organizavimo paslaugų teikimo vietas(3).

ES teis?

Direktyva 2006/112/EB

3. Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnyje nustatyta, kad „paslaug? teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikian?iam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra ?steig?s savo versl?“(4).
4. 53 straipsnyje nustatyta, kad teikiant paslaugas apmokestinamajam asmeniui „<...> teikiam? ??jimo ? kult?ros, meno, sporto, mokslo, ?vietimo, pramog? ar panašius renginius, pavyzdžiui, muges ir parodas, bei papildom? su ??jimu susijusi? paslaug? teikimo vieta yra ten, kur šie renginiai faktiškai vyksta“.
5. 54 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad, kalbant apie apmokestinamajam asmeniui teikiamas paslaugas „<...> teikiam? paslaug? ir papildom? paslaug?, susijusi? su kult?ros, meno, sporto, mokslo, ?vietimo, pramog? ar panašia veikla, pavyzdžiui, mug?mis ir parodomis, ?skaitant tokios veiklos organizatori? teikiamas paslaugas, teikimo vieta yra ten, kur ši veikla faktiškai vyksta“.
6. Pagal 132 straipsnio 1 dalies i punkt? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM „<...> profesin[io] mokym[o] ar perkvalifikavim[o], kur? vykdo tokios paskirties viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino turin?iomis toki? paskirt?, ?skaitant su tuo glaudžiai susijusi? paslaug? teikim? ir prek? tiekim?“.

Reglamentas Nr. 282/2011

7. Reglamento Nr. 282/2011(5) 32 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis pirmiausia tur?t? b?t? taikomas „paslaug?, kuri? pagrindin? savyb? – suteikti teis? patekti ? rengin? mainais už biliet? arba apmok?jus, ?skaitant apmok?jim? ?sigyjant abonement? arba mokant reguliari? ?mok?, teikimui“.
8. 32 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad tokias paslaugas pirmiausia sudaro: „a) teis? patekti ? pramoginius renginius, teatro spektaklius, cirko pasirodymus, muges, pramog? parkus, koncertus, parodas ir kitus panašius kult?ros renginius; b) teis? patekti ? sporto renginius, pavyzdžiui, rungtynes arba varžybas, ir c) teis? patekti ? ?vietimo ir mokslo renginius, pavyzdžiui, konferencijas ir seminarus“.
9. Remiantis 32 straipsnio 3 dalimi, 32 straipsnio 1 dalis netaikoma infrastrukt?ros, pavyzdžiui, gimnastikos sali? ir pan., naudojimui už mokest?.
10. 33 straipsnyje nustatyta, kad „Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnyje nurodytos papildomos paslaugos apima paslaugas, tiesiogiai susijusias su ??jimu ? kult?ros, meno, sporto, mokslo, ?vietimo, pramog? ar panašius renginius, kurios renginyje dalyvaujan?iam asmeniui teikiamos atskirai už atlyg?“. Toliau konkre?iau nurodyta, kad „tokios papildomos paslaugos apima vis? pirma naudojim?si r?bine ar sanitarijos ?ranga, ta?iau neapima vien su biliet? pardavimu susijusi? tarpininkavimo paslaug?“.

Nacionalin? teis?

11. *Mervärdesskattelagen 1994:200* (?statymas 1994:2000 d?I PVM)(6) 5 skyriaus 5 dalyje nurodyta, kad apmokestinamajam asmeniui teikiama paslauga yra parduota Švedijoje, jeigu apmokestinamasis asmuo savo versl? turi ?steig?s Švedijoje arba jeigu jis toje valstyb?je turi nuolatin? padalin? ir paslauga buvo suteikta tam padaliniui.

12. Pagal PVM ?statymo 5 skyriaus 11a dal? apmokestinamajam asmeniui teikiama paslauga, kuria suteikiama galimyb? patekti ? kult?ros, meno, sporto, mokslo, ?vietimo, pramog? ar pana?ius renginius, kaip antai muges arba parodas, laikoma parduota ?vedijoje, jeigu renginys faktiškai vyksta ?vedijoje. Tas pats galioja ir papildomoms paslaugoms, susijusioms su teise ?eiti.

Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir pateiktas prejudicinis klausimas

13. *Srf konsulterna AB* (toliau – *Srf konsulterna*) yra ?vedijoje ?steigta ?mon?, kuri visiškai priklauso apskaitos ir darbo ?zmokes?io konsultant? profesinei organizacijai. Ji u? mokest? teikia ?vietimo ir profesinio mokymo paslaugas konsultantams.

14. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuoja, kad, be kitos veiklos, *Srf konsulterna* organizuoja seminarus, kurie trunka 30 valand?, išskirstyt? per penkias dienas su vienos dienos pertrauka jiems ?pus?jus. Tuose seminaruose gali dalyvauti tik ?vedijoje ?steigt? arba turintys nuolatin? padalin? profesionalai, nesvarbu, ar jie yra *Srf konsulterna* pagrindin?s profesin?s organizacijos nariai. Mokymo programa aptariama iš anksto ir daroma prielaida, kad dalyviai turi išankstin? žini? ir patirties apskaitos srityje, nors ji gali b?ti pritaikyta pagal faktiškai seminare dalyvaujan?i? asmen? kompetencijos lyg?. Seminarai vyksta konferencij? patalpose.

15. Dalyviai turi iš anksto užsiregistruoti ir iki kurs? pradžios gauti registracijos patvirtinim?. Vadinasi, *Srf konsulterna* turi prieig? prie dalyvi? asmens duomen?, kaip antai j? vard? ir pavardži?, adres?, asmens kod? arba nacionalinio registracijos numerio(7). Už kursus sumokama iš anksto.

16. Kai kurie *Srf konsulterna* seminarai vyksta ?vairiose ?vedijos vietose, o kiti organizuojami kitose valstyb?se nar?se

17. B?tent d?l pastar?j? (toliau – aptariami seminarai) *Srf konsulterna* papraš? *Skatterättsnämnden* (Mokestin? gin?? komisija, ?vedija) nuspr?sti, ar paslaug? teikimo vieta tur?t? b?ti laikoma ?vedija, ar ta valstyb? nar?, kurioje vyko seminaras.

18. *Skatterättsnämnden* nurod?, kad tokie seminarai laikytini ?vykusiais ?vedijoje, net jei jie iš ties? vyko užsienyje. Tod?l taikytinas 44 straipsnis, o ne 53 straipsnis, vadinasi, PVM apskai?iuojamas ?vedijoje.

19. *Skatteverket* (Mokes?i? taryba) nesutiko su šiaame sprendime nurodytais argumentais ir š? sprendim? apskund? *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, ?vedija).

20. Manydamas, kad Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis ir jo ryšys su šios direktyvos 44 straipsniu n?ra visiškai aiškus, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas sustabd? bylos nagrin?jim? ir pateik? Teisingumo Teismui š? klausim?:

„Ar [Direktyvos 2006/112/EB] 53 straipsnyje vartojama s?voka „??jimas ? renginius“ turi b?ti aiškinama taip, kad ji apima penki? dien? apskaitos kurs? rengimo paslaug?, kuri teikiama tik apmokestinamiesiems asmenims, su s?lyga, kad dalyviai iš anksto užsiregistravo ir sumok?jo?“

21. *Skatteverket*, Pranc?zija, Jungtin? Karalyst? ir Komisija pateik? rašytines pastabas. Per 2018 m. spalio 18 d. vykus? teismo pos?d? buvo išklaustyti ?vedijos ir Komisijos atstovai.

Vertinimas

Preliminarios pastabos

22. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori ?sitikinti, ar pagrindin?je byloje aptariamas paslaug? teikimas patenka ? Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnio taikymo srit?. Tod?l atsakymas ? prejudicin? klausim? susij?s su tuo, ar *Srf konsulterna* kitose valstyb?se nar?se rengiami seminarai gali b?ti priskirti prie „??jimo ? <...> ?vietimo <...> renginius“ paslaug? pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsn?.

23. Pirmiausia pažymiu, kad negin?ytina, jog pagrindin?je byloje aptariamas tiekimas laikytinas paslaug? teikimu, o ne preki? tiekimu. Taip pat negin?ytina, kad tos paslaugos teikiamos tik apmokestinamiesiems asmenims. Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat akivaizdu, kad *Srf konsulterna* teikiamos paslaugos pagal savo pob?d? yra ?vietimo paslaugos. Vadinasi, 44 ir 53 straipsniai iš ties? yra tos nuostatos, kurios galimai reikšmingos nustatant paslaug? teikimo viet?.

24. Jei ? prejudicin? klausim? b?t? atsakyta taip, kad „??jimas ? renginius“ b?t? apibr?žiamas pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsn?, nes aptariami seminarai vyksta ne Švedijoje, o kitoje valstyb?je nar?je, tuomet paslaug? teikimo vieta b?t? laikoma ta kita valstyb? nar?(8). Jei t? paslaug? teikimas nepatekt? ? 53 straipsnio taikymo srit?, tuomet d?l to, kad visi aptariam? seminar? dalyviai yra ?sisteig? Švedijoje, pagal 44 straipsn? paslaug? teikimo vieta b?t? Švedija(9).

25. Teismas nuosekliai tvirtina, kad nuostatomis, nustatan?iomis paslaug? teikimo viet? mokes?i? tikslais, siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, d?l kurios gali b?ti dvigubai apmokestinama, ir, antra, aptariam? paslaug? neapmokestinimo(10). Tod?l, remiantis Teisingumo Teismo atsakymu, bus galima nuspr?sti, kuri atitinkama valstyb? nar? turi kompetencij? reikalauti, kad atitinkami apmokestinamieji asmenys sumok?t? PVM už aptariamus seminarus pagal toje valstyb?je nar?je taikomus tarifus ir proced?ras.

26. Kadangi atrodo, kad aptariam? seminar? tikslas – pad?ti konsultantams atnaujinti savo žinias apie apskait?(11), grei?iausiai pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies i punkt? jie laikytini „profesiniu mokymu ar perkvalifikavimu“. Tod?l jie gali b?ti neapmokestinami PVM, kaip nurodyta toje nuostatoje. Teismo pos?dyje Komisija nurod?, kad ši nuostata n?ra reikšminga. Tokia prielaida gali b?ti daroma tod?l, kad *Srf konsulterna* nebuvo viešosios teis?s reglamentuojama ?staiga, kurios tikslas yra teikti profesinio mokymo paslaugas, kaip apibr?žta 132 straipsnio 1 dalyje. Ta?iau ši nuostata neb?t? reikšminga tik tuo atveju, jei *Srf konsulterna* (kuri n?ra viešosios teis?s reglamentuojama ?staiga) *taip pat* neb?t? organizacija „<...>, kuri? atitinkama valstyb? nar? pripažino turin?i? toki? paskirt?“ pagal ši? nuostat? bet kurioje valstyb?je nar?je, kurioje ji organizuoja aptariamus seminarus(12). Kadangi Teisingumo Teismas neturi jokios informacijos, kuri pad?t? išnagrin?ti ši? tem?, jos išsamiau neaptarsiu.

D?l esm?s

27. Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnyje nustatoma bendroji taisykl?, kaip nustatyti viet?, kurioje apmokestinamiesiems asmenims teikiamos paslaugos, mokes?i? tikslais, o 53 straipsnyje pateikiama konkre?i, kitokia nuostata d?l, *inter alia*, ?vietimo paslaug?.

28. Kaip matyti iš suformuotos jurisprudencijos, bendroji taisykl? tiekimo vietai nustatyti neturi viršenyb?s prieš konkre?ias taisykles. Kiekvienu atveju reikia nuspr?sti, ar tokios aplinkyb?s atitinka vien? iš konkre?i? atvej?, išvardyt? Direktyvoje 2006/112/EB (kaip antai 53 straipsnyje). Jei ne, jos pateks ? 44 straipsnio taikymo srit?. Tos konkre?ios taisykl?s neturi b?ti laikomos siaurai aiškinama bendros taisykl?s išimtimi(13). 44 straipsnis veikia tur?t? b?ti laikomas subsidiari?ja arba bendr?ja s?lyga, taikoma tuomet, kai netaikoma jokia specialioji taisykl?.

29. Teisingumo Teismas anksčiau nusprendė, kad logika, kuria pagrįstos nuostatos dėl paslaugų teikimo vietos PVM tikslais, siekiama, kad apmokestinama būtų kiek įmanoma toje vietoje, kur prekės ir paslaugos yra sunaudojamos(14).

30. Šis sprendimas patvirtina požiūrą, kuris nustatytas Komisijos pasiūlyme dėl paslaugų teikimo vietos, po kurio buvo priimtos tokios taisyklės, kokios galioja dabar. Komisija pasiūlyme konstatavo, kad bet koks taisyklės, reglamentuojančios paslaugų apmokestinimo vietą, pakeitimas turėtų būti kuo labiau skirtas tam, kad būtų apmokestinama toje vietoje, kurioje vyksta faktinis vartojimas(15). Todėl Komisija pasiūlė iš dalies pakeisti taisykles, reglamentuojančias paslaugų apmokestinamiesiems asmenims teikimo vietą, ir jomis apskritai nustatyti, kad tokios paslaugos būtų apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje yra šikrųs *pirkėjas*(16), o ne valstybėje narėje, kurioje šikrųs *paslaugų teikėjas*(17).

31. Švietimo paslaugos iš esmės yra intelektinės, todėl jos yra nematerialaus pobūdžio. Dėl to galbūt būtų galima daryti prielaidą, kad tokias paslaugas ekonominiu požiūriu „suvartoja“ apmokestinamieji asmenys, kai jie teikia (parduoda) paslaugas savo klientams, o tai reiškia, kad paslaugos teikiamos toje valstybėje narėje, kurioje yra sisteig tie apmokestinamieji asmenys. Toks aiškinimas pagrįstas 44 straipsnio taikymu.

32. Tačiau paslauga, kalbant apie švietimo *renginius*, pasižymi tuo, kad ji yra viena, bet sudėtiną paslauga, kurios pagrindiniai elementai (kaip antai mokytojo ar dėstytojo indėlis, renginio vieta ir vietoje „sunaudotos“ papildomos paslaugos) pasižymi glaudžiu fiziniu ryšiu su vieta, kurioje faktiškai vyksta renginys(18). Tokiu požiūriu, atrodo, teikiama pirmenybė prielaidai, kad tos paslaugos, kaip visuma, turėtų būti apmokestinamos vartojimo vietoje tikrąja to žodžio prasme, todėl galiausiai pritariama 53 straipsnio taikymui.

33. Todėl, mano nuomone, galima manyti, kad bendrasis principas, jog apmokestinamiesiems asmenims taikomos paslaugos turėtų būti apmokestinamos vartojimo vietoje, negali pagrįsti jokios aiškos „tradicinės taisyklės“ dėl atitinkamo 44 ir 53 straipsnių taikymo. Šis tikslas, atspindimas Direktyvos 2006/112/EB 6 konstatuojamojoje dalyje(19), pirmiausia aiškiai neleidžia daryti išvados, kad kuris nors straipsnis turėtų būti aiškinamas labai plačiai arba labai griežtai.

34. Todėl dabar panagrinėsiu, pirma, specialiosios taisyklės, nustatytos Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnyje, taikymo sritį ir pabandyti paaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, ar ši nuostata taikoma aptariamoms paslaugoms. Jei ši nuostata netaikoma, joms turėtų būti taikoma bendroji taisyklė, nustatyta šios direktyvos 44 straipsnyje.

Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis

35. Šioje byloje iš esmės nagrinėjamas „?jimo ? <...> švietimo <...> renginius“ paslaugų teikimas pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnį. Kadangi neiginijama, kad aptariamieji seminarai pagal savo pobūdį yra „švietimo“ seminarai, išnagrinėsiu likusias pagrindines s?vokas „renginys“ ir „teis? ?eiti“.

36. Kas yra švietimo renginys šios nuostatos tikslais?

37. Direktyvoje ši s?voka nėra apibrėžta. Tačiau Reglamento Nr. 282/2011(20) 32 straipsnio 2 dalies c punkte apskritai kalbama apie „švietimo ir mokslo renginius, pavyzdžiui, konferencijas ir seminarus“ kaip apie renginį, patenkančią į Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnio taikymo sritį, pavyzdžius, todėl galima daryti prielaidą, kad teisės aktų leidėjai numatė pakankamai plačią šios s?vokos taikymo sritį.

38. *Oxford Dictionary*(21) „renginys“ apibrėžiamas kaip „kažkas, kas vyksta, pirmiausia kaip kažkas svarbaus“, o konkrečiau – kaip „suplanuotas viešas arba socialinis įvykis“. Direktyvos 2006/112/EB redakcijoje įvairiomis kalbomis, kurias galėjau patikrinti, vartojami atitinkami žodžiai, kurių reikšmė yra labai panaši, plati ir pagrįsta tam tikra funkcija(22).

39. Todėl renginys 53 straipsnio tikslais turi būti iš anksto suplanuotas. Konceptijos požiūriu aš jį laikau turinio, vietos ir laiko atžvilgiu nedalomu visuma. Žinoma, labiau tikėtina, kad renginiu bus laikoma veikla su iš anksto apibrėžta darbotvarke ir konkrečia tema, o ne neapibrėžta veikla, kuria švietimo paslaugai tik suteikiama bendra struktūra.

40. Be to, renginys turėtų būti aiškinamas kaip žmonių susirinkimas, kai norima tam tikrą laiką stebėti įvykį arba jame dalyvauti. Esu linkusi sutikti su Jungtine Karalyste, kad 53 straipsnis taikytinas tik veiklai, kurioje fiziškai dalyvauja pirkėjai. Ši išvada patvirtinama Reglamento Nr. 282/2011 33 straipsnyje, kuriame kalbama apie „renginyje dalyvaujantį asmenį“ (išskirta mano).

41. Laikas taip pat yra reikšmingas veiksnys. Pagal paslaugos trukmę paprastai turėtų būti galima švietimo renginį atskirti nuo kitos švietimo veiklos. Konferencija ar seminaras paprastai trunka nuo kelių valandų iki kelių dienų, o kursai ar studijos universitete gali trukti žymiai ilgiau (pavyzdžiui, tris savaites, mėnesį, semestrą, akademinius metus). Man atrodo, kad pirmieji renginiai greičiausiai pateks į 53 straipsnio taikymo sritį, o pastarieji nepateks. Nuoroda į „apmokėjimą įsigyjant abonementą arba mokant reguliarią mokymą“ Reglamento Nr. 282/2011 32 straipsnio 1 dalyje leidžia daryti prielaidą, kad atskirą renginį iš eilės taip pat gali sudaryti renginį pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnį. Ir priešingai – mokymų iš eilės grupė, kuri sudaro vieną visumą ir yra išdėstyta per kelias savaites, arba kalbos kursai, kurie trunka tris mėnesius, neatrodo logiškai atspindintys įprastą švietimo „renginį“ reikšmę. Juos labiau reikėtų priskirti tęstiniam mokymui, o tokio pobūdžio švietimo veikla patenka į 44 straipsnio taikymo sritį.

42. Vadinasi, tai, ar veikla yra tęstinė, ar suskirstyta į kelias dalis ar sesijas, gali padėti klasifikuoti veiklą apmokestinimo tikslais. Manau, kad renginys iš principo yra nepertraukiama veikla. Jei kursai ar mokymas užtrunka ilgiau kaip vieną dieną, labiau tikėtina, kad jie pateks į 53 straipsnio taikymo sritį, jei jie vyks kelias dienas iš eilės. Tačiau pusėjus kursams padaryta vienos dienos pertrauka, mano nuomone, automatiškai nereiškia, kad tokia veikla nebegali būti laikoma renginiu. Priešingai – jei kursai trunka kelias savaites ar ilgiau ir yra suskirstyti į dalis su keliomis pertraukomis, tikėtina, kad juos bus sunkiau laikyti renginiu. Be to, jei kursų dalyviams reikia atsakingai pasiruošti prieš atskiras sesijas ar tarp jų (pirmiausia, kai kiekvienos sesijos pabaigoje atliekamas testas ar kitaip įvertinami pasiekti rezultatai), atrodo, kad tuomet kursams taikoma išplėstinė ar tęstinė mokymų apibrėžtis, todėl dar mažiau tikėtina, kad juos bus galima kvalifikuoti kaip renginį.

43. Darytina logiška išvada, kad neįmanoma apibrėžti vieno kriterijaus, kuriuo užfiksuojama tiksli maksimali renginio trukmė pagal 53 straipsnį. Kiekvieną atskirą atvejų turi būti kartu įvertintos kelios aplinkybės.

44. Todėl manau, kad Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis taikytinas nedalomai švietimo veiklai, kuri yra suplanuota iš anksto, vyksta konkrečioje vietoje, trumpą laikotarpį ir kuri yra susijusi su iš anksto apibrėžta tema. Ir atvirkščiai – švietimo veiklai, kuri neturi vienos ar kelių šių savybių, kaip antai atskirų susitikimų ar seminarų serija, kuri vyksta skirtingu laiku ir skirtingose vietose, ilgesniam laikotarpiui suplanuoti kursai ar susitikimų ciklai su neapibrėžta pabaiga, ypač jei į programą arba darbotvarkę nėra apibrėžta iš anksto, ši sąvoka nėra taikoma.

45. Be to, aiškinant 53 straipsnį būtina apibrėžti „teisės eiti“ sąvoką. Reglamento Nr. 282/2011 32 straipsnio 1 dalyje paaiškinama, kad Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis taikomas

tik paslaugoms, „kuri? pagrindin? savyb? – suteikti teis? patekti ? rengin?“.

46. Lingvistin? s?vokos „teis? ?eiti“ analiz? nepadeda nustatyti išsami? argument?, kurie pad?t? j? išaiškinti. *Oxford Dictionary*(23) s?vok? „teis? ?eiti“ apibr?žia kaip „patekimo arba leidimo patekti ? viet? ar organizacij? proces? arba fakt?“. Direktyvos redakcijoje ?vairiomis kalbomis, kurias gal?jau patikrinti, vartojamos s?vokos, kuri? reikšm? yra labai panaši ir plati(24).

47. Teis?s akto pri?mimo istorija rodo, kad ES teis?s akt? leid?jai ketino palaipsniui pakeisti bendr?j? taisykl?, kurios pakeitimai tur?jo ?sigalioti 2010 m. sausio 1 d., reglamentuojan?i? paslaug? apmokestinamiesiems asmenims teikimo viet?, ir nustatyti, kad tokios paslaugos b?t? apmokestinamos valstyb?je nar?je, kurioje yra ?sik?r?s pirk?jas(25), o ne valstyb?je nar?je, kurioje ?sik?r?s paslaug? teik?jas(26). Tuo pa?iu metu, nuo 2011 m. sausio 1 d., vadovaujantis šia nauja bendr?ja taisykle, taip pat buvo apribota specialiosios taisykl?s (kuria nustatyta, kad švietimo paslaugos, teikiamos apmokestinamajam asmeniui, apmokestinamos valstyb?je nar?je, kurioje fiziškai teikiamos paslaugos) taikymo sritis(27).

48. Iš parengiam?j? teis?s akt?, kuriais remiantis priimta Direktyva 2008/8/EB, matyti, kad s?vokos „teis? ?eiti“ ir „renginys“ jokiu b?du nebuvo vartojamos atsitiktinai. Priešingai – šios s?vokos buvo ?trauktos po ilg? diskusij? ir vartojamos s?moningai(28).

49. Kadangi ES teis?s akt? leid?jai s?moningai nusprend? išsaugoti, nors ir apribot?, speciali?j? taisykl?, taikom? tam tikroms švietimo paslaugoms, šios nuostatos negalima aiškinti tokiu b?du, kuris griaut? jos taikymo srit?, ta?iau nepakenkt? šiam tikslui.

50. Kitus argumentus, kaip gal?t? b?ti aiškinama „teis? ?eiti“, galima pagr?sti kontekstu. Direktyvos 2006/112/EB 44 ir 53 straipsniais nustatyta bendroji ir specialioji taisykl? švietimo paslaugoms, teikiamoms apmokestinamiesiems asmenims, o 45 ir 54 straipsniai atlieka panaši? funkcij? teikiant švietimo paslaugas galutiniams vartotojams. Ta?iau tuo panašumai ir baigiasi. Jei 53 straipsnyje kalbama apie paslaugas, susijusias su ??jimu ? švietimo *renginius*, 54 straipsnyje nurodomos „<...> ??jimo ? <...> švietimo <...> *renginius* <...> paslaugos <...>“ (išskirta mano). Tod?l pastarosios nuostatos taikymo sritis yra platesn? dviem aspektais. Pirma, ji neapsiriboja „švietimo renginiais“ ir apima ?vairi? r?ši? „švietimo veikl?“. Antra, dar svarbiau, kad ji neapsiriboja paslaugomis, susijusiomis su „teise ?eiti“.

51. Aplinkyb?, kad ES teis?s akt? leid?jai vartoja skirtingas s?vokas šiose viena po kitos esan?iose nuostatose, leidžia daryti prielaid?, kad jie ketino atskirti tris atitinkam? švietimo paslaug? kategorijas. Tik kai kuri švietimo *veikla* (pirmoji ir pla?iausia paslaug? kategorija) sudaro švietimo *renginius* (antroji tarpin? kategorija) ir tik kai kurios paslaugos, susijusios su tokiais renginiais, gali b?ti laikomos iš esm?s „susijusiomis su teise ?eiti“ (tre?ia ir siauriausia kategorija; išskirta mano)(29).

52. Tod?l aplinkyb?s, kuriomis taikomas 53 straipsnis, prieštarauja siauram „teis?s ?eiti“ aiškinimui, nors jam pritaria *Skatteverket* ir Komisija. Viena vertus, toks aiškinimas iš s?vokos „teis? patekti ? rengin?“, vadinasi, ir iš 53 straipsnio, atimt? didum? jo turinio. Kita vertus, paslaugos, susijusios su „teise patekti ? švietimo rengin?“, negali b?ti sulyginamos su „švietimo renginio“ organizavimu. Šios dvi paslaug? kategorijos, beje, tur?t? b?ti atskirtos remiantis objektyviais, aiškiais ir ?vykdomais kriterijais.

53. Kaip suprantu, aiškinant 53 straipsn? svarbiausia pabr?žti, kad ši nuostata skirta atskiriems dalyviams. Toks poži?ris netiesiogiai patvirtinamas Reglamento Nr. 282/2011 33 straipsnyje, kuriame kalbama apie paslaugas „renginyje dalyvaujan?iam asmeniui“ (išskirta mano). Tod?l paslaugos, patenkan?ios ? 53 straipsnio taikymo srit?, pirmiausia pasižymi tuo, kad jos susijusios su asmeniui ar asmen? grupei suteikta teise ?eiti ? patalpas, kuriose vyksta švietimo renginys.

Galima sakyti, kad mokestis mokamas už tam tikram asmenį skaičiuoti suteiktą teisę eiti į tam tikrą renginį. Todėl praktiniu požiūriu, kai tik renginio paslaugų teikėjas gali kontroliuoti asmenį, turintį teisę patekti į renginį, skaičiuoti ir taiko apmokestinamajam asmeniui mokestį už tiems asmenims suteiktą teisę eiti, tikėtina, kad toks renginys pateks į Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnio taikymo sritį.

54. Ir priešingai – renginio, kaip tokio, organizavimas, t. y. paslaugos visuma, kurią sudaro švietimo renginio organizavimas ar jo priėmimas ir pardavimas, nepatenka į 53 straipsnio taikymo sritį. Taip gali atsitikti, jei, pavyzdžiui, paslaugą sudaro iš anksto parengtų mokymų ar seminaro pardavimas apmokestinamajam asmeniui siekiant jį vėliau perparduoti kitiems apmokestinamiesiems asmenims arba bendrai pasiūlyti jį daugiau ar mažiau aiškiai apibrėžtai grupei (pavyzdžiui, darbuotojams ir juos lydintiems šeimos nariams)(30), net jei bendra paslaugos apimtis yra nustatyta.

55. Man atrodo, kad nesvarbu, ar asmuo renginyje dalyvauja aktyviai, ar pasyviai. Tai priklausys nuo aptariamo renginio pobūdžio: klausantis paskaitos paprastai nebūtina aktyviai dalyvauti. Dalyvaujant seminare dažniausiai reikės aktyvesnio dalyvavimo ir susitraukimo. Teisę dalyvauti yra papildoma ir neatsiejama nuo pirminės teisės eiti, todėl joms taip pat taikomas 53 straipsnis.

56. Jei „teisę eiti“ į renginį sudaro vienas iš daugelio sudėtinės paslaugos komponentų (todėl negali būti laikoma esminių jos elementu), šiai paslaugai kaip visumai turėtų būti taikoma bendroji taisyklė pagal 44 straipsnį. Taip atsitiktų, pavyzdžiui, jei paslaugą sudarytų šie elementai: monetas vyriausiojo finansininko kelionės verslo reikalais organizavimas, kai ne tik dalyvaujama švietimo konferencijoje, bet ir organizuojamas jo maitinimas, nakvynė ir apsilankymai keliuose turistiniuose objektuose.

57. Aplinkybė, kad Reglamento Nr. 282/2011 33 straipsnyje nurodoma, jog švietimo renginio dalyviai, pasinaudoję rėbina ar sanitarijos ranga, gauna „papildomas paslaugas“, nekelia abejonių dėl šio išvado, ji taip pat neskatina siauriau aiškinti sėvokos „teisę eiti“. Tos papildomos paslaugos yra tiesiogiai susijusios su teise eiti tuo pačiu būdu, kuriuo jos susijusios su lankymusi ar dalyvavimu. Pirkėjams jos nėra privalumas pats savaime. Jos tik prisideda prie to, kad būtų galima visapusiškiau pasinaudoti pagrindine paslauga. Todėl, žinoma, joms turėtų būti taikomas tas pats apmokestinimas kaip ir pagrindinei paslaugai, t. y. teisei eiti į renginį(31). Aplinkybės, kad 33 straipsnyje tarpininkavimo paslaugos, susijusios su įėjimo bilietų pardavimu, nepriskiriamos „papildomų paslaugų“ taikymo sritiai, nelaikau rodymu, kad tai yra įtikinamas argumentas, patvirtinantis ypatingą „teisės eiti“ sėvokos aiškinimą.

58. Be to, kitaip negu 54 straipsnis (paslaugos neapmokestinamiesiems asmenims), 53 straipsnis netaikomas kitoms papildomoms paslaugoms, nesusijusioms su teise eiti arba „[švietimo] veiklos organizatorių teikiamomis paslaugomis“. Jei tokios kitos paslaugos taikomos apmokestinamiesiems asmenims, paslaugų teikimo vieta nustatoma pagal 44 straipsnyje nustatytą bendrąją taisyklę. Tai dar labiau sustiprina argumentą, kad 53 straipsnis yra specialiai taikomas paslaugai, kuria dalyviams už mokestį suteikiama teisę eiti, o kitokio pobūdžio paslaugos nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį.

59. Galiausiai bet kuri paslauga, susijusi su įvairiais etapais, būtinai organizuojant, vedant renginį ir suteikiant atskiriems dalyviams galimybę dalyvauti renginyje, turėtų būti vertinama atskirai. Praktiniu požiūriu tas aiškinimas, kurį siūliau anksčiau, reiškia, kad švietimo renginio organizavimas už atlygą, nesvarbu, kiek žmonių jame dalyvauja, ir kai kaina iš esmės priklauso nuo tokio renginio trukmės (valandų skaičiaus), jo komponentų arba kitų techninių parametrų, o ne nuo šio renginyje dalyvaujančių asmenų skaičiaus, nepateks į Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnio taikymo sritį.

60. Todėl darytina išvada, kad kai švietimo renginio organizatorius parduoda tokio renginio organizavimo paslaugą kaip visumą trečiajam šaliai(32), darbdaviui, kuris ketina pasiūlyti savo darbuotojams vidinius mokymus, arba konferenciją centro savininkui, kuris pats ketina parduoti šį renginį, toks sandoris nepatenka į 53 straipsnio taikymo sritį ir turi būti apmokestinamas pagal 44 straipsnį. Ir atvirkščiai – kai apmokestinamasis asmuo, kuris įsigijo toką užbaigtą renginį, (per)parduoda turimas vietas kitam apmokestinamajam asmeniui už kainą, kuri iš esmės priklauso nuo turinio teisę dalyvauti asmenų skaičiaus, „teisę eiti“ į šį renginį yra pagrindinis tokio renginio aspektas, todėl taikomas 53 straipsnis. Analogiškai, kai paslaugą įsigijęs darbdavys supranta, kad konferenciją salį, kurioje turi vykti tas renginys, talpina daugiau žmonių, negu jis turi darbuotojų, nusprendžia parduoti likusias vietas vienam ar daugiau apmokestinamųjų asmenų ir, žinoma, ima mokėti už dalyvauti turintį teisę asmenį, šis sandoris ar šie sandoriai taip pat pateks į 53 straipsnio taikymo sritį.

Papildomi kriterijai

61. *Skatteverket*, Švedija ir Komisija, remdamosi įvairiais argumentais, tvirtina, kad Teisingumo Teismas turėtų apsvarstyti papildomus kriterijus, susijusius su Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsniu. Aš tokiam požiūriui nepritariu. Tačiau siekdama tvarkos išnagrinėsiu jį pasiūlymus.

62. Pirma, įvairūs techniniai ar praktiniai aspektai, susiję su registravimu ir mokėjimu, pirmiausia klausimas, ar tie elementai yra aptarti iš anksto, neturi reikšmės, nes jais neįmanoma pakeisti aptariamų paslaugų pobūdžio. Reglamento Nr. 282/2011 32 straipsnio 1 dalyje apskritai nustatyta, kad tos teisės turėtų būti suteiktos „mainais už bilietą arba apmokėjus, įskaitant apmokėjimą įsigyjant abonementą arba mokant reguliarią sumą“. Ta pati sąlyga taikytina kalbant apie formą, kuria teisės eiti yra perduodamos jį gavėjams.

63. Antra, aš negaliu pritarti Komisijos pasiūlymui, kad 53 straipsnis taikomas tik renginiams, kuriuose paslaugą teikjas iš anksto nežino bent apie kai kuriuos dalyvius. Komisija teigia, kad renginiai, į kuriuos reikalaujama iš anksto registruotis, taip suteikiant paslaugą teikėjui informaciją apie visų dalyvių mokėtinį statusą kartu su jų mokesčių mokėtojo identifikavimo duomenimis, patenka į 44 straipsnio taikymo sritį.

64. Šiose nuostatose neįžvelgiu jokios sąlygos, kad, kalbant apie „teisę eiti“, būtų reikalaujama, jog renginiuose bent iš dalies galėtų dalyvauti plačioji visuomenė arba nenustatytų, anoniminių pirkėjų grupė. Taip pat nesuprantu, kokių pagrindų, suteikus nežinomam pirkėjui galimybę dalyvauti seminare, paslaugos pobūdis pasikeičia ir suteikiama „teisę eiti“, nors tos pačios paslaugos pardavimas iš anksto žinomam pirkėjui, atrodo, turėtų nepatekti į šios sąvokos taikymo sritį.

65. Toks kriterijus, atrodo, ir savavališkai pasirinktas, ir neatsparus manipuliacijai. Jis tarptautinio renginio organizatoriui suteiktą galimybę pasirinkti valstybę narę, kurioje jis būtų apmokestinamas, vos pakeičiant visiškai nereikšmingą siūlomų paslaugų elementą, pavyzdžiui, sūmoningai neprašant kai kurio renginio dalyvio iš anksto pateikti savo PVM mokėtojo kodą arba priimant kelis apmokestinamuosius pirkėjus paskutinę minutę, pasiūlant jiems prie durų įsigyti bilietus.

66. Tai, kad Komisija teismo posėdyje pareiškė, kad teisę eiti į renginį su vardiniu sezoniniu abonementu patenka į 53 straipsnio taikymo sritį, rodo tik dar daugiau painiavos ir parodo, kad pati institucija sunkiai geba tiksliai apibrėžti kriterijaus, kurį ji pati nustatė, ribas.

67. Dėl to pačios priežasties nesutinku, kad 53 straipsnio taikymas priklausytų nuo to, ar

paslaugų teikėjui (subjektyviai) „neįmanoma“ renginiui iš anksto gauti mokesčių mokėtojų identifikavimo duomenis. Man atrodo neįtikima, kad praktiškai bus neįmanoma ar labai sudėtinga surinkti minimalų būtinų duomenų rinkinį iš renginyje dalyvaujančių apmokestinamųjų asmenų prieš pateikiant jiems sąskaitų faktūrą (kurios jiems neabejotinai reikės apmokestinimo tikslais), net jei patys bilietai parduodami patalpose tiesiog prieš renginį(33).

68. Man taip pat sunku suprasti pasiūlymą, kurį pateikė *Skatteverket*, kad kai teisė eiti į renginį siūloma plačiai visuomenei (o ne vienai iš anksto žinomų apmokestinamųjų asmenų grupei, kelioms grupėms ar specialiai grupei), tuomet 53 straipsnis netaikomas. Mano nuomone, tokia aplinkybė savaime negali pakeisti esminio tokios teisės eiti pobūdžio kalbant apie aptariamą paslaugą.

69. Toks kriterijus, man atrodo, ir savavališkai pasirinktas, ir neatsparus manipuliacijai, kaip ir tas, kurį propagavo Komisija. Paslaugos teikėjas lengvai galėtų nuspręsti, kokią vietą pasirinkti siūlomiesiems tarptautiniams švietimo renginiams, arba apribodamas galimų pirkėjų grupę, kuriai jis teikia savo pasiūlymą, arba išplėsdamas ją, pavyzdžiui, reklamodamas renginį viešai matomoje interneto svetainėje, arba parduodamas likusias vietas prie durų atsitiktiniams pirkėjams. Dar pridurčiau, kad, kadangi *Srf konsulterna* organizuojamuose seminaruose gali dalyvauti tiek Švedijos apskaitininkų profesinės organizacijos nariai, tiek jai nepriklausantys asmenys, šis kriterijus taip pat nebūtų taikomas siekiant nustatyti aptariamą paslaugą teikimo vietą.

70. Trečia, Švedija ir Komisija teigia, kad 53 straipsnis turėtų būti taikomas tik tuomet, kai apmokestinimas paslaugos teikimo vietoje nėra siejamas su, kaip jos teigia, „*neproporcinga* administracine našta“(34), tenkančia atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims. Jos remiasi Direktyvos 2008/8/EB 6 konstatuojamosios dalies formuluote(35) ir tvirtina (kartu su *Srf konsulterna*), kad, 53 straipsnį taikant konkrečioms aptariamoms seminaroms, atsirastų neproporcinga administracinė našta.

71. Sutinku, Komisijos pasiūlyme iš dalies pakeisti Direktyvą 2006/112/EB buvo nustatytas toks tikslas – neužkrauti neproporcingos administracinės naštos(36). Direktyvos 2008/8/EB 6 konstatuojamojoje dalyje šis tikslas aiškiai atspindėtas. Tačiau akivaizdu, kad apmokestinamasis asmuo negali remtis administracine našta, galinčia atsirasti dėl aplinkybės, kad paslauga apmokestinama vienoje valstybėje narėje, o ne kitoje, taip siekdamas neutralizuoti kitu atveju taikytinos ES teisės nuostatos poveikį. Net jei, *quod non*, 6 konstatuojamoji dalis būtų traktuojama kaip aiškinimo principas, ji neturėtų viršenybės prieš aiškią 53 straipsnio formulę, nes konstatuojamoji dalis negali būti viršesnė už teisės akto tekstą(37).

72. Pitarus tokiam kriterijui, 53 straipsnį būtų galima taikyti tik atsižvelgiant į tam tikrą konkrečią bylos aplinkybę išsidystymą. Neįsivaizduojama, kad ES lygiu taikoma apmokestinimo sistema galėtų būti tvarkoma remiantis tokiais kintančiais ir neprognozuojamais argumentais. Be to, man visiškai neaišku, kaip būtų galima apibrėžti situacijas, kuriose administracinė našta pasiekia tokį lygį, kad ją būtų galima laikyti neproporcinga. Todėl akivaizdu, kad toks kriterijus yra neįgyvendinamas. Juo būtų reikalaujama, kad suinteresuoti apmokestinamieji asmenys kiekvienu konkrečiu atveju patvirtintų, ar tas neapibrėžtas lygis jau pasiektas. Todėl jie dažnai nesutartų su kompetentingomis institucijomis.

73. Apskritai, man atrodo, kad administracinė našta, kuri kai kuriais atvejais gali atsirasti dėl bendrai taikomų nacionalinių teisės aktų, kuriais siekiama perkelti ES direktyvas, nuostatų, jokių būdu negali būti laikoma neproporcinga, nebent ir kol pastarosios nuostatos panaikins šis Teisingumo Teismas dėl to, kad jos yra neproporcingos. Tačiau šis klausimas nėra šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalis, todėl jo išsamiau neaptarsiu. Tik pridursiu, kad direktyvose 2008/8/EB ir 2008/9/EB(38) nustatyta nemažai taisyklių ir procedūrų, kuriomis konkrečiai siekiama sumažinti galimą administracinę naštą apmokestinamiesiems asmenims, susijusią su paslaugomis

kitoje valstybėje narėje, o ne toje, kurioje jie yra ?sisteig?(39), todėl sunku ?sivaizduoti, kaip Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis gali būti laikomas užkraunamąiu neproporcingą našą atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims.

74. Be to, iš jurisprudencijos akivaizdu, kad ES teisės akto preambulė neturi privalomosios teisinės galios ir ją neturėtų būti remiamasi nei nukrypstant nuo atitinkamo akto nuostatų, nei aiškinant nuostatas akivaizdžiai jai formuluotei priešinga prasme(40).

75. Apibendrinant pasakytina, kad, taikant bet kuriuos apsvaistytus papildomus kriterijus, Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis būtų aiškinamas itin siaurai. Manau, kad tokio siauro aiškinimo negalima pagrįsti nei šios nuostatos formuluote, nei jos tikslu. Be to, pagal šiuos kriterijus suinteresuoti apmokestinamieji asmenys turėtų kiekviena proga ?rodiuoti, kad jai paslaugos atitinka tuos kintamuosius kriterijus, o kompetentingos institucijos turėtų vėliau tai patvirtinti. Todėl labai tikėtina, kad kiltų daug teisinių ginčų ir apskritai išaugtų administracinė našta, o tai prieštarautų 6 konstatuojamojoje dalyje iškeltam tikslui.

76. Be to, dėl šių kriterijų gali susidaryti paradoksali situacija, kai panašūs švietimo renginiai, vienu metu vykstantys toje pačioje vietoje, bus apmokestinami skirtingose valstybėse narėse atsižvelgiant į vietą, kurioje yra ?sisteigų pirkėjai. Žiūrėti iš vidaus rinkos ir konkurencijos taisyklių veikimo perspektyvos, tokia situacija neatrodo labai pageidautina(41).

77. Galiausiai, jei 53 straipsnio taikymas būtų siejamas su anksčiau aptartais kriterijais, tuomet paslaugų teikimo vietos nustatymas priklausytų nuo neapibrėžtos ir tam tikra prasme subjektyvios analizės(42). Tai prieštarautų teisinio tikrumo principui, kuris, ypač tokiose finansines pasekmes turinčiose srityse kaip PVM, reikalauja, kad ES teisės aktai būtų aiškūs, tikslūs ir numatomi, kad suinteresuotosios šalys galėtų laiku ?vertinti jai poveikį ir imtis atitinkamų veiksmų(43). Šie kriterijai gali trukdyti vienodai taikyti 53 straipsnį ir sumažinti Direktyvos 2006/112/EB veiksmingumą, todėl nė vieno iš jai negalima palikti(44).

78. Neatrodė, kad 53 straipsnio taikymas aptariamoms paslaugoms sukeltų kokių nors praktinių sunkumų: vieta, kurioje teikiamos nagrinėjamos paslaugos, gali būti lengvai nustatyta(45). Aptariamoms paslaugoms apmokestinamos PVM valstybėje narėje, kurioje jos faktiškai suteiktos, todėl toks rezultatas nėra neracionalus sprendimas mokestiniu požiūriu(46). Taip pat neatrodė, kad taikyti 53 straipsnį yra pernelyg sudėtinga ir dėl to jis gali turėti ?takos patikimam ir teisingam PVM surinkimui(47).

Ar aptariami seminarai patenka į Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnio taikymo sritį?

79. Teisingumo Teismo funkcija procese dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra pateikti prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui visapusišką ES teisės išaiškinimą, kuris gali būti jam naudingas(48). Todėl baigdamas norėčiau pabrėžti tam tikrus elementus, ? kuriuos prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turėtų atsižvelgti nustatydamas, ar Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnis taikomas pagrindinės bylos faktinėms aplinkyboms.

80. Kaip jau minėjau(49), neginėtina, kad aptariami seminarai laikytini apmokestinamiesiems asmenims teikiamomis švietimo paslaugomis.

81. Iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos negalima spręsti, kad tie seminarai nepatenka į „renginio“ sąvokos, kurią suformulavau savo išvadų 44 punkte, taikymo sritį. Šias paslaugas sudaro penkių dienų seminarai apskaitos tema su vienos dienos pertrauka seminarams ?pusėjus; jie vyksta konkrečioje vietoje ir jai programa yra iš anksto apibrėžta. Iš esmės, atrodo, tokios paslaugos natūraliai patenka į „švietimo renginį“ sąvokos taikymo sritį, kaip apibrėžta 53 straipsnyje. Teismo posėdyje Švedija ir Komisija tvirtino, kad būtų taip ir yra. Nematau jokio

pagrindo su tuo nesutikti.

82. Dar tik reikėtų išsiaiškinti, ar *Srf konsulterna* už mokestį teikiamai paslaugai priskirtina teisė eiti, o ne kitokio tipo paslaugos, susijusios su aptariamais seminarais pagrindinėje byloje. Trumpai tariant, keliamas klausimas, ar esminis dalykas yra tas, kad *Srf konsulterna* parduoda savo pirkėjams individualias teises eiti į jos organizuojamus seminarus ir renka mokestį iš „kiekvieno asmens“.

83. Ir, priešingai, nesvarbu, ar *Srf konsulterna* paslaugas skiria konkrečioms pirkėjams, ar plačiai visuomenei, įskaitant informacijos apie seminarus teikimą internetu plačiai visuomenei. Taip pat nesvarbu, ar renginio metu *Srf konsulterna* turi kiekvieno pirkėjo, kuris įsigijo teisę eiti, mokesčio mokėjo identifikavimo duomenis. Galiausiai nesvarbu, ar (taikant 53 straipsnį, o ne 44 straipsnį) *Srf konsulterna* arba jos pirkėjai dėl šių seminarų turėtų registruotis PVM tikslais kitoje valstybėje narėje ir ar jie turėtų sumokėti PVM ir vėliau teikti prašymą susigrąžinti toje kitoje valstybėje narėje sumokėtą pirkimo PVM.

84. Remiantis Teisingumo Teismo turima informacija, atrodo, kad *Srf konsulterna* paslaugą esmę yra suteikti savo apmokestinamiesiems pirkėjams teisę įleisti asmenis į patalpas, kuriose faktiškai vyksta konkretus seminaras, kad jie galėtų dalyvauti tuose seminaruose. Galiausiai tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, savo bendrajame vertinime atsižvelgęs į visas reikšmingas aplinkybes, ar aptariamą seminarą organizavimas patenka į „teisės eiti“ sąvokos taikymo sritį, kaip apibrėžta Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnyje.

Išvada

85. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau į *Högesta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Formuluotą „įėjimo į <...> švietimo <...> renginius <...> paslaugos“ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 53 straipsnyje turėtų būti aiškinama taip, kad ji apima paslaugą, teikiamą tik apmokestinamiesiems asmenims, kurios pagrindinis elementas yra asmenų teisė eiti į profesinį švietimo seminarą pardavimas, kai seminaras trunka vieną ar kelias dienas, vyksta konkrečioje vietoje ir jo tema yra nustatyta iš anksto, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas. Neturi reikšmės tai: i) ar visi pirkėjai teikia informaciją, kaip antai savo mokesčio mokėjo identifikavimo duomenis, paslaugą teikėjui, ii) ar teikiant aptariamą paslaugą reikalaujama iš anksto registruotis ar sumokėti, iii) ar ši paslauga siūloma tik konkrečiai grupei, ar plačiai visuomenei ir iv) ar dėl aplinkybės, kad paslauga apmokestinama valstybėje narėje, kurioje vyksta aptariamas renginys, atsiranda papildoma administracinė našta paslaugą teikėjui ar jo pirkėjams.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

3 Atrodo, kad reikšmingos šio renginio ypatybės yra šios: jis sudarytas iš atskirų skirtingose valstybėse narėse arba už ES ribų vykstančių keleto renginių (futbolo rungtynių), į kuriuos platinami vardiniai bilietai, kuriuos, naudodamiesi sudėtinga platinimo sistema, parduoda skirtingi apmokestinamieji asmenys.

4 Direktyvos 2006/112 redakcija, iš dalies pakeista 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo

vieta (OL L 44, 2008, p. 11), buvo taikoma faktini? bylos aplinkybi? metu.

5 2011 m. kovo 15 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ?gyvendinimo priemon?s (OL L 77, 2011, p. 1).

6 Toliau – PVM ?statymas.

7 Toliau – mokes?i? mok?tojo identifikavimo duomenys.

8 Žr. šios išvados 16 ir 17 punktus.

9 Žr. šios išvados 13 ir 14 punktus.

10 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C?453/15, EU:C:2016:933, 24 punktas.

11 Žr. šios išvados 14 punkt?.

12 2013 m. lapkri?io 28 d. Sprendimo *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:778, 35–39 punktai.

13 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C?453/15, EU:C:2016:933, 18 ir 19 punktai.

14 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C?453/15, EU:C:2016:933, 25 punktas.

15 Pasi?lymo d?l Tarybos direktyvos, iš dalies kei?ian?ios Direktyv? 77/388/EEB d?l paslaug? teikimo vietos, COM(2003) 822, 3 skirsnis.

16 Iš dalies pakeistas pasi?lymas d?l Tarybos direktyvos, iš dalies kei?ian?ios Direktyv? 77/388/EEB d?l paslaug? teikimo vietos, COM(2005) 334, 1 skirsnis, p. 2. Šis tikslas atsispindi Direktyvos 2008/8/EB 4 konstatuojamojoje dalyje, kurioje nustatyta, kad bendra taisykl? šiuo atžvilgiu „tur?t? b?ti nustatoma pagal viet?, kur ?sisteig?s paslaugos gav?jas, o ne pagal viet?, kur ?sisteig?s paslaugos teik?jas“.

17 Tokia buvo bendroji taisykl? pagal, pirma, 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) 9 straipsnio 1 dal?, o v?liau pagal Direktyvos 2006/112/EB pradin?s versijos 43 straipsn?. Ši taisykl? galiojo iki 2009 m. gruodžio 31 d.

18 Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, kai du ar daugiau element? ar veiksm?, teikiam? apmokestinamojo asmens, yra taip glaudžiai susij?, kad objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? paslaug?, kuri? išskaidyti b?t? nenat?ralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (pavyzdžiui, žr. 2016 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Baštová*, C?432/15, EU:C:2016:855, 70 punkt?). Jei norite susipažinti su jurisprudencija d?l „sud?tini? paslaug?“ ir su j? apmokestinimo tvarka pagal Direktyv? 2006/112/EB, žr. generalin?s advokat?s J. Kokott išvados byloje *Talacre Beach Caravan Sales*, C?251/05, EU:C:2006:295, 27 ir paskesnius punktus.

19 Šioje konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad taisykl?s, susijusios su paslaug? teikimo vietos apmokestinamiesiems asmenims nustatymu, tur?t? „atspind?ti apmokestinimo pagal vartojimo viet? princip?“.

20 Šis reglamentas buvo priimtas remiantis Direktyvos 2006/112/EB 397 straipsniu. Juo siekiama užtikrinti vienod? PVM sistemos taikym? nustatant taisykles, kuriomis ?gyvendinamos

Direktyvos 2006/112/EB nuostatos tais atvejais, kai jas taikant kyla arba gali kilti taikymo skirtumų, prieštaraujančių tinkamam vidaus rinkos veikimui (2 ir 4 konstatuojamosios dalys).

21 Žr. interneto svetainėje <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Žr. vertimus į šias kalbas: čekų *akce*; vokiečių *Veranstaltung*; ispanų *manifestacione*; prancūzų *manifestation*; italų *manifestazione*; nyderlandų *evenement*; lenkų *impreza* ir portugalų *manifestação*. 53 straipsnio redakcijoje švedų kalba pateiktos dvi sąvokos su labai panašia reikšme. Tai *arrangemang* ir *evenemang*.

23 Žr. interneto svetainėje <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 Žr. vertimus į šias kalbas: čekų *vstup*; vokiečių *Eintrittsberechtigung*; ispanų *acceso*; prancūzų *accès*; italų *accesso*; nyderlandų *toegang*; lenkų *wstęp*; portugalų *acesso* ir švedų *tillträde*.

25 Tokia bendroji taisyklė galiojo iki 2009 m. gruodžio 31 d. Žr. 17 išnašų.

26 Nuo 2010 m. sausio 1 d. tokia buvo bendroji taisyklė pagal Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnį, iš dalies pakeistą Direktyvos 2008/8/EB 2 straipsniu.

27 Iki 2010 m. gruodžio 31 d. ši specialioji taisyklė buvo taikoma paslaugoms, susijusioms su švietimo veikla (iki 2009 m. gruodžio 31 d. pagal Direktyvos 2006/112/EB 52 straipsnio pradinę redakciją, o nuo 2010 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. – pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnį, iš dalies pakeistą Direktyvos 2008/8/EB 2 straipsniu). Nuo 2011 m. sausio 1 d. šios taisyklės taikymo sritis buvo apribota ir taikyta tik paslaugoms, susijusioms su teise eiti į švietimo renginius, pagal Direktyvos 2006/112/EB 53 straipsnį, iš dalies pakeistą Direktyvos 2008/8/EB 3 straipsniu.

28 Vykstant teisėkūros procesui buvo aptartos įvairios galimybės: i) panaikinti specialiąją taisyklę Direktyvos 77/388/EEB 9 straipsnio 2 dalies c punkte, kuria nustatyta, kad švietimo paslaugos apmokestinamos valstybėje narėje, „kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos“, ir taikyti šioms paslaugoms bendrąją taisyklę (žr. Komisijos dokumentus: 2003 m. gruodžio 23 d. COM(2003) 822 ir 2005 m. liepos 20 d. COM(2005) 334, taip pat Tarybos 2004 m. rugpjūčio 4 d. dokumentą 11857/04); ii) išsaugoti tą specialiąją taisyklę (žr. Tarybos dokumentus: 2004 m. liepos 8 d. dokumentą 11162/04 ir 2005 m. gruodžio 23 d. dokumentą 16112/05); iii) apriboti tos specialiosios taisyklės taikymo sritį iki „teisės eiti suteikimo“ vykdant švietimo veiklą (žr. Tarybos dokumentus: 2004 m. liepos 8 d. dokumentą 11162/04 ir 2004 m. lapkričio 29 d. dokumentą 15420/04) ir, galiausiai, iv) pereinamuoju laikotarpiu nuo 2010 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. (dabar žr. Direktyvos 2008/8/EB 2 ir 3 straipsnius), per kurį, nepaisant bendrosios taisyklės pakeitimo, specialiosios taisyklės, taikomos švietimo veiklai, taikymo sritis liks nepakeista, o vėliau ši specialioji taisyklė bus taikoma tik paslaugoms, susijusioms su „teise eiti į švietimo renginius“ (2006 m. birželio 2 d. Tarybos dokumentas 9913/2/06).

29 Atrodo, kad ši išvada sutampa su aiškinimu, dėl kurio beveik vienbalsiai sutarė PVM komitetas 2010 m. gegužės 10–12 d., kad „veiklos“ sąvoka, nustatyta PVM direktyvos 54 straipsnyje (2011 m. sausio 1 d. redakcija), taip pat apima *renginius*, kuriems taikomas direktyvos 53 straipsnis (2011 m. sausio 1 d. redakcija) (išskirta mano). Žr. PVM komiteto gaires, pateiktas 91-ajame posėdyje, dokumento Nr. A – taxud.c.1(2010)426874–668, 2 punktas. Primenu, kad PVM komitetas buvo steigtas remiantis Direktyvos 2006/112/EB 398 straipsnio 2 dalimi, į sudaro Komisijos ir valstybių narių atstovai. Nors šio komiteto parengtos gairės turėtų patariamąjį komiteto nuomonę, o ne oficialus ES teisės aiškinimas, todėl jos nėra privalomos, vis dėlto jos yra naudingos aiškinant Direktyvą 2006/112/EB. Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott

išvados byloje *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:57, 46–50 punktus.

30 Pavyzdžiui, išvažiuojamieji pramoginiai ar kultūriniai renginiai, kuriuos verslininkai siūlo darbuotojams ir jų šeimoms nariams.

31 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, 18 punktas.

32 Gali būti žmanomi dar kiti scenarijai, kai tarpininkai teikia įvairaus pobūdžio paslaugas. Jie nepatenka į šios išvados aprašą ir aš jų išsamiau nenagrinėsiu. Diskusijas šiais aspektais rasite PVM komiteto 2012 m. rugsėjo 7 d. 97-ojo posėdžio gairėse, dokumento Nr. A – taxud.c.1(2012)1453230, 743 punktas. Dar žr. Amand, Ch., „The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union“, *International VAT Monitor*, 2015 m. liepa–rugpjūtis, p. 213.

33 Šis požiūris tik patvirtina išvadą, kurią aš padariau 62 punkte, kad taikant 53 straipsnų nra svarbi išankstinė registracija ar išankstinis mokėjimas.

34 Būtent, „tam tikromis aplinkybomis bendros taisyklės, susijusios su paslaugų teikimo <...> vieta, nra taikytinos, tačiau turėtų būti taikomos konkrečios išimtys. [Jos] turėtų būti iš esmės grindžiamos esamais kriterijais ir atspindėti apmokestinimo pagal vartojimo vietą principą, kartu tam tikriems prekybininkams neužkraunant neproporcingos administracinės naštos“ (išskirta mano).

35 Šie pareiškimai rodo, kad tariamą papildomą administracinę naštą sudarytų reikalavimas: i) registruotis apmokestinimo PVM tikslais valstybėje narėje, kurioje faktiškai vyksta renginys, ir ii) ten atlikti PVM apskaitą, ir iii) konkrečiai pirkėjams – dalyvauti procedūroje siekiant susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM.

36 Žr. šios išvados 30 punktą ir jame nurodytus Komisijos pasiūlymus.

37 Pagal analogiją žr. mano išvados byloje *Finanzamt Dortmund-West*, C-366/12, EU:C:2013:618, 55 punktą.

38 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva, nustatanti [Direktyvoje 2006/112/EB] nustatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23).

39 Direktyvos 2008/8/EB 8 konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad „siekiant supaprastinti prievolos žmonėms, vykdančioms veiklą valstybėse narėse, kuriose jos nra įsisteigusios, reikėtų įvesti schemą, pagal kurią jos galėtų naudotis vienu naudojantis elektroniniu ryšiu veikiančiu punktu tam, kad jos būtų registruojamos [kaip] PVM mokėtojos ir galėtų teikti deklaracijas“. Direktyvos 2008/9/EB 2 konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad PVM grąžinimo tvarka „turėtų būti supaprastinta ir modernizuota, suteikiant galimybę naudoti šiuolaikines technologijas“, o 3 konstatuojamojoje dalyje paaiškinama, kad dėl šios tvarkos „turėtų pagerėti žmonių padėtis“. Šie tikslai atsispindi vėlesnėse šios direktyvos nuostatose. Išsamiau nenagrinėsiu šio argumento, nes jis nepatenka į šios išvados aprašą.

40 2005 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *Deutsches Milch-Kontor*, C-136/04, EU:C:2005:716, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

41 Teismas nuosekliai tvirtino, kad mokestinio neutralumo principas neleidžia panašią prekią, kurios konkuruoja tarpusavyje, skirtingai traktuoti PVM tikslais. Jam taip pat priskiriami vienodo

PVM taikymo ir konkurencijos iškraipymo šalinimo principai (šiuo klausimu žr. 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Commission / France*, C-481/98, EU:C:2001:237, 22 punkt?).

42 Pagal analogiją žr. generalinio advokato P. Léger išvados byloje *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:283, 52 punkt?.

43 2004 m. vasario 12 d. Sprendimo *Slob*, C-236/02, EU:C:2004:94, 37 punktas.

44 Pagal suformuotą jurisprudenciją tokiais atvejais, kaip šioje byloje, esant keliems galimiems ES teisės nuostatos aiškinimo variantams, pirmenyb? turi b?ti teikiama tokiam variantui, kuris užtikrint? jos veiksmingum? aiškinant j? taip, kad b?t? atsižvelgta ? teis?s akt?, kuri? dalis ji yra, tikslus. Žr. 2018 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Ėekijos Respublika / Komisija*, C-4/17 P, EU:C:2018:678, 45 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?.

45 Pagal analogiją žr. 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.*, C-452/03, EU:C:2005:289, 33 punkt?.

46 D?l „racionalumo mokestiniu poži?riu“ kriterijaus žr. 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.*, C-452/03, EU:C:2005:289, 33 punkt?.

47 D?l šio kriterijaus žr. 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Inter?Mark Group*, C-530/09, EU:C:2011:697, 26 punkt?.

48 2016 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 73 punktas.

49 Žr. šios išvados 23 punkt?.