

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 10 stycznia 2019 r.(1)

Sprawa C-647/17

Skatteverket

przeciwko

Srf konsulterna AB

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (naczelny sąd administracyjny, Szwecja)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu – Usługi oferowane podatnikom – Powiadczenie usług wstępu na imprezy edukacyjne – Seminarium odbywające się w państwie członkowskim, w którym nie mają siedziby ani usługodawca, ani uczestnicy – Seminarium wymagające wcześniejszej rejestracji i płatności

1. W drodze niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Högsta förvaltningsdomstolen (naczelny sąd administracyjny, Szwecja) zwraca się do Trybunału o wskazówki co do tego, czy seminarium organizowane przez podatnika mającego siedzibę w Szwecji dla uczestników, którzy sami są podatnikami mającymi siedzibę w Szwecji, ale odbywa się w innym państwie członkowskim, podlega opodatkowaniu VAT w Szwecji, czy też w tym innym państwie członkowskim. Czy miejsce powiadczenia takiego seminarium należy ustalić zgodnie z art. 44 dyrektywy 2006/112/WE(2), czy też art. 53 tej dyrektywy?

2. Tym samym po raz pierwszy zwrócono się do Trybunału o zbadanie i zdefiniowanie zakresu przedmiotowego art. 53 w odniesieniu do powiadczonych na rzecz podatników usług polegających na zapewnieniu wstępu na imprezy edukacyjne w rozumieniu tego przepisu. Odpowiedź Trybunału będzie mieć prawdopodobnie decydujący wpływ na ustalanie miejsca powiadczenia usług (w tym usług pomocniczych związanych z usługami wstępu) w odniesieniu do innych kategorii imprez, o których mowa w art. 53, tzn. „imprez kulturalnych, artystycznych, sportowych, naukowych, edukacyjnych, rozrywkowych lub podobnych” (od turniejów tenisowych poprzez targi i wystawy sztuki aż po koncerty muzyczne). By podać bardzo konkretny przykład: Trybunał może udzielić tym samym wskazówek dla ustalania miejsca powiadczenia usług w

wypadku jednej z największych imprez międzynarodowych, jak będzie nadchodzić Mistrzostwa Europy w Piłce Nożnej Euro 2020(3).

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

3. Artykuł 44 dyrektywy 2006/112 stanowi, że „[m]iejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej”(4).
4. Artykuł 53 stanowi, że w przypadku świadczeń na rzecz podatnika „[m]iejscem świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu [...] jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają”.
5. Artykuł 54 ust. 1 przewiduje, że w odniesieniu do świadczeń na rzecz osoby niebędącej podatnikiem „[m]iejscem świadczenia usług oraz świadczenia usług pomocniczych związanych z działalnością kulturalną, artystyczną, sportową, naukową, edukacyjną, rozrywkową lub podobną, taką jak targi i wystawy, w tym świadczenia usług przez organizatorów takiej działalności [...] jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana”.
6. Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. i) państwa członkowskie zwalniają z VAT „kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, ściśle związane ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie”.

Rozporządzenie nr 282/2011

7. Artykuł 32 ust. 1 rozporządzenia nr 282/2011(5) stanowi, że art. 53 dyrektywy 2006/112 stosuje się w szczególności do „świadczeni[a] usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za bilet lub opłat, w tym opłat w formie abonamentu, biletu okresowego lub opłaty okresowej”.
8. Artykuł 32 ust. 2 stanowi, że usługi te obejmują w szczególności: „a) praw[o] wstępu na spektakle, przedstawienia teatralne, występy cyrkowe, targi, do parków rozrywki, na koncerty, wystawy, jak również inne podobne wydarzenia kulturalne; b) praw[o] wstępu na wydarzenia sportowe, takie jak mecze lub zawody; c) praw[o] wstępu na wydarzenia edukacyjne i naukowe, takie jak konferencje i seminaria”.
9. Zgodnie z art. 32 ust. 3 korzystanie z obiektów, takich jak sale gimnastyczne i inne, w zamian za opłat nie jest objęte zakresem stosowania art. 32 ust. 1.
10. Artykuł 33 stanowi, że „[u]sługi pomocnicze, o których mowa w art. 53 dyrektywy [2006/112], obejmują usługi, które są bezpośrednio powiązane ze wstępem na wydarzenia kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, świadczone oddzielnie na rzecz osoby uczestniczącej w wydarzeniu za opłat”. Ponadto przepis ten precyzuje, że „[t]akie usługi pomocnicze obejmują w szczególności korzystanie z szatni lub urządzeń sanitarnych, ale nie obejmują usług pośrednictwa związanych ze sprzedażą biletów”.

Prawo krajowe

11. Zgodnie z rozdziałem 5 § 5 mervärdesskattelagen 1994:200 [ustawy 1994:200 o podatku o

wartości dodanej(6) miejsce świadczenia usługi na rzecz podatnika znajduje się na terytorium Szwecji, jeżeli podatnik posiada tam siedzibę działalności gospodarczej lub jeżeli posiada tam stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, a usługa była świadczona dla tego stałego miejsca.

12. Z rozdziału 5 § 11a ustawy o VAT wynika, że miejscem świadczenia usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, świadczonych na rzecz podatnika, jest terytorium Szwecji, jeżeli dana impreza rzeczywiście odbywa się w Szwecji. Tak samo jest w przypadku usług pomocniczych, związanych z usługami wstępu.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytanie prejudycjalne

13. Srf konsulterna AB (zwana dalej „Srf konsulterna”) to spółka z siedzibą w Szwecji, w której wszystkie udziały należą do zawodowego zrzeszenia konsultantów w zakresie księgowości, zarządzania i p.pac. Oferuje konsultantom doświadczenie i szkolenie zawodowe za wynagrodzeniem.

14. Sąd odsyłający stwierdza, że Srf konsulterna oferuje m.in. seminaria trwające 30 godzin, rozłożone na pięć dni z jednodniową przerwą w trakcie. Seminaria te są dostępne wyłącznie dla specjalistów mających siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Szwecji, niezależnie od tego, czy są członkami organizacji zawodowej będącej udziałowcem Srf konsulterna. Program seminarium jest ustalany z wyprzedzeniem i zakłada, że uczestnicy mają już nabyte wcześniej wiedzę i doświadczenie w kwestiach księgowości, chociaż można go modyfikować w zależności od poziomu kompetencji danych uczestników. Seminaria odbywają się w ośrodku konferencyjnym.

15. Uczestnicy muszą się zarejestrować z wyprzedzeniem i przed rozpoczęciem kursu uzyskać potwierdzenie dopuszczenia do udziału w szkoleniu. Tym samym Srf konsulterna ma dostęp do informacji o tych samych uczestnikach, takich jak imiona i nazwiska, adresy, osobiste numery identyfikacyjne czy numery rejestracyjne(7). Płatność uiszczana jest z góry.

16. Niektóre z seminariów Srf konsulterna odbywają się w różnych miejscowościach w Szwecji, inne zaś w innych państwach członkowskich.

17. To w odniesieniu do tych drugich (zwanych dalej „przedmiotowymi seminariami”) Srf konsulterna złożyła do Skatterättsnämnden (komisji prawa podatkowego, Szwecja) wniosek o wydanie interpretacji w kwestii tego, czy za miejsce świadczenia usługi należy uznać Szwecję, czy też państwo członkowskie, w którym odbywa się seminarium.

18. Skatterättsnämnden stwierdziła, że za miejsce świadczenia takich seminariów należy uznać Szwecję, nawet jeżeli fizycznie odbywają się za granicą. W związku z tym zastosowanie ma art. 44, a nie art. 53, a tym samym obowiązek podatkowy w zakresie VAT powstaje w Szwecji.

19. Skatteverket (urząd skarbowy, Szwecja) nie zgodził się z uzasadnieniem wydanej interpretacji i złożył na nią skargę do Högsta förvaltningsdomstolen (naczelnego sądu administracyjnego, Szwecja).

20. Uznając, że znaczenie art. 53 dyrektywy 2006/112 i jego związek z art. 44 tej dyrektywy nie są całkiem jasne, sąd odsyłający zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy pojęcie »wstępu na imprezy« w art. 53 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten

sposób, że obejmuje ono usługę w formie pięciodniowego kursu z zakresu księgowości, która jest świadczona wyłącznie na rzecz podatników i wymaga wcześniejszej rejestracji oraz wcześniejszego opłacenia”.

21. Skatteverket, Francja, Zjednoczone Królestwo i Komisja przedstawiły uwagi na piśmie. Na rozprawie w dniu 18 października 2018 r. Szwecja i Komisja przedstawiły swoją argumentację ustnie.

Ocena

Uwagi wstępne

22. Sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy świadczenie usług takich jak usługi, które są przedmiotem postępowania głównego, jest objęte zakresem stosowania art. 53 dyrektywy 2006/112. Odpowiedź na pytanie prejudycjalne zależy więc od tego, czy seminaria organizowane przez Srf konsulterna w państwach członkowskich innych niż Szwecja można zaklasyfikować jako świadczenie usług „wstępne na imprezy [...] edukacyjne” w rozumieniu art. 53 dyrektywy 2006/112.

23. Na wstępie pragnę zauważyć, że bezsporny jest fakt, iż świadczenia, które są przedmiotem postępowania głównego, stanowią usługi, a nie dostawy towarów. Bezsporne jest także to, że usługi te są świadczone wyłącznie na rzecz podatników. Równie jasno z postanowienia odsyłającego wynika, że usługi świadczone przez Srf konsulterna mają charakter edukacyjny. Z związku z powyższym to rzeczywiście artykuły 44 i 53 stanowią przepisy, które mogą być istotne dla ustalenia miejsca świadczenia.

24. Jeżeli na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w ten sposób, że przedmiotem świadczenia jest „wstęp na imprezy” w rozumieniu art. 53 dyrektywy 2006/112, za miejsce świadczenia – ze względu na fakt, że przedmiotowe seminaria odbywają się w państwie członkowskim innym niż Szwecja – należy aby uznać to inne państwo członkowskie(8). Jeżeli świadczenie tych usług nie jest objęte zakresem stosowania art. 53, to zgodnie z art. 44 wspomnianej dyrektywy miejscem świadczenia byłaby Szwecja, ponieważ wszyscy uczestnicy przedmiotowych seminariów mają siedzibę w Szwecji(9).

25. Trybunał konsekwentnie orzeka, że celem przepisów określających miejsce opodatkowania świadczenia usług jest uniknięcie z jednej strony zbiegu wątpliwości mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania danej usługi(10). Odpowiedź Trybunału przesądzi więc o tym, które z rozpatrywanych państw członkowskich jest właściwe, aby wymagać od wspomnianych podatników rozliczenia VAT w odniesieniu do przedmiotowych seminariów według obowiązujących w nim stawek i procedur.

26. Ponieważ wydaje się, że celem przedmiotowych seminariów jest pomoc konsultantom w aktualizowaniu ich wiedzy z zakresu rachunkowości(11), stanowi one prawdopodobnie „kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112. Istnieje zatem możliwość, że podlegają obowiązkowemu zwolnieniu z VAT przewidzianemu w tym przepisie. Komisja zasugerowała na rozprawie, że przepis ten nie ma zastosowania. Może tak być, ponieważ Sąd konsulterna nie wydaje się podmiotem prawa publicznego, którego celem jest kształcenie zawodowe w rozumieniu art. 132 ust. 1. Przepis ten nie będzie miał jednak zastosowania tylko wówczas, gdy Sąd konsulterna – oprócz tego, że nie jest takim podmiotem publicznym – nie jest też instytucją, której „cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie” w rozumieniu tego przepisu w żadnym z państw członkowskich, w których organizuje przedmiotowe seminaria(12). Ponieważ nie przedłożyła Trybunałowi żadnych materiałów w tej kwestii, nie będzie jej dalej omawiać.

Co do istoty

27. Podczas gdy art. 44 dyrektywy 2006/112 zawiera ogólną zasadę ustalania miejsca świadczenia usług na rzecz podatników do celów podatkowych, art. 53 zawiera szczególny, odmienny przepis mający zastosowanie m.in. do usług edukacyjnych.

28. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zasada ogólna służyca ustaleniu miejsca świadczenia usług nie ma pierwszeństwa przed zasadami szczególnymi. W każdym przypadku należy ustalić, czy dana sytuacja odpowiada jednemu ze szczególnych przypadków wymienionych w dyrektywie 2006/112 (np. w art. 53). Jeżeli tak nie jest, będzie ona objęta zakresem stosowania art. 44. Tych zasad szczególnych nie należy uważać za wyjątki od zasady ogólnej, które podlegająby z tego względu wyjątkowi zawężającemu(13). Artykuł 44 należy raczej traktować jako przepis o charakterze rezerwowym czy też ogólnym, mający zastosowanie w sytuacji, do której nie stosuje się żaden z przepisów szczególnych.

29. Trybunał orzekł już, że względu na leżące u podstaw przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług do celów VAT wymagają, by nałożenie podatku nastąpiło w miarę możliwości w miejscu konsumpcji z towarów lub usług(14).

30. Wyrok ten potwierdza przyjęte w projekcie Komisji podejście dotyczące miejsca świadczenia usług, które doprowadziło do przyjęcia wspomnianych przepisów w ich aktualnym brzmieniu. W projekcie tym Komisja stwierdziła, że skutkiem wszelkich modyfikacji przepisów regulujących miejsce opodatkowania usług – kiedy to tylko możliwe – powinno być opodatkowanie w miejscu, w którym się z nich rzeczywiście korzysta(15). W tym celu Komisja zaproponowała zmianę przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług na rzecz podatników, uznając co do zasady, że takie usługi podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim, gdzie siedzibą ma usługobiorca(16), nie zaś w państwie członkowskim, gdzie znajduje się siedziba usługodawcy(17).

31. Usługi edukacyjne mają z definicji charakter głównie intelektualny, a tym samym są z natury niematerialne. Być może można więc uznać, że takie usługi są pod względem ekonomicznym „konsumowane” przez podatników w miejscu, gdzie dokonują one świadczeń na rzecz swoich klientów, a więc w państwie członkowskim, w którym podatnicy ci mają siedzibę. Taka wykładnia przemawiałaby za zastosowaniem art. 44.

32. Usługa dotycząca imprez edukacyjnych stanowi jednak jedno (choć złożone) świadczenie, którego podstawowe elementy – takie jak praca nauczyciela lub wykładowcy, lokalizacja oraz wszystkie udogodnienia i usługi dodatkowe „konsumowane” na miejscu – mają bliski, fizyczny związek z miejscem, gdzie impreza rzeczywiście się odbywa(18). Wydaje się, że

przemawia to za opodatkowaniem tych „wiadcze” – jako całości – w miejscu konsumpcji w fizycznym znaczeniu tego pojęcia, a tym samym za zastosowaniem art. 53.

33. Moim zdaniem oznacza to, że z ogólnego celu, jakim jest opodatkowanie usług „wiadczonych na rzecz podatników w miejscu konsumpcji, nie wynika żadna oczywista „praktyczna zasada” w odniesieniu do tego, jak mają się do siebie art. 44 i 53. W szczególności cel ten – odzwierciedlony w motywie 6 dyrektywy 2008/8(19) – nie wskazuje jasno szczególnie szerokiej lub wąskiej wykładni któregośkolwiek z tych artykułów.

34. Przejdę teraz zatem najpierw do zbadania zakresu stosowania zasady szczególnej określonej w art. 53 dyrektywy 2006/112, a następnie spróbuję udzielić odpowiedzi na wskazówki w kwestii tego, czy przedmiotowe usługi są objęte zakresem stosowania tego przepisu. Jeśli nie są, powinny podlegać zasadzie ogólnej określonej w art. 44 tej dyrektywy.

Artykuł 53 dyrektywy 2006/112

35. Kluczową kwestią w niniejszej sprawie jest pojęcie „wiadczenia usługi „wstępu na imprezy [...] edukacyjne” w rozumieniu art. 53 dyrektywy 2006/112. Ponieważ nikt nie kwestionuje, że przedmiotowe seminaria mają charakter „edukacyjny”, przeanalizuję pozostałe kluczowe kategorie „imprezy” i „wstępu”.

36. Co stanowi „impreza” edukacyjna w rozumieniu tego przepisu?

37. Pojęcie to nie jest zdefiniowane w dyrektywie. Jednak w art. 32 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 282/2011(20) mowa jest ogólnie o „edukacyjnych i naukowych konferencjach i seminariach” jako takich, które stanowią przykłady wydarzeń objętych zakresem stosowania art. 53 dyrektywy 2006/112, co sugeruje, że intencją prawodawcy byłoby relatywnie szeroki zakres tej kategorii.

38. Oxford Dictionary⁽²¹⁾ definiuje angielskie słowo „event” [„impreza”, „wydarzenie”] jako „a thing that happens or takes place, especially one of importance” [„coś, co się wydarza lub ma miejsce, w szczególności coś znaczącego”] lub też bardziej konkretnie jako „a planned public or social occasion” [„zaplanowane zdarzenie o charakterze publicznym lub społecznym”]. W wersjach językowych dyrektywy 2006/112, które byłam w stanie zweryfikować, występują ekwiwalentne słowa, które mają bardzo podobne, szerokie, funkcjonalne znaczenie⁽²²⁾.

39. Impreza w rozumieniu art. 53 musi być zatem zaplanowana z wyprzedzeniem. Pojęciowo postrzegam ją jako niepodzielną całość w odniesieniu do treści, miejsca i czasu. Oczywiście bardziej prawdopodobne będzie uznanie za imprezę formy działalności, która ma określony wcześniej program i konkretną treść, niż działalność nieograniczonej czasowo, oferującej jedynie ogólne ramy usługi edukacyjnej.

40. Ponadto impreza należy rozumieć jako zgromadzenie osób, które będzie obserwować jakieś zajęcia lub brać w nim udział przez określony czas. Jestem skłonna zgodzić się ze Zjednoczonym Królestwem, że art. 53 obejmuje zatem wyjącznie formy działalności, które wiążą się z fizyczną obecnością usługobiorcy. Wniosek ten znajduje potwierdzenie w art. 33 rozporządzenia nr 282/2011, który odnosi się do „osoby uczestniczącej w wydarzeniu” (wyróżnienie własne).

41. Ważnym czynnikiem jest również czas. Czas trwania usługi powinien zwykle pozwolić na rozróżnienie imprez edukacyjnych i innych form działalności edukacyjnej. Konferencja lub seminarium trwa zwykle od kilku godzin do kilku dni, podczas gdy zajęcia uniwersyteckie będą prawdopodobnie trwać dużo dłużej (np. trzy tygodnie, miesiąc, semestr, rok akademicki). Wydaje mi się, że ta pierwsza kategoria będzie objęta zakresem stosowania art. 53, natomiast ta druga

nie. Fakt, że w art. 32 ust. 1 rozporządzenia nr 282/2011 mowa jest o „opłacie w formie abonamentu, biletu okresowego lub opłaty okresowej”, sugeruje, że cykl autonomicznych imprez również może stanowić imprezę w rozumieniu art. 53 dyrektywy 2006/112. Cykl szkoleń stanowiłyby całość i rozłożony na kilka tygodni czy też kurs językowy trwający trymestr nie wydają się natomiast pasować do naturalnego znaczenia pojęcia „imprezy”. Należy je raczej uznać za kształcenie ustawiczne, tzn. za rodzaj działalności edukacyjnej objęty zakresem stosowania art. 44.

42. Wskazówek co do klasyfikacji działalności do celów podatkowych może dostarczyć również to, czy ma ona charakter ciągły, czy też dzieli się na kilka części lub sesji. Według mnie impreza jest co do zasady działalnością nieprzerwaną. Jeżeli czas trwania kursu lub szkolenia przekracza jeden dzień, objęcie go zakresem stosowania art. 53 będzie bardziej prawdopodobne, jeżeli odbywa się przez kilka kolejnych dni. Jednodniowa przerwa w trakcie nie oznacza jednak moim zdaniem automatycznie, że takiej działalności nie można uznać za imprezę. Mniej prawdopodobne będzie natomiast uznanie za imprezę kursu trwającego kilka lub więcej tygodni, podzielonego na kilka części, w tym kilka przerw. Jeżeli taki kurs wymaga ponadto od uczestników istotnego przygotowania przed jego rozpoczęciem lub między poszczególnymi sesjami – w szczególności w sytuacji, kiedy na koniec każdej takiej sesji ma miejsce test lub ocena wyników w innej formie – wydaje się, że będzie dobrze pasować do pojęcia kompleksowej czy też ustawicznej działalności edukacyjnej, a zatem uznanie go za imprezę jest jeszcze mniej prawdopodobne.

43. Z tego wynika, że nie jest możliwe zdefiniowanie pojedynczego kryterium określającego dokądny maksymalny czas trwania imprezy w rozumieniu art. 53. Trzeba raczej uważać pod uwagę kilka cech odrębnie dla każdego przypadku.

44. Uważam zatem, że zakres stosowania art. 53 dyrektywy 2006/112 obejmuje niepodzielne formy działalności edukacyjnej, które są zaplanowane z wyprzedzeniem i odbywają się w określonym miejscu przez krótki czas oraz dotyczą wcześniej określonej treści. Natomiast formy działalności edukacyjnej, które nie mają choć jednej z tych cech, takie jak cykl odrębnych spotkań czy warsztatów odbywających się w różne dni lub w różnych miejscach, kursy zaplanowane na przestrzeni dłuższego okresu czy też cykle spotkań o otwartym zakończeniu, w szczególności jeżeli ich program lub agenda nie są określone z wyprzedzeniem, nie są objęte tym pojęciem.

45. Przy wykładni art. 53 trzeba również określić znaczenie pojęcia „wstęp”. Artykuł 32 ust. 1 rozporządzenia nr 282/2011 wyjaśnia, że jedynie usługi, „których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu”, są objęte zakresem stosowania art. 53 dyrektywy 2006/112.

46. Analiza językowa pojęcia „wstęp” nie dostarcza rozstrzygających wskazówek co do jego wykładni. Oxford Dictionary⁽²³⁾ definiuje angielskie słowo „admission” („wstęp”) jako „the process or fact of entering or being allowed to enter a place or organization” („proces lub fakt wchodzenia lub posiadania zezwolenia na wejście do jakiegoś miejsca lub organizacji”). W wersjach językowych dyrektywy, które byłam w stanie zweryfikować, występują określenia, które mają bardzo podobne, szerokie znaczenie⁽²⁴⁾.

47. Historia legislacyjna pokazuje, że zamiarem prawodawcy Unii było stopniowe przejście – ze skutkiem od 1 stycznia 2010 r. – w odniesieniu do zasady ogólnej określającej miejsce świadczenia usług na rzecz podatników od państwa członkowskiego siedziby usługodawcy(25) do państwa członkowskiego siedziby usługobiorcy(26). Jednocześnie – ze skutkiem od 1 stycznia 2011 r. – ograniczono również zakres stosowania zasady szczególnej, zgodnie z którą usługi edukacyjne świadczone na rzecz podatników podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym są fizycznie wykonywane, i tym samym przyznano większy zakres stosowania nowo wprowadzonej zasady ogólnej(27).

48. Materiały z prac przygotowawczych, które doprowadziły do przyjęcia dyrektywy 2008/8, sugerują, że użycie określeń „wstęp” i „ impreza” bynajmniej nie było przypadkowe. Przeciwnie – wprowadzenie tych pojęć było przedmiotem długich dyskusji i było zamierzone(28).

49. Ponieważ prawodawca Unii celowo postanowił zachować – chociaż w ograniczonej formie – zasadę szczególną w odniesieniu do określonych usług edukacyjnych, przepisu tego nie można interpretować w sposób, który ogranicza jego zakres, bez uszczerbku dla tego celu.

50. Dalsze wskazówki co do tego, jak należy rozumieć pojęcie „wstępu”, można wysnuć z kontekstu. Artykuły 44 i 53 dyrektywy 2006/112 ustanawiają przede wszystkim zasady ogólne i zasady szczególne w odniesieniu do usług edukacyjnych świadczonych na rzecz podatników, podczas gdy art. 45 i 54 odgrywają podobną rolę w kontekście usług edukacyjnych świadczonych na rzecz konsumentów końcowych. Na tym podobieństwie się jednak kończy. Podczas gdy art. 53 odnosi się do usług wstępu na imprezy edukacyjne, art. 54 stosuje się do „usług [...] zwizualizowanych z działalnością [...] edukacyjną” (wyróżnienie własne). Zakres tego drugiego przepisu jest zatem szerszy pod dwoma względami. Po pierwsze, nie ogranicza się on do „imprez edukacyjnych”, lecz obejmuje różne rodzaje „działalności edukacyjnej”. Po drugie, co ma większe znaczenie, nie ogranicza się on do usług „wstępu”.

51. To, że prawodawca Unii posługuje się w tych siedmiu przepisach różnymi określeniami, sugeruje, że jego zamiarem było rozróżnienie trzech odmiennych kategorii usług edukacyjnych. Tylko niektóre formy działalności edukacyjnej (pierwszej i najszerszej kategorii usług) stanowiły imprezy edukacyjne (należące do drugiej, pośredniej kategorii), a tylko niektóre usługi dotyczyły takich imprez można uznać za będące zasadniczo usługami „wstępu” (należące do trzeciej i najwęższej kategorii; wyróżnienie własne)(29).

52. Kontekst, w jakim umiejscowiony jest art. 53, przemawia zatem przeciwko zawężającej wykładni pojęcia „wstępu”, którą zaproponowały Skatteverket oraz Komisja. Z jednej strony wykładnia ta pozbawiłaby pojęcie „wstępu na imprezę” – a tym samym art. 53 – większego znaczenia. Z drugiej strony usług „wstępu na imprezę edukacyjną” nie można utożsamiać ze świadczeniem „imprezy edukacyjnej”. Te dwie kategorie usług powinny się raczej rozróżnić na podstawie obiektywnego, jasnego i praktycznego kryterium.

53. Moim zdaniem kluczem do interpretacji art. 53 jest akcent, jaki kładzie się w tym przepisie na indywidualnych uczestników. Stanowisko to potwierdza pośrednio art. 33 rozporządzenia nr 282/2011, w którym mowa jest o „osobie uczestniczącej w wydarzeniu” (wyróżnienie własne). Zasadniczą cechą usług objętych zakresem stosowania art. 53 polega więc na przyznaniu co najmniej jednej osobie prawa wstępu do lokalu, w którym odbywa się impreza edukacyjna. Można powiedzieć, że cenę pobiera się w zamian za przyznanie określonej liczby osób prawa dostępu do danej imprezy. W praktyce zatem, jeżeli tylko podmiot świadczący imprezę kontroluje liczbę osób, które mogą otrzymać dostęp, i pobiera od podatnika opłat za ich wstęp, taka impreza prawdopodobnie będzie objęta zakresem stosowania art. 53 dyrektywy 2006/112.

54. Natomiast świadczenie samej imprezy *jako takiej*, tj. usługi polegającej na organizowaniu lub goszczeniu imprezy edukacyjnej i oferowaniu jej na rynku *w całości*, nie jest objęte zakresem stosowania art. 53. Może to być na przykład sytuacja, w której usługa polega na sprzedaży gotowego szkolenia lub seminarium na rzecz podatnika zamierzającego odsprzedać je na rzecz innych podatników lub zaoferować je wspólnie mniej lub bardziej precyzyjnie zdefiniowanej grupie (na przykład pracownikom i towarzyszącym im członkom rodziny)(30), nawet jeżeli ogólna liczba miejsc jest określona.

55. Wydaje mi się, że to, czy dana osoba bierze udział w imprezie aktywnie, czy pasywnie, nie ma żadnego znaczenia. Będzie to zależało od charakteru danej imprezy – obecnie na wykładzie zwykle nie będzie wiążało się z aktywnym udziałem. Z kolei obecnie na seminarium będzie najczściej wymagało od uczestników nieco aktywniejszej postawy. Prawo do brania udziału jest wtórne i nie da się oddzielić od pierwotnego prawa wstępu, i oczywiście również podlega art. 53.

56. Jeżeli „wstęp” na imprezę stanowi jeden z wielu elementów usługi z której (a zatem nie można go uznać za jej element główny), usługa ta jako całość powinna podlegać zasadzie ogólnej określonej w art. 44. Miałoby to miejsce na przykład w sytuacji, kiedy usługa polegałaby na zorganizowaniu wyjazdu służbowego głównego księgowego spółki, obejmującego nie tylko udział w konferencji edukacyjnej, ale też wyżywienie, zakwaterowanie i odwiedzenie szeregu atrakcji turystycznych.

57. To, że art. 33 rozporządzenia nr 282/2011 określa korzystanie z szatni lub urzędze sanitarnych przez osoby uczestniczące w imprezach edukacyjnych jako „usługi pomocnicze”, nie podważa tych wniosków ani nie przemawia za bardziej zawężającą wykładnię pojęcia „wstępu”. Te usługi pomocnicze są bezpośrednio związane ze wstępem w taki sam sposób, w jaki są związane z obecnością czy też udziałem. Nie stanowi one dla klientów same w sobie pożądanego korzyści. Przyczyniają się jedynie do tego, że klient w pełniejszy sposób korzysta ze świadczenia głównego. Powinny zatem oczywiście być traktowane pod względem podatkowym wspólnie ze świadczeniem głównym, tj. wstępem na imprezę(31). Nie uważam, aby to, że w art. 33 wykluczono usługi pośrednictwa związane ze sprzedażą biletów wstępu z zakresu „usług pomocniczych”, wskazywało, że istnieje przekonujący argument za szczególnie zawężającą wykładnię pojęcia „wstępu”.

58. Ponadto, w przeciwieństwie do art. 54 (dotyczącego świadczeń na rzecz osób niebędących podatnikami), art. 53 nie obejmuje innych usług towarzyszących niezwiązanych ze wstępem ani „świadczenia usług przez organizatorów [...] działań(32) [edukacyjnej]”. W przypadku świadczenia takich innych usług na rzecz podatników miejsce świadczenia ustala się zgodnie z zasadą ogólną określoną w art. 44. Dodatkowo wzmacnia to argument, zgodnie z którym art. 53 ma mieć zastosowanie konkretnie do usługi polegającej na przyznaniu prawa wstępu uczestnikom za opłatą, podczas gdy usługi o innym charakterze nie są objęte zakresem stosowania tego przepisu.

59. Wreszcie każda z usług związanych z różnymi krokami, które trzeba wykonywać, aby zorganizować, gości i udostępnić imprezy indywidualnym uczestnikom, powinno się rozpatrywać odrębnie. Wykładnia, którą zaproponowałam powyżej, oznacza w praktyce, że odpłatne świadczenie imprezy edukacyjnej, niezależnie od liczby uczestników – jeżeli cena zależy co do zasady od długości (liczby godzin) takiej imprezy, jej elementów lub innych parametrów technicznych, a nie od liczby uczestniczących w niej osób – nie będzie objęte zakresem art. 53 dyrektywy 2006/112.

60. Z powyższego wynika, że w sytuacji, kiedy organizator imprezy edukacyjnej sprzedaje usługę polegającą na świadczeniu tej imprezy jako całości osobie trzeciej(32), pracodawcy, który

zamierza zaproponować pracownikom szkolenie wewnętrzne, lub walczyć z ciemnotą o rodka konferencyjnego, który sam zamierza zaoferować tę imprezę na rynku, transakcja ta nie jest objęta zakresem stosowania art. 53 i należy ją opodatkować zgodnie z art. 44. Natomiast w przypadku, gdy podatnik, który nabył taką imprezę zorganizowaną jako gotowy produkt, odsprzedaje dostępne miejsca innemu podatnikowi za cenę, która zależy głównie od liczby osób mających otrzymać prawo wstępu, „wstęp” na tę imprezę stanowi istotę takiej usługi i tym samym stosuje się art. 53. Podobnie, jeżeli pracodawca, który kupił świadczenie usługi dotyczącej danej imprezy, zda sobie sprawę, że sala konferencyjna, w której ma się ona odbyć, może pomieścić więcej osób, niż ma on pracowników, i postanowi sprzedać pozostałe miejsca jednemu lub większej liczbie podatników oraz, co oczywiste, pobiera opłatę za każdą osobę otrzymującą prawo wstępu, art. 53 będzie miał zastosowanie również do tej lub tych transakcji.

Kryteria dodatkowe

61. Skatteverket, Szwecja i Komisja w różny sposób argumentują za tym, że Trybunał powinien uwzględnić dodatkowe kryteria w odniesieniu do stosowania art. 53 dyrektywy 2006/112. Nie zgadzam się z tym podejściem. Dla zachowania należytego porządku wywodu zbadam poniżej ich główne propozycje.

62. Po pierwsze, różne techniczne lub praktyczne aspekty dotyczące rejestracji i płatności, a w szczególności to, czy kwestie te są związane z wyprzedzeniem, nie mają znaczenia, ponieważ nie są w stanie zmienić charakteru danej usługi. Artykuł 32 ust. 1 rozporządzenia nr 282/2011 stanowi – ogólnie rzecz biorąc – że prawo [wstępu] powinno być przyznawane „w zamian za bilet lub opłatę, w tym opłatę w formie abonamentu, biletu okresowego lub opłaty okresowej”. To samo musi dotyczyć formy, w jakiej prawo wstępu jest przenoszone na beneficjenta.

63. Po drugie, nie mogę zgodzić się z sugestią Komisji, że art. 53 ma zastosowanie wyłącznie do imprez, w przypadku których usługodawca *nie* zna z wyprzedzeniem przynajmniej niektórych uczestników. Komisja twierdzi, że imprezy, w przypadku których wymagana jest uprzednia rejestracja, co daje usługodawcy z wyprzedzeniem wiedzę o statusie podatkowym wszystkich uczestników wraz z danymi dotyczącymi ich identyfikacji podatkowej, są objęte zakresem stosowania art. 44.

64. Nie dostrzegam w odnośnych przepisach żadnego fragmentu, który stanowiłby, że „wstęp” wymaga, aby imprezy były przynajmniej w części otwarte dla ogółu lub tej grupy niezidentyfikowanych, anonimowych usługobiorców. Nie rozumiem tego, na jakiej podstawie można twierdzić, że oferowanie udziału w seminarium nieznanemu usługobiorcy nadaje tej usłudze charakter usługi „wstępu”, podczas gdy sprzedaż tej samej usługi usługobiorcy, który jest znany z wyprzedzeniem, powinno się uważać za nieobjętą zakresem tej kategorii.

65. Takie kryterium wydaje mi się zarówno arbitralne, jak i podatne na manipulację. Umożliwiłoby ono organizatorowi imprezy o charakterze transgranicznym wybieranie państwa członkowskiego, w którym zostanie ona opodatkowana, jedynie poprzez zmianę całościowego nieistotnego elementu oferowanej usługi, np. umyślne zaniechanie zwrócenia się do niektórych uczestników imprezy z prośbą o podanie numerów VAT z wyprzedzeniem lub dopuszczenie do udziału kilku usługobiorców będących podatnikami w ostatniej chwili w ramach oferowania im biletów przed wejściem.

66. To, że na rozprawie Komisja twierdziła, iż wstęp na imprezę na podstawie *imiennego* biletu okresowego *jest objęty* zakresem stosowania art. 53, wprowadza jeszcze większe zamieszanie i pokazuje, że instytucja ta ma problem z precyzyjnym wyznaczeniem granic kryterium, które sama zaproponowała.

67. Z tych samych powodów nie mogą zaakceptować stanowiska, zgodnie z którym stosowanie art. 53 powinno zależeć od tego, czy uzyskanie danych identyfikacji podatkowej przed imprezą jest (subiektywnie) „niemożliwe” dla danego usługodawcy. Trudno mi wyobrazić sobie, że zebranie od podatników uczestniczących w imprezie przed przekazaniem im faktury (które sobie z pewnościami założył do celów podatkowych) minimalnego zakresu potrzebnych danych będzie w praktyce niemożliwe lub nadmiernie trudne, nawet jeśli same bilety będą wydawane na miejscu bezpośrednio przed imprezą(33).

68. Mam również problem z propozycją Skatteverket, zgodnie z którą art. 53 miałby nie mieć zastosowania w sytuacji, kiedy wstęp na imprezę oferuje się ogólnemu społeczeństwu, a nie jednemu podatnikowi, kilku podatnikom lub konkretnej, określonej wcześniej grupie podatników. Moim zdaniem taka okoliczność nie może podważać podstawowego charakteru tego wstępu w przypadku danego świadczenia.

69. Kryterium to wydaje mi się arbitralne i podatne na manipulacje tak samo jak to zaproponowane przez Komisję. Usługodawca mógłby łatwo wpłynąć na miejsce świadczenia imprez edukacyjnych o charakterze transgranicznym, ograniczając krąg potencjalnych klientów, do których kieruje ofertę, albo rozszerzając go np. poprzez reklamę imprezy zamieszczaną na publicznie dostępnej stronie internetowej lub sprzedaż pozostałych miejsc przypadkowym klientom przed wejściem. Pragnę dodać, że ponieważ seminaria oferowane przez Srf konsulterna są dostępne zarówno dla członków organizacji zawodowej księgowych, jak i osób niebędących członkami tej organizacji, kryterium to nie wydaje się pomocne w określeniu miejsca świadczenia rozpatrywanych usług.

70. Po trzecie, Szwecja i Komisja podnoszą, że art. 53 należy stosować tylko wtedy, gdy opodatkowanie w miejscu świadczenia usługi nie wiąże się z czymś, co określają jako „nieproporcjonalne obciążenie administracyjne” danych podatników. W tym celu powołują się na brzmienie motywu 6 dyrektywy 2008/8(34) i twierdzą – wraz z Skatteverket – że w konkretnym przypadku przedmiotowych seminariów obciążenie administracyjne, jakie wynikałoby z zastosowania art. 53, byłoby nieproporcjonalne(35).

71. To prawda, że uniknięcie nakładania dodatkowych obciążeń administracyjnych byłoby jednym z celów, jakie przywiecały Komisji przy składowaniu wniosku dotyczącego zmiany dyrektywy 2006/112(36). Motyw 6 dyrektywy 2008/8 w rzeczywistości odzwierciedla ten cel. Nie mam jednak wątpliwości, że podatnik nie może powoływać się na obciążenie administracyjne, jakie może wynikać z tego, że usługa podlega opodatkowaniu w tym, a nie innym państwie członkowskim, aby zneutralizować skutki przepisu prawa Unii, który w przeciwnym razie miałby zastosowanie. Nawet gdyby motyw 6 należało uznać za zasadę wykładni – co nie ma miejsca – nie można by podważyć wyraźnego brzmienia art. 53, ponieważ motyw nie może mieć pierwszeństwa przed tekstem legislacyjnym(37).

72. Przyjęcie takiego kryterium uzależniałoby stosowanie art. 53 od konkretnego ukształtu określonych okoliczności danej sprawy. Trudno wyobrazić sobie, aby obowiązujący w całej Unii system podatkowy mógł działać na podstawie tak zmiennych i przypadkowych czynników. Ponadto jest dla mnie całkiem niejasne, jak można by zidentyfikować sytuacje, w których obciążenie administracyjne osiąga próg nieproporcjonalności. Oczywiście jest natomiast to, że takie kryterium jest niepraktyczne. Wymagałoby ono od zainteresowanych podatników

sprawdzania w każdym indywidualnym przypadku, czy osiągnięto ten niezdefiniowany próg, co często prowadzi do sporu z właściwymi organami.

73. Ogólniej rzecz biorąc, wydaje mi się, że obciążenia administracyjnego, jakie w niektórych przypadkach może wynikać z powszechnie obowiązujących przepisów prawa krajowego mającego na celu transpozycję dyrektyw Unii Europejskiej, nie można uznać za nieproporcjonalne, dopóki przepisy te nie zostaną podważone przez Trybunał ze względu na ich nieproporcjonalność. Kwestia ta nie wchodzi jednak w zakres niniejszego odesłania prejudycjalnego i nie będę jej dalej omawiać. Pragnę jedynie dodać, że w dyrektywach 2008/8 i 2008/9/WE(38) ustanowiono szereg zasad i procedur, których celem jest właśnie ograniczenie potencjalnego obciążenia administracyjnego podatników w odniesieniu do świadczeń dokonywanych w państwie członkowskim innym niż to, w którym mają siedzibę(39). Trudno więc zrozumieć, jak można uznać, że z art. 53 dyrektywy 2006/112 wiąże się z nieproporcjonalnym obciążeniem podatników.

74. Dodam, iż z orzecznictwa wynika, że preambuła aktu wspólnotowego nie ma mocy prawnie wiążącej i nie można jej powoływać ani dla uzasadnienia odstępstw od przepisów danego aktu, ani w celu wykładni tych przepisów w sposób oczywiście sprzeczny z ich brzmieniem(40).

75. Podsumowując, zastosowanie któregośkolwiek z zaproponowanych dodatkowych kryteriów prowadzi do szczególnie wąskiej wykładni art. 53 dyrektywy 2006/112. Uważam, że nic w brzmieniu ani celu tego przepisu nie przemawia za taką wąską interpretacją. Ponadto w przypadku obowiązywania takich kryteriów zainteresowani podatnicy musieliby w każdym przypadku wykazać, że ich świadczenia spełniają te zmienne kryteria, a właściwe organy musiałyby to następnie zweryfikować. Wiązałoby się to z ogromnym ryzykiem sporów sądowych i prawdopodobnie prowadzi do zwiększenia ogólnego obciążenia administracyjnego – wbrew celowi określonemu w motywie 6.

76. Kryteria te mogą również prowadzić do paradoksalnej sytuacji, w której podobne imprezy edukacyjne odbywające się równolegle w tym samym miejscu byłyby opodatkowane w różnych państwach członkowskich – w zależności od tego, gdzie usługobiorcy mają siedzibę. Z punktu widzenia funkcjonowania rynku wewnętrznego i zasad konkurencji nie wydaje mi się to sytuacją szczególnie pożądaną(41).

77. Wreszcie uzależnienie stosowania art. 53 od spełnienia któregośkolwiek z wyżej omówionych kryteriów powodowałoby, że ustalenie miejsca świadczenia zależałoby od oceny obciążonej niepewnością i pewną dozą subiektywizmu(42). Byłoby to sprzeczne z zasadą pewności prawa, która wymaga, by szczególnie w tych dziedzinach, które – tak jak opodatkowanie VAT – wywierają skutki finansowe, uregulowania wspólnotowe cechowały się jasnością, precyzją i przewidywalnością, aby umożliwić zainteresowanym podmiotom ocenę ich skutków we właściwym czasie i podjęcie odpowiednich kroków(43). Zatem, ponieważ kryteria te prawdopodobnie uderzyłyby w jednolitość stosowania art. 53, a tym samym skuteczność dyrektywy 2006/112, nie można utrzymać żadnego z nich(44).

78. Stosowanie art. 53 do usług w niniejszej sprawie nie wydaje się powodować żadnych trudności praktycznych. Miejsce, w którym wykonywana jest sporna działalność, można bowiem określić bez trudu(45). Ponieważ przedmiotowe usługi podlegają VAT w państwie członkowskim, w którym faktycznie mają miejsce, powstały skutek nie stanowi rozwiązania, które byłoby nieracjonalne pod względem podatkowym(46). Podobnie stosowanie art. 53 nie wydaje się nadzwyczaj skomplikowane ani nie wydaje się zagrażać skutecznemu i prawidłowemu poborowi podatku VAT(47).

Czy przedmiotowe seminaria są objęte zakresem stosowania art. 53 dyrektywy 2006/112?

79. Rola Trybunału w postępowaniu w przedmiocie odesłania prejudycjalnego polega na dostarczeniu sądowni odsyłającemu wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wykąadni prawa Unii, które mogą być przydatne(48). Na koniec wyводу chciałabym zatem wskazać pewne elementy, które są dla odsyłających może musieć uwzględnić, ustalając, czy art. 53 dyrektywy 2006/112 ma zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym.

80. Jak zauważyłam już wcześniej(49), nikt nie kwestionuje, że przedmiotowe seminaria stanowiły usługi edukacyjne świadczone na rzecz podatników.

81. Nic w aktach sprawy toczącej się przed Trybunałem nie wskazuje na to, że seminaria te nie są objęte zakresem pojęcia „ imprezy ” interpretowanego w świetle moich wniosków przedstawionych w pkt 44 powyżej. Usługi te to pięciodniowe seminaria z zakresu rachunkowości z jednodniową przerwą w trakcie; odbywają się w określonej lokalizacji, a ich program jest ustalany z wyprzedzeniem. Co do zasady takie usługi wydają się w oczywisty sposób mieścić w zakresie pojęcia „ imprez edukacyjnych ” w rozumieniu art. 53. Podczas rozprawy Szwecja i Komisja stwierdziły, że tak w rzeczywistości nie jest. Nie widzę powodu, aby się z tym nie zgodzić.

82. Trzeba jeszcze zbadać kwestię tego, czy usługa, którą Szwecja konsulterna świadczy za opłatą, to przyznawanie prawa wstępu, a nie inny rodzaj usługi dotyczących przedmiotowych seminariów w postępowaniu głównym. Mówię krótko, zależy to od tego, czy kluczowy element stanowi to, że Szwecja konsulterna sprzedaje swoim klientom indywidualne prawo wstępu na seminaria, które organizuje, i pobiera od nich opłatę za każdą osobę.

83. Natomiast bez znaczenia jest to, czy Szwecja konsulterna adresuje swoje usługi do konkretnych klientów, czy też do ogółu społeczeństwa, również poprzez publiczne udostępnianie informacji o seminariach przez Internet. Nieistotne jest również to, czy w okresie trwania imprezy Szwecja konsulterna dysponuje danymi identyfikacji podatkowej każdego klienta, który wykupi prawo wstępu. Wreszcie nie ma znaczenia to, czy – w wyniku zastosowania art. 53, a nie art. 44 – Szwecja konsulterna lub jej klienci będą musieli zarejestrować się dla celów VAT w innym państwie członkowskim w związku z tymi seminariami oraz czy będą musieli zapłacić VAT, a następnie złożyć wniosek o zwrot VAT naliczonego w tym innym państwie członkowskim.

84. Na podstawie materiałów udostępnionych Trybunałowi wydaje się, że sam charakter usługi Szwecja konsulterna polega na przyznawaniu klientom będącym podatnikami prawa wstępu do miejsca, w którym rzeczywiście odbywa się konkretne seminarium, dla osób fizycznych, co umożliwiałoby im udział w tych seminariach. Ostatecznie ustalenie, czy świadczenie przedmiotowych seminariów mieści się w zakresie pojęcia „ wstępu ” w rozumieniu art. 53 dyrektywy 2006/112, należy wyznaczyć do sądu odsyłającego, który powinien w swojej całościowej ocenie uwzględnić wszystkie istotne okoliczności.

Wnioski

85. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Högsta förvaltningsdomstolen (naczelny sąd administracyjny, Szwecja) następującej odpowiedzi:

Pojęcie „ świadczenia usługi wstępu na [...] imprezy edukacyjne ” zawarte w art. 53 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono usługę świadczoną wyjątkowo przez podatników, której kluczowy element polega na sprzedaży praw wstępu na

jedno lub kilkuniedniowe, zawodowe seminarium edukacyjne dla osób fizycznych, jeżeli seminarium to odbywa się w określonej lokalizacji, a jego treść jest ustalana z wyprzedzeniem, o czym rozstrzygnie sąd krajowy. Bez znaczenia jest to, czy: (i) wszyscy usługobiorcy udostępniają usługodawcy informacje takie jak dane identyfikacji podatkowej; (ii) przedmiotowa usługa wymaga wcześniejszej rejestracji lub opłaty; (iii) usługodawca oferuje się wyjątkowo określonej grupie, czy też ogółowi społeczeństwa; oraz to, czy (iv) fakt, że usługa ta podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym odbywa się dana impreza, prowadzi do dodatkowego obciążenia administracyjnego usługodawcy lub jego klientów.

1 Język oryginału: angielski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

3 Wydaje się, że impreza ta ma następujące istotne cechy: składa się z cyklu autonomicznych imprez (meczów piłki nożnej), odbywających się w różnych państwach członkowskich lub poza Unią Europejską, na które różni podatnicy sprzedają imienne bilety poprzez zlokalizowany system dystrybucji.

4 W chwili zaistnienia okoliczności faktycznych dyrektywa 2006/112 obowiązuje w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11).

5 Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE (Dz.U. 2011, L 77, s. 1).

6 Zwanej dalej „ustawą o VAT”.

7 Zwanych dalej „danymi identyfikacji podatkowej”.

8 Zobacz pkt 16, 17 powyżej.

9 Zobacz pkt 13, 14 powyżej.

10 Wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 24.

11 Zobacz pkt 14 powyżej.

12 Wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 35–39.

13 Wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 18, 19.

14 Wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 25.

15 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, COM(2003) 822, pkt 3.

16 Zmieniony wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, COM(2005) 334, pkt 1, s. 2. Cel ten znajduje odzwierciedlenie w motywie 4 dyrektywy 2008/8, który stanowi w tym względzie, że „podstawą ogólnej zasady dotyczącej miejsca świadczenia usług powinno być miejsce, w którym siedzibą ma usługobiorca, a nie miejsce, w którym siedzibą ma usługodawca”.

17 Taka zasada ogólna obowiązuje najpierw zgodnie z art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw

członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), a później zgodnie z art. 43 dyrektywy 2006/112 w jej początkowym brzmieniu. Zasada ta obowiązuje do dnia 31 grudnia 2009 r.

18 Trybunał konsekwentnie orzeka, że jedna transakcja ma miejsce, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. na przykład wyrok z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 70). Przegląd orzecznictwa dotyczącego „świadczeń złożonych” oraz ich opodatkowania w świetle dyrektywy 2006/112 można znaleźć w opinii rzecznika generalnego J. Kokotta w sprawie Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:295, pkt 27 i nast.

19 Motyw ten stanowi, że zasady dotyczące ustalania miejsca świadczenia usług na rzecz podatników powinny „odzwierciedlać zasadę opodatkowania w miejscu konsumpcji”.

20 Rozporządzenie to zostało przyjęte na podstawie art. 397 dyrektywy 2006/112. Jego celem jest zapewnienie jednolitego stosowania systemu VAT poprzez określenie przepisów wykonawczych do dyrektywy 2006/112 w przypadkach, kiedy stosowanie tej dyrektywy doprowadziło lub prawdopodobnie doprowadzi do rozbieżności, które są niezgodne z właściwym funkcjonowaniem rynku wewnętrznego (motywy 2 i 4).

21 Zobacz stronę internetową <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Zobacz następujące wersje językowe: CZ: akce; DE: Veranstaltung; ES: manifestaciones; FR: manifestation; IT: manifestazione; NL: evenement; PL: impreza; oraz PT: manifestações. Szwedzka wersja językowa art. 53 zawiera dwa pojęcia o bardzo podobnym znaczeniu – „arrangemang” i „evenemang”.

23 Zobacz stronę internetową <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 Zobacz następujące wersje językowe: CZ: vstup; DE: Eintrittsberechtigung; ES: acceso; FR: accès; IT: accesso; NL: toegang; PL: wstęp; PT: acesso; oraz SV: tillträde.

25 Taka zasada ogólna obowiązuje do dnia 31 grudnia 2009 r. Zobacz przypis 17 powyżej.

26 Taka zasada ogólna obowiązuje począwszy od dnia 1 stycznia 2010 r. zgodnie z art. 44 dyrektywy 2006/112, zmienionym przez art. 2 dyrektywy 2008/8.

27 Do dnia 31 grudnia 2010 r. ta zasada szczególna miała zastosowanie do usług odnoszących się do działalności edukacyjnej (do dnia 31 grudnia 2009 r. zgodnie z art. 52 dyrektywy 2006/112 w jego pierwotnym brzmieniu, a w okresie między dniem 1 stycznia a 31 grudnia 2010 r. zgodnie z art. 53 dyrektywy 2006/112, zmienionym przez art. 2 dyrektywy 2008/8). Począwszy od dnia 1 stycznia 2011 r. zakres stosowania tej zasady ograniczono do usług wstępu na imprezy edukacyjne zgodnie z art. 53 dyrektywy 2006/112, zmienionym przez art. 3 dyrektywy 2008/8.

28 W toku procesu legislacyjnego rozważano różne opcje: (i) zniesienie zasady szczególnej z art. 9 ust. 2 lit. c) dyrektywy 77/388 przewidującej opodatkowanie usług edukacyjnych w państwie członkowskim, w którym „są one faktycznie wykonywane”, oraz objęcie ich zasadą ogólną [zob. dokumenty Komisji COM(2003) 822 z dnia 23 grudnia 2003 r. i COM(2005) 334 z dnia 20 lipca 2005 r., a także dokument Rady 11857/04 z dnia 4 sierpnia 2004 r.]; (ii) utrzymanie tej zasady

szczególnej (zob. dokumenty Rady 11162/04 z dnia 8 lipca 2004 r. i 16112/05 z dnia 23 grudnia 2005 r.); (iii) ograniczenie zakresu stosowania tej zasady szczególnej do „usług wstępu” na imprezy edukacyjne (zob. dokumenty Rady 11162/04 z dnia 8 lipca 2004 r. i 15420/04 z dnia 29 listopada 2004 r.) i wreszcie (iv) wprowadzenie okresu przejściowego trwającego od dnia 1 stycznia do 31 grudnia 2010 r. (zob. obecnie art. 2 i 3 dyrektywy 2008/8), podczas którego, pomimo zmiany zasady ogólnej, zakres zasady szczególnej dotyczącej działalności edukacyjnej pozostawałby bez zmian, a po jego zakończeniu te zasady szczególne ograniczono by do usług „wstępu na imprezy edukacyjne” (dokument Rady 9913/2/06 z dnia 2 czerwca 2006 r.).

29 Wnioski te wydają się pokrywać z interpretacją ustaloną niemal jednogłośnie przez Komitet ds. VAT na posiedzeniu, które odbyło się w dniach 10–12 maja 2010 r., zgodnie z którą „pojęcie »działalności« zawarte w art. 54 dyrektywy VAT (w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2011 r.) obejmuje również imprezy, do których stosuje się art. 53 tej dyrektywy (w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2011 r.)” (wyróżnienie własne). Zobacz wytyczne Komitetu ds. VAT z 91. posiedzenia, dokument nr A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, pkt 2. Przypominam, że Komitet ds. VAT został ustanowiony na podstawie art. 398 ust. 2 dyrektywy 2006/112 i składa się z przedstawicieli Komisji oraz państw członkowskich. Mimo że jego wytyczne stanowią jedynie opinie komitetu doradczego, nie za urzędowy wykładni prawa Unii, a tym samym nie są wiążące, to jednak dostarczają wartościowych wskazówek pod kątem wykładni dyrektywy 2006/112. Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego J. Kokotta w sprawie RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:57, pkt 46–50.

30 Na przykład wyjazdowe imprezy rozrywkowe lub kulturalne oferowane przez przedsiębiorców pracownikom i ich rodzinom.

31 Wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r., Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, pkt 18.

32 Możliwych jest kilka innych scenariuszy, w tym świadczenie różnego rodzaju usług przez pośredników. Wykraczają one poza zakres niniejszej opinii i nie będą ich dalej rozważać. Aspekty te omówiono w wytycznych Komitetu ds. VAT z 97. posiedzenia, które odbyło się 7 września 2012 r., dokument nr A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Zobacz również Ch. Amand, The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union, *International VAT Monitor*, July–August 2015, s. 213.

33 Pogląd ten jedynie potwierdza wniosek, do którego doszedłem w pkt 62 powyżej, że dokonanie rejestracji lub opłaty z wyprzedzeniem nie ma znaczenia dla stosowania art. 53.

34 A mianowicie, że „[w] niektórych okolicznościach ogólne zasady dotyczące miejsca świadczenia usług [...] nie mają zastosowania i powinny mieć wtedy zastosowanie określone wyłączenia. Wyłączenia te powinny być w znacznej mierze oparte na istniejących kryteriach i odzwierciedlać zasady opodatkowania w miejscu konsumpcji, nie nakładając jednocześnie nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego na niektóre podmioty gospodarcze”.

35 Z pism procesowych wynika, że podniesione dodatkowe obciążenie administracyjne obejmowałoby wymóg (i) rejestracji na VAT w państwie członkowskim, gdzie rzeczywiście odbywa się impreza, oraz (ii) rozliczenia tam VAT, a także (iii) w odniesieniu tylko do usługobiorców – przeprowadzenie postępowania w sprawie uzyskania zwrotu naliczonego w ten sposób VAT.

36 Zobacz pkt 30 powyżej oraz odesłania do cytowanych tam wniosków Komisji.

37 Zobacz analogicznie moja opinia w sprawie Finanzamt Dortmund-West, C-366/12, EU:C:2013:618, pkt 55.

38 Dyrektywa Rady z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczególne zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).

39 I tak motyw 8 dyrektywy 2008/8 stanowi, że „[w] celu uproszczenia zobowiązań ciążących na podmiotach gospodarczych prowadzących działalność w państwach członkowskich, w których nie mają one siedziby, należy ustanowić system umożliwiający im posiadanie jednego punktu kontaktu elektronicznego do celów identyfikacji i deklaracji VAT”. Motyw 2 dyrektywy 2008/9 stanowi, że procedura zwrotu VAT „należy uprościć i unowocześnić [...] przez uwzględnienie wykorzystania nowoczesnych technologii”, a w motywie 3 wyjaśniono, że procedura ta „powinna poprawić sytuację podmiotów gospodarczych”. Cele te znajdują odzwierciedlenie w przepisach materialnych tych dyrektyw. Nie będnę dalej rozwijać tego argumentu, ponieważ wykracza on poza zakres niniejszej opinii.

40 Wyrok z dnia 24 listopada 2005 r., Deutsches Milch-Kontor, C-136/04, EU:C:2005:716, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo.

41 Trybunał konsekwentnie orzeka, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się traktowaniu podobnych towarów, które w związku z tym stanowią wobec siebie towary konkurencyjne, w różny sposób do celów VAT. Obejmuje ona również zasady jednolitości VAT i eliminowania zakłóceń konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 3 maja 2001 r., Komisja/ Francja, C-481/98, EU:C:2001:237, pkt 22).

42 Zobacz analogicznie opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie My Travel, C-291/03, EU:C:2005:283, pkt 52.

43 Wyrok z dnia 12 lutego 2004 r. w sprawie Slob, C-236/02, EU:C:2004:94, pkt 37.

44 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że jeżeli – jak w niniejszej sprawie – przepis prawa Unii może podlegać kilku wykładniom, to należy przyjąć tę wykładnię, która jest w stanie zapewnić jego skuteczność, interpretując go w tym celu w świetle celów aktu prawnego, którego dotyczy. Zobacz wyrok z dnia 6 września 2018 r., Republika Czeska/Komisja, C-4/17 P, EU:C:2018:678, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo.

45 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie RAL (Channel Islands) i in., C-452/03, EU:C:2005:289, pkt 33.

46 W odniesieniu do kryterium „racjonalności pod względem podatkowym” zob. wyrok z dnia 12 maja 2005 r., RAL (Channel Islands) i in., C-452/03, EU:C:2005:289, pkt 33.

47 W odniesieniu do tego kryterium zob. wyrok z dnia 27 października 2011 r., Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, pkt 26.

48 Wyrok z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 73.

49 Zobacz pkt 23 powyżej.