Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES
[*ELEANOR SHARPSTON*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 10. janvārī [1]

Lieta C-647/17

Skatteverket
pret
Srf konsulterna AB

(*Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Ar nodokli apliekamu darījumu izpildes vieta – Nodokļa maksātājiem sniegti pakalpojumi – Pakalpojumu sniegšana saistībā ar biļešu iegādi izglītības pasākumiem – Kursi, kas tiek rīkoti dalībvalstī, kurā neatrodas nedz pakalpojumu sniedzēja, nedz dalībnieka saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta – Kursi, dalībai kuros ir nepieciešama iepriekšēja reģistrācija un apmaksa

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) lūdz Tiesai sniegt norādes, vai kursi, ko ir organizējis nodokļa maksātājs, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta atrodas Zviedrijā, un kas ir paredzēti dalībniekiem, kuri arī ir nodokļa maksātāji, bet kuru saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta atrodas Zviedrijā, savukārt kursu sniegšanas vieta ir citā dalībvalstī, ir apliekami ar PVN Zviedrijā vai šajā citā dalībvalstī. Vai šādu kursu sniegšanas vieta ir jānosaka atbilstoši Direktīvas 2006/112/EK [2] 44. pantam vai atbilstoši minētās direktīvas 53. pantam?

2. Tādējādi Tiesa pirmoreiz ir aicināta izvērtēt un definēt 53. panta materiālo piemērošanas jomu saistībā ar nodokļa maksātājiem sniegtiem pakalpojumiem, kuri šīs tiesību normas izpratnē ir saistīti ar biļešu iegādi izglītības pasākumiem. Tiesas atbildei, visticamāk, būs izšķiroša loma, lai noteiktu pakalpojumu (tostarp papildpakalpojumu) sniegšanas vietu attiecībā pret citiem 53. pantā minētiem pasākumiem, proti, "kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem" (sākot ar tenisa turnīriem un beidzot ar gadatirgiem, mākslas izstādēm un mūzikas koncertiem). Pievēršoties konkrētam piemēram, Tiesa tādējādi var sniegt norādes, lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu tādam nozīmīgam starptautiska mēroga pasākumam kā, piemēram, 2020. gada Eiropas čempionāts futbolā [3].

1 Oriģinālvaloda – angļu.

2 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

3 Minētā pasākuma būtiskās pazīmes ir šādas: tas sastāv no vairākiem pastāvīgiem pasākumiem (futbola spēlēm), kas notiks dažādās dalībvalstīs vai ārpus ES, biļetes uz šiem pasākumiem ir personalizētas, un to pārdošanu nodrošina vairāki nodokļa maksātāji, izmantojot sarežģītu biļešu izplatīšanas sistēmu.

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112/EK

3. Direktīvas 2006/112/EK 44. pantā ir noteikts, ka "pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļu maksātājam, kas darbojas kā tāds, ir vieta, kura ir nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta" [4].

4. 53. pantā ir paredzēts, ka tad, ja pakalpojumi tiek sniegti nodokļa maksātājam, "to pakalpojumu sniegšanas vieta un to papildpakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar biļešu iegādi kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem, piemēram, gadatirgiem un izstādēm [..], ir vieta, kur faktiski notiek šie pasākumi".

5. 54. panta 1. punktā ir noteikts, ka saistībā ar pakalpojumu sniegšanu personai, kura nav nodokļa maksātājs, "to pakalpojumu sniegšanas vieta un to papildpakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem, piemēram, gadatirgu un izstāžu rīkošana, tostarp šādu pasākumu rīkotāju sniegto pakalpojumu vieta [..] ir vieta, kur faktiski notiek šie pasākumi".

6. Saskaņā ar 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu dalībvalstīm no PVN ir jāatbrīvo darījumi attiecībā uz "arodizglītības vai pārkvalifikācijas nodrošināšanu, tostarp ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi".

Regula Nr. 282/2011

7. Regulas Nr. 282/2011 [5] 32. panta 1. punktā ir noteikts, ka Direktīvas 2006/112/EK 53. pants jo īpaši attiecas uz "tādu pakalpojumu sniegšanu, kuru būtiskākā iezīme ir tiesību piešķiršana apmeklēt pasākumu apmaiņā pret biļeti vai samaksu, tostarp abonēšanu, sezonas biļeti vai periodisku maksājumu".

8. 32. panta 2. punktā ir paredzēts, ka šie pakalpojumi jo īpaši iekļauj: "a) tiesības apmeklēt izrādes, teātra izrādes, cirkus, gadatirgus, izklaides parkus, koncertus, izstādes un līdzīgus kultūras pasākumus; b) tiesības apmeklēt sporta pasākumus, piemēram, sacīkstes vai sacensības; c) tiesības apmeklēt izglītības un zinātnes pasākumus, piemēram, konferences un seminārus".

9. Saskaņā ar 32. panta 3. punktu attiecībā uz telpu, piemēram, vingrošanas zāļu un līdzīgu telpu, izmantošanu par atlīdzību 32. panta 1. punkts netiek piemērots.

10. 33. pantā ir paredzēts, ka "Direktīvas 2006/112/EK 53. pantā minētie papildpakalpojumi ietver pakalpojumus, kas ir tieši saistīti ar biļešu iegādi kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem un kurus atsevišķi par samaksu sniedz personai, kas apmeklē pasākumu". Minētajā pantā tālāk ir precizēts, ka "šādos papildpakalpojumos jo īpaši ietver garderobju vai sanitāro telpu izmantošanu, bet tajos neietver vienkāršus starpnieka pakalpojumus, kas saistīti ar biļešu tirdzniecību".

4 Direktīvas 2006/112 redakcija ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko groza PVN direktīvu attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.) un kas tika piemērota lietas faktu rašanās brīdī.

5 Padomes Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus [Direktīvai 2006/112] (OV 2011, L 77, 1. lpp.).

Valsts tiesības

11. Saskaņā ar *mervärdesskattelagen 1994:200* (Likums Nr. 1994:200 par pievienotās vērtības nodokli)[6] 5. nodaļas 5. pantu pakalpojums, kas ir sniegts nodokļa maksātājam, ir pārdots Zviedrijā, ja vien nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir Zviedrijas teritorijā vai arī tur atrodas nodokļa maksātāja pastāvīgā iestāde, kurai ir sniegts attiecīgais pakalpojums.

12. No PVN likuma 5. nodaļas 11.a panta izriet, ka pakalpojums, kas ir saistīts ar biļešu iegādi kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem, piemēram, gadatirgiem un izstādēm, un ko sniedz nodokļa maksātājam, uzskatāms par pārdotu Zviedrijā, ja attiecīgo pasākumu norises vieta tik tiešām ir Zviedrijā. Tie paši noteikumi attiecas arī ar uz papildpakalpojumiem, kas ir saistīti ar tiesībām apmeklēt pasākumus.

Faktiskie apstākļi, procedūra un prejudiciālie jautājumi

13. *Srf konsulterna AB* (turpmāk tekstā – "*Srf konsulterna*") ir uzņēmums, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta atrodas Zviedrijā un kurš pilnībā pieder profesionālai grāmatvedības, vadības un algas konsultantu organizācijai. Uzņēmums par atlīdzību piedāvā konsultantiem izglītības un profesionālās sagatavošanas apmācību.

14. Iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka citu darbību vidū *Srf konsulterna* piedāvā arī kursus, kuri ilgst 30 stundas, kas ir sadalītas pa piecām dienām ar vienas dienas pārtraukumu pa vidu. Šie kursi ir pieejami tikai profesionāļiem, kuru saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kuru pastāvīgā iestāde atrodas Zviedrijā, neatkarīgi no tā, vai viņi ir profesionālās organizācijas, kas ir *Srf konsulterna* mātes organizācija, biedri. Mācību programma tiek noteikta iepriekš, un kursi ir paredzēti dalībniekiem ar priekšzināšanām un darba pieredzi grāmatvedības jomā, lai arī kursus var pielāgot, ņemot vērā to personu kompetences līmeni, kuras faktiski apmeklē šos kursus. Kursi notiek konferenču telpā.

15. Dalībniekiem ir jāreģistrējas iepriekš un jāsaņem dalības apstiprinājums pirms kursa sākuma. Tādējādi *Srf konsulterna* ir pieejama tāda informācija par dalībnieku identitāti kā, piemēram, viņu vārdi/uzvārdi, adreses, fizisko personu identifikācijas numuri vai reģistrācijas numuri[7]. Samaksa tiek veikta iepriekš.

16. Daļa *Srf konsulterna* kursu notiek dažādās vietās Zviedrijā, bet daļa – citās dalībvalstīs.

17. Tieši saistībā ar citās dalībvalstīs rīkotajiem kursiem (turpmāk tekstā – "strīdus kursi") *Srf konsulterna* lūdza *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde, Zviedrija) lemt, vai pakalpojumu sniegšanas vieta šādā gadījumā ir Zviedrija vai tā dalībvalsts, kurā kursi ir notikuši.

18. Nodokļu tiesību pārvalde bija nolēmusi, ka minētie kursi ir jāuzskata par tādiem, kas ir sniegti Zviedrijā, pat tādā gadījumā, ja to norises vieta ir citā valstī. Attiecīgi ir jāpiemēro nevis 53. pants, bet gan 44. pants, un tā rezultātā kursi tiek aplikti ar PVN Zviedrijā.

19. *Skatteverket* (Ieņēmumu dienests, Zviedrija) nepiekrita lēmumā norādītajam pamatojumam un to pārsūdzēja *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija).

6 Turpmāk tekstā – "PVN likums".

7 Nodokļa maksātāja identifikācijas dati.

20. Norādīdama, ka Direktīvas 2006/112 53. panta nozīme, kā arī šī panta un 44. panta savstarpējā saistība nav pilnīgi skaidra, iesniedzējtiesa apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [Direktīvas 2006/112] 53. pantā minētā vārdkopa "biļešu iegāde pasākumiem" ir jāinterpretē tādējādi, ka tā attiecas uz tādu pakalpojumu kā piecu dienu grāmatvedības kursi, kas tiek sniegti tikai nodokļa maksātājiem un kam ir nepieciešama iepriekšējā reģistrācija un apmaksa?"

21. *Skatteverket*, Francija, Apvienotā Karaliste un Komisija iesniedza rakstiskus apsvērumus. 2018. gada 18. oktobrī notikušajā Tiesas sēdē Zviedrija un Komisija sniedza mutvārdu apsvērumus.

Vērtējums

Ievada apsvērumi

22. Iesniedzējtiesa vēlas pārliecināties, vai tādu pakalpojumu sniegšana, kādi tiek izskatīti pamatlietā, ietilpst Direktīvas 2006/112 53. panta piemērošanas jomā. Atbildei uz prejudiciālo jautājumu tātad jābūt atbildei uz to, vai *Srf konsulterna* rīkotie kursi, kas notiek kādā citā dalībvalstī, nevis Zviedrijā, var tikt uzskatīti par tādu pakalpojumu sniegšanu, "kas saistīti ar biļešu iegādi [..] izglītības [..] pasākumiem" Direktīvas 2006/112 53. panta izpratnē.

23. Vispirms norādīšu, ka nav strīda par to, ka pamatlietā izskatāmais jautājums ir par pakalpojumu sniegšanu, nevis preču piegādi. Tāpat nav strīda par to, ka šie pakalpojumi tiek sniegti tikai nodokļa maksātājiem. Tikpat acīmredzami no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Srf konsulterna* sniegtie pakalpojumi ir izglītojoša rakstura. Tādējādi 44. un 53. pants tik tiešām ir tās tiesību normas, kurām var būt būtiska nozīme, lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu.

24. Ja atbilde uz prejudiciālo jautājumu ir tāda, ka ar pakalpojumu tiek nodrošināta "biļešu iegāde pasākumiem" Direktīvas 2006/112 53. panta izpratnē, tad, ņemot vērā to, ka attiecīgie kursi tiek rīkoti citā dalībvalstī, nevis Zviedrijā, par pakalpojumu sniegšanas vietu būtu jāuzskata šī cita dalībvalsts [8]. Ja sniegtie pakalpojumi neietilpst 53. panta piemērošanas jomā, tad, ņemot vērā, ka visu minēto kursu dalībniekiem saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta atrodas Zviedrijā, par pakalpojumu sniegšanas vietu saskaņā ar direktīvas 44. pantu būtu jāuzskata Zviedrija [9].

25. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai to normu mērķis, kurās noteikta pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vieta, pirmkārt, ir izvairīties no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, no pakalpojuma neaplikšanas ar nodokļiem vispār [10]. Ar Tiesas sniegto atbildi tādējādi tiks noskaidrots, kurai no dalībvalstīm ir nepieciešamā kompetence, lai saistībā ar attiecīgajiem kursiem apliktu nodokļa maksātājus ar PVN saskaņā ar likmēm un procedūrām, kas ir spēkā šajā dalībvalstī.

26. Ņemot vērā, ka minēto kursu mērķis, šķiet, ir palīdzēt konsultantiem aktualizēt savas zināšanas grāmatvedībā [11], tos varētu uzskatīt par "arodizglītības vai pārkvalifikācijas nodrošināšanu" Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē. Tādējādi šos kursus varētu atbrīvot no obligātas aplikšanas ar PVN saskaņā ar šajā tiesību normā paredzēto izņēmumu. Tiesas sēdē Komisija izteica viedokli, ka šī tiesību norma šajā lietā nav piemērojama. Iespējams, šāds viedoklis ir radies tādēļ, ka *Srf konsulterna*, šķiet, nav publisko tiesību subjekts, kura mērķis ir nodrošināt

8 Skat. šo secinājumu 16. un 17. punktu.

9 Skat. šo secinājumu 13. un 14. punktu.

10 Spriedums, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 24. punkts.

11 Skat. šo secinājumu 14. punktu.

arodizglītību 132. panta 1. punkta izpratnē. Tomēr minētā tiesību norma nebūtu piemērojama tikai tādā gadījumā, ja papildus tam, ka *Srf konsulterna* nav publisko tiesību subjekts, tā nav *arī* cita organizācija, "par kur[u] attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka t[ai] ir līdzīgi mērķi" šīs tiesību normas izpratnē jebkurā no dalībvalstīm, kurā tiek sniegti attiecīgie kursi [12]. Tā kā Tiesas rīcībā nav materiālu, kas palīdzētu noskaidrot šo jautājumu, atturēšos no šā jautājuma turpmākas izvērtēšanas.

Par lietas būtību

27. Direktīvas 2006/112 44. pantā ir ietverts vispārīgs noteikums, saskaņā ar kuru nodokļu aplikšanas vajadzībām tiek noteikta pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļu maksātājam, savukārt 53. pantā ir noteikts speciāls un atšķirīgs noteikums tostarp gadījumam, ja tiek sniegti izglītības pakalpojumi.

28. No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka vispārīgajam noteikumam par sniegšanas vietas noteikšanu nav augstāka spēka kā speciālajiem noteikumiem. Katrā atsevišķā gadījumā ir jānosaka, vai attiecīgā situācija atbilst kādam no Direktīvā 2006/112 (piemēram, 53. pantā) norādītajiem konkrētajiem gadījumiem. Ja šī situācija neietilpst kādā no šiem īpašajiem gadījumiem, tā ietilpst 44. panta piemērošanas jomā. Šie speciālie noteikumi nav jāuzskata par izņēmumu no vispārīgā noteikuma, kurš tādējādi būtu jāinterpretē šauri [13]. Drīzāk 44. pants ir uzskatāms par visu pārējo gadījumu klauzulu vai visaptverošu klauzulu, kas ir piemērojama gadījumā, ja netiek piemērots kāds no speciālajiem noteikumiem.

29. Tiesa jau ir norādījusi, ka PVN piemērošanas nolūkā noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamatā esošā loģika ir tāda, ka nodokļi pēc iespējas tiek uzlikti vietā, kurā tiek izmantotas preces un pakalpojumi [14].

30. Šajā spriedumā ir apstiprināta pieeja, kura paredzēta Komisijas priekšlikumā par pakalpojumu sniegšanas vietu un kuras rezultātā tika pieņemti noteikumi šobrīd spēkā esošajā redakcijā. Šajā priekšlikumā Komisija ir norādījusi, ka jebkādas izmaiņas noteikumos, kas nosaka vietu, kur sniegtie pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli, ir veicami tādējādi, lai sniegtie pakalpojumi maksimāli tiktu aplikti ar nodokli tajā vietā, kur šie pakalpojumi ir tikuši izmantoti [15]. Šajā ziņā Komisija ierosināja grozīt noteikumus, ar kuriem nosaka pakalpojumu sniegšanas vietu nodokļa maksātājiem, paredzot, ka šie pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli dalībvalstī, kurā ir *pakalpojuma saņēmēja* saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta [16], nevis dalībvalstī, kurā ir *pakalpojuma sniedzēja* saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta [17].

31. Izglītības pakalpojumi pēc savas būtības ir intelektuāli un tādējādi arī nemateriāli. Tādējādi būtu iespējams pieņemt, ka nodokļa maksātāji šos pakalpojumus ekonomiski "izmanto", kad viņi sniedz (nodrošina rezultātu) saviem pakalpojuma saņēmējiem, un tādējādi var uzskatīt, ka pakalpojumi tiek izmantoti dalībvalstī, kurā šie nodokļa maksātāji veic uzņēmējdarbību. Šāda interpretācija runātu par labu 44. panta piemērošanai.

12 Spriedums, 2013. gada 28. novembris, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 35.–39. punkts.

13 Spriedums, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 18. un 19. punkts.

14 Spriedums, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 25. punkts.

15 Priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu, COM(2003) 822, 3. sadaļa.

16 Grozītais priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu, COM(2005) 334, 1. sadaļa, 2. pants. Šis mērķis ir atspoguļots Direktīvas 2008/8 4. apsvērumā, kurā noteikts, ka vispārīgam noteikumam šajā saistībā "būtu jābalstās uz vietu, kur pakalpojuma saņēmējs veic uzņēmējdarbību, nevis uz vietu, kur uzņēmējdarbību veic pakalpojuma sniedzējs".

17 Šāds vispārīgs noteikums, pirmkārt, paredzēts Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) 9. panta 1. punktā, savukārt vēlāk – Direktīvas 2006/112 43. panta sākotnējā redakcijā. Šis noteikums bija spēkā līdz 2009. gada 31. decembrim.

32. Tomēr pakalpojumi, kas tiek sniegti saistībā ar izglītības *pasākumiem*, veido vienu atsevišķu, bet vienlaikus kompleksu pakalpojumu, kura būtiskie elementi – piemēram, pasniedzēja vai lektora piesaiste, norises vieta, kā arī telpas un uz vietas "izmantotie" papildpakalpojumi – norāda uz ciešu fizisku saikni ar vietu, kur šis pasākums faktiski notiek [18]. Tas savukārt runā par labu tam, ka šie pakalpojumi kopumā būtu jāapliek ar nodokli vietā, kur ir notikusi pakalpojumu izmantošana šā vārda fiziskā nozīmē, kas savukārt nozīmē, ka priekšroka būtu jādod 53. panta piemērošanai.

33. Tādējādi, manā ieskatā, no vispārīgā mērķa, ka nodokļa maksātājiem sniegti pakalpojumi ir apliekami ar nodokli pakalpojumu izmantošanas vietā, nevar izsecināt nekādu vispārēju pieņēmumu par 44. un 53. panta hierarhiju. Direktīvas 2008/8 6. apsvērumā norādītais mērķis [19] tāpat skaidri nenorāda uz to, ka kāds no šiem pantiem būtu interpretējams sevišķi plaši vai šauri.

34. Tādējādi es vispirms izvērtēšu Direktīvas 2006/112 53. pantā noteiktās speciālās tiesību normas piemērošanas jomu un tad mēģināšu iesniedzējtiesai sniegt norādes, vai strīdus pakalpojumi ietilpst šā noteikuma tvērumā. Noliedzošas atbildes gadījumā šiem pakalpojumiem ir piemērojams šīs direktīvas 44. pantā noteiktais vispārīgais noteikums.

Direktīvas 2006/112 53. pants

35. Šīs lietas pamatā ir jēdziens par pakalpojumu sniegšanu, "kas saistīt[i] ar biļešu iegādi [..] izglītības [..] pasākumiem" Direktīvas 2006/112 53. panta izpratnē. Ņemot vērā, ka nav strīda par to, ka lietā aplūkotie kursi pēc to būtības ir "izglītojoši", pievērsīšos atlikušo jēdzienu analīzei, proti, jēdzieniem "pasākums" un "biļešu iegāde".

36. Kas ir uzskatāms par izglītības *pasākumu* šīs normas izpratnē?

37. Šis jēdziens direktīvā nav definēts. Tomēr Regulas Nr. 282/2011 [20] 32. panta 2. punkta c) apakšpunktā kā piemērs tādiem pasākumiem, kas ietilpst Direktīvas 2006/112 53. panta piemērošanas jomā, ir sniegta vispārīga atsauce uz "izglītības un zinātniskām konferencēm un semināriem", kas liecina par to, ka likumdevējs ir vēlējies, lai šā jēdziena tvērums būtu salīdzinoši plašs.

38. Oksfordas vārdnīcā [21] vārds "pasākums" ir definēts kā "tas, kas notiek vai kas tiek rīkots, jo īpaši tad, ja tam ir būtiska nozīme", savukārt jau specifiskāk – "plānots publiska vai sociāla rakstura notikums". Direktīvas 2006/112 citu valodu redakcijās, par kurām esmu varējusi pārliecināties, ir izmantoti līdzvērtīgi vārdi, kuriem ir ļoti līdzīga, plaša un funkcionāla nozīme [22].

39. Pasākumam 53. panta izpratnē tādējādi ir jābūt plānotam. Konceptuāli es uz to lūkojos kā uz vienotu kopumu satura, vietas un laika ziņā. Ir pašsaprotami, ka aktivitāte, kurai ir iepriekš noteikta darba kārtība un konkrēta tēma, drīzāk var tikt kvalificēta par pasākumu nekā atvērta rakstura aktivitāte, kurai ir noteikts tikai vispārīgs ietvars izglītības pakalpojuma vajadzībām.

18 Tiesa ir atkārtoti norādījusi, ka viens vienots pakalpojums pastāv it īpaši tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko ir veicis nodokļu maksātājs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (skat., piemēram, spriedumu, 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 70. punkts). Lai aplūkotu judikatūru par "kompleksiem pakalpojumiem" un to aplikšanu ar nodokļiem saskaņā ar Direktīvu 2006/112, skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, EU:C:2006:295, 27. un nākamie punkti.

19 Šajā apsvērumā ir noteikts, ka noteikumiem par pakalpojumu sniegšanas vietas nodokļa maksātājiem noteikšanu "jāatbilst principam par nodokļa uzlikšanu patēriņa vietā".

20 Šī regula pieņemta, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 397. pantu. Šīs regulas mērķis ir nodrošināt PVN sistēmas vienveidīgu piemērošanu, nosakot noteikumus, saskaņā ar kuriem tiek īstenotas Direktīvas 2006/112 normas gadījumos, ja šīs direktīvas noteikumu rezultātā ir radušās vai var rasties piemērošanas atšķirības, kas nav saderīgas ar iekšējā tirgus pareizu darbību (2. un 4. apsvērums).

21 Skat. tiešsaistē: https://en.oxforddictionaries.com/.

22 Skat. šādu valodu versijas: CZ – *akce*; DE – *Veranstaltung*; ES – *manifestacione*; FR – *manifestation*; IT – *manifestazione*; NL – *evenement*; PL – *impreza* un PT – *manifestaçõe*. 53. panta redakcija zviedru valodā ietver divus jēdzienus ar ļoti līdzīgu nozīmi. Šie jēdzieni ir *arrangemang* un *evenemang*.

40. Turklāt pasākumam ir jābūt organizētam kā personu kopīgai sanākšanai, lai noteiktu laika posmu novērotu vai piedalītos šajā aktivitātē. Es sliecos piekrist Apvienotajai Karalistei, ka 53. panta tvērumā ietilpst tikai tādi pasākumi, kuriem nepieciešama pakalpojuma saņēmēja fiziska klātbūtne. Šādam secinājumam par labu runā arī Regulas Nr. 282/2011 33. pants, kurā ir norādīta atsauce uz "*person[u], kas apmeklē* pasākumu" (izcēlums mans).

41. Būtisks ir arī laika faktors. Pakalpojuma ilgumam parasti būtu jāļauj nodalīt izglītības pasākumus no citām izglītības aktivitātēm. Konference vai seminārs parasti ilgst, sākot ar pāris stundām un līdz pat vairākām dienām, savukārt universitātes piedāvātais kurss, visticamāk, norisināsies daudz ilgstošākā laika periodā (piemēram, trīs nedēļas, mēnesi, semestri, akadēmisko gadu). Manuprāt, pirmais piemērs, visticamāk, ietilps 53. panta tvērumā, savukārt otrais piemērs tajā neietilps. Regulas Nr. 282/2011 32. panta 1. punktā norādītā atsauce uz "abonēšanu, sezonas biļeti vai periodisku maksājumu" norāda uz to, ka pasākums Direktīvas 2006/112/EK 53. panta izpratnē var būt arī vairāku pastāvīgu pasākumu kopums. Savukārt apmācību virkne, kas veido vienotu kopumu un kuru norises laiks ir sadalīts uz vairākām nedēļām vai valodu kursi, kas ilgst vienu trimestri, šķiet, īsti neatbilst jēdziena "pasākums" dabiskajai nozīmei. Tos drīzāk varētu kvalificēt kā tālākizglītību, un šāda veida izglītības darbība ietilpst 44. panta piemērošanas jomā.

42. Tas, vai aktivitāte ir nepārtraukta vai sadalīta vairākās daļās vai sesijās, tāpat var sniegt norādes par šīs aktivitātes kvalifikāciju nodokļu vajadzībām. Manā ieskatā, pasākums principiāli ir tāda aktivitāte, kas nav pārtraukta. Ja kursa vai apmācību periods ilgst vairāk nekā vienu dienu, šāds kurss vai apmācības drīzāk būtu uzskatāmi par tādiem, kas ietilpst 53. panta tvērumā, ja tie ilgtu vairākas secīgas dienas. Tomēr vienas dienas pārtraukums kursu vidū, manuprāt, nenozīmē to, ka šāda aktivitāte automātiski vairs nav uzskatāma par pasākumu. Savukārt, gluži pretēji, kurss, kas ilgst vismaz vairākas nedēļas un kas ir sadalīts vairākās daļās, kā arī paredzot vairākus pārtraukumus, drīzāk nebūtu kvalificējams par pasākumu. Ja šāda kursa dalības nosacījumi turklāt paredz dalībnieku sagatavošanos pirms vai starp individuālām sesijām, jo īpaši gadījumā, ja katras šādas sesijas noslēgumā ir paredzēti pārbaudes darbi vai cita veida snieguma novērtējums, šāds kurss pilnībā atbilstu vispārizglītojošas vai tālākizglītības darbības jēdzienam un tādējādi vēl jo mazāk būtu iespējams šādus kursus kvalificēt par pasākumu.

43. No minētā loģiski izriet, ka nav iespējams izvirzīt vienu kritēriju, ar kuru tiktu noteikts precīzs maksimālais ilgums pasākumam 53. panta izpratnē. Drīzāk katrā atsevišķā gadījumā būtu jāizvērtē vairāki elementi to kopumā.

44. Tādējādi es uzskatu, ka Direktīvas 2006/112 53. panta tvērumā ietilpst izglītības aktivitātes, kas nav sadalītas un ir iepriekš izplānotas, kas notiek konkrētā vietā un īsā laika periodā, kā arī par konkrētu tēmu. Savukārt tādas izglītības aktivitātes, kurās iztūkst vismaz viena no minētajām pazīmēm, piemēram, vairākas atsevišķas tikšanās vai semināri, kas notiek dažādos datumos vai vietās, kursi, kas notiek ilgstošu laika periodu vai atvērtu tikšanos cikls, jo īpaši tad, ja to programma vai darba kārtība nav iepriekš noteikta, neietilpst jēdzienā "pasākums".

45. 53. panta tulkošanā ir svarīgi pievērsties arī jēdziena "*apmeklēšana*" nozīmei [tulkotāja piezīme: Direktīvas 2006/112 53. panta latviešu valodas redakcijā jēdziens *admission* (angļu val.) ir atveidots kā "biļešu iegāde"; ciktāl nepieciešams, šajos secinājumos šis jēdziens ir atveidots arī kā "apmeklēšana"]. Regulas Nr. 282/2011 32. panta 1. punktā ir skaidrots, ka tikai tādi pakalpojumi, "kuru būtiskākā iezīme ir tiesību piešķiršana apmeklēt pasākumu", ietilpst Direktīvas 2006/112 53. panta piemērošanas jomā.

46. Jēdziena "apmeklēšana" lingvistiskā analīze neļauj izdarīt pārliecinošus secinājumus par šā jēdziena interpretāciju. Oksfordas vārdnīcā [23] vārds "apmeklēšana" ir definēts kā "iekļūšana kādā konkrētā vietā vai organizācijā vai tiesības iekļūt šādā vietā vai organizācijā". Direktīvas versijās citās valodās, par kurām es varēju pārliecināties, izmantoti līdzīgi jēdzieni, kuriem ir ļoti līdzīga un plaša nozīme [24].

47. Tiesību normu vēsturiskā attīstība norāda uz Savienības likumdevēja mērķi pakāpeniski, ar 2010. gada 1. janvāri, mainīt vispārīgo noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietas nodokļu maksātājam noteikšanu dalībvalstī, kurā atrodas pakalpojuma sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta [25], nosakot, ka pakalpojumu sniegšanas vieta atrodas dalībvalstī, kurā atrodas pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta [26]. Turklāt vienlaikus, sākot no 2011. gada 1. janvāra, tika noteikti ierobežojumi speciālā noteikuma piemērošanai, kas paredzēja nodokļa maksātājiem sniegtu izglītības pakalpojumu aplikšanu ar nodokļiem dalībvalstī, kurā šie pakalpojumi ir sniegti, paredzot, ka tiek piemērots šis jaunievieastais vispārīgais noteikums [27].

48. Sagatavošanas leģislatīvie dokumenti, kuru rezultātā tika pieņemta Direktīva 2008/8, liecina par to, ka jēdzienu "apmeklēšana" ["biļešu iegāde"] un "pasākums" lietošana noteikti nebija netīša vai nejauša. Gluži pretēji – šie jēdzieni tika pieņemti ilgstošu diskusiju rezultātā un tika iekļauti ar nodomu [28].

49. Ņemot vērā to, ka ES likumdevējs apzināti ir izvēlējies saglabāt, lai arī ierobežotā veidā, speciālo noteikumu, kas saistīts ar konkrētiem izglītības pakalpojumiem, gadījumā, ja šā noteikuma interpretācijas rezultātā tiktu sašaurināta tā piemērošanas joma, vienlaikus tiktu aizskarts arī likumdevēja iecerētais mērķis.

50. Turpmākas norādes par to, kā būtu jāinterpretē jēdziens "apmeklēšana", var izsecināt no konteksta. Direktīvas 2006/112 44. un 53. pants kopīgi paredz vispārīgu un speciālu noteikumu attiecībā uz izglītības pakalpojumiem, kas ir sniegti nodokļa maksātājiem, savukārt 45. un 54. pantam ir līdzīga loma galīgajiem pakalpojuma saņēmējiem sniegto izglītības pakalpojumu kontekstā. Šeit arī līdzība beidzas. 53. pantā ir sniegtas atsauces uz pakalpojumiem, kas saistīti ar biļešu iegādi izglītības *pasākumiem* [angliski – *events*], savukārt 54. pants tiek piemērots "pakalpojum[iem], [..] kas saistīti ar [..] izglītības [..] *pasākumiem* [aktivitātēm; angliski – *activities*]" (izcēlums mans). Otrās tiesību normas tvērums tādējādi ir plašāks divos aspektos – pirmkārt, tas nav ierobežots tikai ar "izglītības pasākumiem", bet gan aptver dažāda veida "izglītības aktivitātes". Otrkārt, kas ir vēl svarīgāk – tas nav ierobežots tikai ar pakalpojumiem, kas saistīti ar "biļešu iegādi".

23 Skat. tiešsaistē: https://en.oxforddictionaries.com/.

24 Skat. šādu valodu versijas: CZ – *vstup*; DE – *Eintrittsberechtigung*; ES – *acceso*; FR – *accès*; IT – *accesso*; NL – *toegang*, PL – *wstęp*; PT – *acesso* un SV – *tillträde*.

25 Tāds bija vispārīgais noteikums, kas bija spēkā līdz 2009. gada 31. decembrim. Skat. šo secinājumu 17. zemsvītras piezīmi.

26 No 2010. gada 1. janvāra šāds bija vispārīgais noteikums saskaņā ar Direktīvas 2006/112 44. pantu atbilstoši grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvas 2008/8 2. pantu.

27 Līdz 2010. gada 31. decembrim šis speciālais noteikums tika piemērots pakalpojumiem, kas saistīti ar izglītības aktivitātēm (līdz 2009. gada 31. decembrim – saskaņā ar Direktīvas 2006/112 52. pantu direktīvas sākotnējā redakcijā; laikā no 2010. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim – saskaņā ar Direktīvas 2006/112 53. pantu atbilstoši grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvas 2008/8 2. pantu). No 2011. gada 1. janvāra šā noteikuma piemērošanas joma tika ierobežota līdz pakalpojumiem, kas saistīti ar izglītības *pasākumu* apmeklēšanu saskaņā ar Direktīvas 2006/112 53. pantu atbilstoši grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvas 2008/8 3. pantu).

28 Likumdošanas procesa laikā tika apsvērtas vairākas iespējas: i) atcelt Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunktā noteikto speciālo noteikumu, kurā paredzēts, ka izglītības pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli dalībvalstī, kur "fiziski veic šos pakalpojumus", un iekļaut šos pakalpojumus vispārīgā noteikuma tvērumā (skat. Komisijas dokumentus COM(2003) 822 (2003. gada 23. decembris) un COM(2005) 334 (2005. gada 20. jūlijs), kā arī Padomes dokumentu 11857/04 (2004. gada 4. augusts)); ii) saglabāt šo speciālo noteikumu (skat. Padomes dokumentus 11162/04 (2004. gada 8. jūlijs) un 16112/05 (2005. gada 23. decembris)); iii) ierobežot šā speciālā noteikuma piemērošanas jomu, attiecinot to uz "piekļuves nodrošināšanu" izglītības aktivitātēm (skat. Padomes dokumentus 11162/04 (2004. gada 8. jūlijs) un 15420/04 (2004. gada 29. novembris)) un, visbeidzot, iv) paredzēt pārejas periodu no 2010. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim (skat. Direktīvas 2008/8 2. un 3. pantu šobrīd spēkā esošajā redakcijā), kura laikā, neraugoties uz vispārīgā noteikuma grozīšanu, speciālā noteikuma piemērošana izglītības aktivitātēm saglabājas nemainīga, kā rezultātā šis speciālais noteikums attiecināts tikai uz pakalpojumiem, kas saistīti ar "biļešu iegādi izglītības pasākumiem" (Padomes dokuments 9913/2/06 (2006. gada 2. jūnijs)).

51. Apstāklis, ka ES likumdevējs lieto dažādus jēdzienus šajos savstarpēji blakus esošajos noteikumos, liecina par to, ka likumdevēja griba bija nodalīt trīs dažādas izglītības pakalpojumu kategorijas. Tikai dažas no izglītības *aktivitātēm* (pirmā un plašākā pakalpojumu kategorija) ir izglītības *pasākumi* (otrā un vidējā kategorija), un tikai daži no pakalpojumiem, kas saistīti ar šāda veida pasākumiem, var tikt pēc būtības kvalificēti kā tādi, kas "saistīti ar *biļešu iegādi*" (trešā un šaurākā kategorija, izcēlums mans) [29].

52. 53. panta konteksts tādējādi runā pretī viedoklim par "biļešu iegādes" ierobežotu interpretēšanu, kuru virzījusi *Skatteverket* un Komisija. No vienas puses, šādas interpretācijas rezultātā jēdziens "biļešu iegāde pasākumam" un tādējādi arī 53. pants zaudētu lielāko daļu jēgas. No otras puses, pakalpojumi, kas saistīti ar "biļešu iegādi izglītības pasākumiem", nevar tiks sapludināti ar "izglītības pasākumu" nodrošināšanu. Šīs divas kategorijas drīzāk būtu jānodala, pamatojoties uz objektīviem, skaidriem un izmantojamiem kritērijiem.

53. Manā skatījumā, 53. panta interpretācijas atslēga slēpjas tajā, ka šajā tiesību normā ir īpaši izcelti individuāli apmeklētāji. Šādu nostāju netieši atbalsta arī Regulas Nr. 282/2011 33. pants, kurā ir norādīta atsauce uz pakalpojumiem, kas sniegti "personai, kas *apmeklē* pasākumu" (izcēlums mans). Tādējādi 53. panta tvērumā ietilpst pakalpojumi, ar kuriem personai vai personu grupai tiek piešķirtas tiesības iekļūt telpās, kur notiek izglītības pasākums. Var apgalvot, ka atlīdzība pienākas apmaiņā pret attiecīgu personu skaitam piešķirtajām tiesībām iekļūt konkrētajā pasākumā. Praktiskā ziņā, tiklīdz pakalpojuma sniedzējs kontrolē personu skaitu, kas ir tiesīgas iekļūt pasākumā, un nosaka nodokļa maksātājam maksu par šā pasākuma apmeklēšanu, šāds pasākums, visticamāk, ietilps Direktīvas 2006/112 53. panta tvērumā.

54. Turpretim pasākuma *kā tāda* nodrošināšana, proti, pakalpojuma sniegšana, kas paredz izglītības pasākuma organizēšanu vai uzņemšanu un šā pasākuma mārketinga nodrošināšanu *tā kopumā*, neietilpst 53. panta tvērumā. Tie ir gadījumi, kad, piemēram, pakalpojums paredz lietošanai gatava apmācību kursa vai semināra sniegšanu nodokļa maksātājam ar tālāku mērķi to pārdot arī citiem nodokļa maksātājiem vai nolūkā to kolektīvi piedāvāt vairāk vai mazāk precīzi definētai cilvēku grupai (piemēram, darbiniekiem un darbinieku ģimenes locekļiem) [30], pat ja kopējā ietilpība ir jau noteikta.

55. Manā ieskatā, nav svarīgi, vai personas dalība pasākumā ir aktīva vai pasīva. Tas ir atkarīgs no konkrētā pasākuma rakstura – lekcijas apmeklēšanai parasti nav nepieciešama aktīva dalība. Dalībai seminārā visbiežāk būs nepieciešama dalībnieku aktīvāka iesaiste. Šīs tiesības uz dalību ir sekundāras un nav atdalāmas no primārajām tiesībām apmeklēt pasākumu, un attiecīgi tās arī ietilpst 53. panta tvērumā.

56. Ja pasākuma "apmeklēšana" ir viens no daudzajiem kompleksā pakalpojuma elementiem (un tādējādi nav uzskatāms par šā pasākuma būtisko elementu), šis pakalpojums visā tā kopumā ietilpst 44. pantā nostiprinātā vispārīgā noteikuma tvērumā. Minētais būtu attiecināms uz gadījumu, kad, piemēram, pakalpojums ir darījumceļojuma organizēšana uzņēmuma galvenajam grāmatvedim, paredzot ne tikai dalību izglītojošā konferencē, bet arī ēdināšanu, izmitināšanu un tūristu iecienītu vietu apmeklēšanu.

29 Šķiet, ka šis secinājums sakrīt ar interpretāciju, par kuru gandrīz vienbalsīgi vienojās PVN komiteja 2010. gada 10.–12. maijā notikušajā sanāksmē, tādā ziņā, ka "PVN direktīvas 54. pantā (2011. gada 1. janvārī spēkā esošajā redakcijā) norādītajā jēdzienā "aktivitātes" tiek iekļauti šīs direktīvas 53. pantā (2011. gada 1. janvārī spēkā esošajā redakcijā) norādītie *pasākumi*" (izcēlums mans). Skat. PVN komitejas vadlīnijas, kas pieņemtas 91. sanāksmē, dokuments Nr. A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, 2. punkts. Jāatgādina, ka PVN komiteja ir izveidota uz Direktīvas 2006/112 398. panta 2. punkta pamata un sastāv no Komisijas un dalībvalstu pārstāvjiem. Lai arī komitejas izdotās vadlīnijas ir tikai padomdevējas komitejas viedoklis, nevis oficiāla Savienības tiesību interpretācija, un tādējādi tās nav saistošas, tās tomēr sniedz noderīgu palīdzību Direktīvas 2006/112 interpretēšanā. Šajā nozīmē skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:57, 46.–50. punkts.

30 Piemēram, izklaides vai kultūras pasākumu apmeklēšanas dienas, kas tiek pavadītas ārpus biroja un ko uzņēmēji piedāvā saviem darbiniekiem un viņu ģimenēm.

57. Apstāklis, ka Regulas Nr. 282/2011 33. pantā izglītības pasākumu dalībnieku veiktā garderobju vai sanitāro telpu izmantošana ir nosaukta par "papildpakalpojumiem", nav pamats šādu secinājumu apšaubīšanai un arī neliecina par labu stingrākai jēdziena "apmeklēšana" interpretācijai. Šie papildpakalpojumi ir tieši saistīti ar apmeklēšanu tikpat lielā mērā, kā tie ir saistīti ar klātbūtni vai dalību. Paši par sevi tie nenodrošina pakalpojuma saņēmējiem vēlamo rezultātu. Šie pakalpojumi tikai ļauj pilnīgāk izbaudīt galveno pakalpojumu. Tādējādi ir pašsaprotami, ka uz šiem papildpakalpojumiem attiecas tāds pats nodokļu režīms kā uz galveno pakalpojumu, proti, pasākuma apmeklēšanu [31]. Es neuzskatu, ka apstāklis, ka 33. pants izslēdz vienkāršus starpnieka pakalpojumus, kas saistīti ar biļešu tirdzniecību, no "papildpakalpojumu" tvēruma, liecina par to, ka pastāv kāds neapšaubāms arguments par labu sevišķi šaurai jēdziena "apmeklēšana" interpretācijai.

58. Turklāt atšķirībā no 54. panta (pakalpojumu sniegšana personām, kas nav nodokļa maksātājas) 53. pants neiekļauj citus blakus pakalpojumus, kas nav saistīti ar apmeklēšanu vai "[izglītības] pasākumu rīkotāju sniegt[ajiem] pakalpojum[iem]". Gadījumos, kad šādi cita veida pakalpojumi tiek sniegti nodokļa maksātājiem, pakalpojuma sniegšanas vieta tiek noteikta saskaņā ar 44. pantā noteikto vispārīgo noteikumu. Tas vēl jo vairāk liecina par labu argumentam, ka 53. pants ir jāpiemēro konkrētiem pakalpojumiem, ar kuriem dalībniekiem tiek sniegtas tiesības apmeklēt pasākumu, veicot samaksu, savukārt cita veida pakalpojumi neietilpst šīs tiesību normas tvērumā.

59. Galu galā, visi pakalpojumi, kas ir saistīti ar dažādiem pasākuma organizēšanas, uzņemšanas vai pasākuma pieejamības nodrošināšanas posmiem, ir jāskata pēc to būtības. Manis ierosinātā interpretācija praktiski nozīmē to, ka tāda izglītības pasākuma sniegšana neatkarīgi no pasākumu apmeklējušo personu skaita, ja tā cena pēc būtības drīzāk ir atkarīga no šā pasākuma ilguma (stundu skaita), tā sastāvdaļām vai citiem tehniskajiem parametriem, nevis no šo pasākumu apmeklējušo personu skaita, neietilpst Direktīvas 2006/112 53. panta tvērumā.

60. Attiecīgi jāsecina, ka gadījumā, ja izglītības pasākuma organizators pārdod šāda pasākuma rīkošanas pakalpojumu trešajai personai [32], darba devējam, kurš vēlas saviem darbiniekiem piedāvāt iekšējās apmācības, vai konferenču centra īpašniekam, kurš pats vēlas veikt šā pasākuma mārketingu, šāds darījums neietilpst 53. panta tvērumā un ir apliekams ar nodokli saskaņā ar 44. pantu. Turpretī gadījumā, ja nodokļa maksātājs, kas ir iegādājies šādu lietošanai gatavu pasākumu, (tālāk) pārdod pieejamās vietas citam nodokļa maksātājam par cenu, kura pēc būtības ir atkarīga no personu skaita, kas apmeklēs pasākumu, šāda pasākuma "apmeklēšana" ir šā pakalpojuma būtība un attiecīgi tiek piemērots 53. pants. Līdzīgi arī gadījumā, ja darba devējs, kas ir iegādājies pasākuma sniegšanas pakalpojumu, secina, ka konferenču telpas, kurās notiks šis pasākums, var uzņemt vairāk personu, nekā viņa uzņēmumā ir darbinieku, un izlemj pārdot atlikušās vietas vienam vai vairākiem nodokļa maksātājiem, un attiecīgi nosaka samaksu par katru dalībnieku, šāds viens vai vairāki darījumi arī ietilpst 53. panta tvērumā.

Papildu kritēriji

61. *Skatteverket*, Zviedrija un Komisija katra savā veidā argumentē, ka Tiesai būtu jāapsver papildu kritēriji saistībā ar Direktīvas 2006/112 53. panta piemērošanu. Es nepiekrītu šādai pieejai. Kārtības labad es izvērtēšu viņu galvenos ieteikumus.

31 Spriedums, 2007. gada 21. jūnijs, *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, 18. punkts.

32 Ir iespējami vairāki citi scenāriji dažādiem starpnieku sniegtiem pakalpojumiem. Tie iziet ārpus šo secinājumu ietvariem un tālāk netiks izvērtēti. Lai aplūkotu diskusijas par šiem aspektiem, skat. PVN komitejas vadlīnijas, kas pieņemtas 97. sanāksmē 2012. gada 7. septembrī, dokuments Nr. A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Skat. arī Amand, Ch., "The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union", *International VAT Monitor*, 2015. gada jūlijs–augusts, 213. lpp.

62. Pirmkārt, dažādiem tehniska vai praktiska rakstura apsvērumiem par reģistrāciju vai apmaksu, jo īpaši tam, vai šie jautājumi ir iepriekš nokārtoti, nav nozīmes, jo tie nemaina attiecīgā pakalpojuma būtību. Regulas Nr. 282/2011 32. panta 1. punktā vispārīgi ir noteikts, ka šīs tiesības tiek piešķirtas "apmaiņā pret biļeti vai samaksu, tostarp abonēšanu, sezonas biļeti vai periodisku maksājumu". Minētais ir attiecināms arī uz veidu, kādā tiesības apmeklēt pasākumu tiek nodotas labuma guvējam.

63. Otrkārt, es nevaru piekrist Komisijas ierosinājumam, ka 53. pants esot attiecināms tikai uz tādiem pasākumiem, kuru gadījumā pakalpojuma sniedzējam iepriekš *nav* zināmi daži no dalībniekiem. Komisija apgalvo, ka pasākumi, kuriem nepieciešams iepriekš reģistrēties, ļaujot pakalpojuma sniedzējam jau iepriekš zināt visu dalībnieku nodokļa maksātāja statusu un nodokļa maksātāja identifikācijas datus, ietilpstot 44. panta tvērumā.

64. Es nevaru šās lietas izskatīšanai būtiskajos noteikumos atrast neko tādu, kas paredzētu, ka "apmeklēšanai" nepieciešams, lai pasākumi vismaz daļēji būtu pieejami plašākai publikai vai neidentificētu, anonīmu pakalpojuma saņēmēju grupai. Tāpat man nav saprotams, kā apstāklis, ka dalība seminārā ir pieejama nezināmam klientam, maina šā pakalpojuma būtību uz tādu, ar kuru tiek piešķirtas "tiesības apmeklēt" pasākumu, savukārt gadījumā, ja šis pats pakalpojums tiek sniegts iepriekš zināmam klientam, šāds pakalpojums šajā jēdzienā neietilpst.

65. Šāds kritērijs man šķiet vienlaikus gan patvaļīgs, gan viegli manipulējams. Pārrobežu pasākuma organizētājs tādējādi varētu izvēlēties dalībvalsti, kurā viņš tiks aplikts ar nodokli, gluži vienkārši mainot absolūti nebūtisku piedāvātā pakalpojuma elementu, piemēram, apzināti nepieprasot dažiem pasākuma dalībniekiem iepriekš norādīt viņu PVN maksātāju numurus vai vairākiem nodokļa maksātājiem ļaujot pasākumu apmeklēt pēdējā brīdī, piedāvājot iegādāties biļetes turpat pasākuma norises vietā.

66. Fakts, ka Tiesas sēdes laikā Komisija apgalvoja, ka pasākumu apmeklēšana uz *personalizētu* sezonas biļešu pamata *ietilpst* 53. panta tvērumā, tikai vēl vairāk padziļina neizpratni un norāda uz to, ka šai iestādei ir grūtības precīzi novilkt robežas viņu pašu izvirzītajam kritērijam.

67. Tā paša iemesla dēļ es nevaru piekrist nostājai, ka 53. panta piemērošana ir saistīta ar to, vai pakalpojuma sniedzējam (subjektīvi) ir "neiespējami" iepriekš iegūt nodokļa maksātāju identifikācijas datus. Es nevaru iedomāties, ka praksē būtu neiespējami vai nesamērīgi grūti savākt minimālos nepieciešamos datus no nodokļa maksātājiem, kuri piedalās pasākumā, pirms viņiem tiek izsniegts rēķins (kas viņiem noteikti būs nepieciešams nodokļa vajadzībām), pat tādā gadījumā, ja biļetes tiek izsniegtas norises vietā tieši pirms pasākuma [33].

68. Es nevaru pieņemt arī *Skatteverket* izvirzīto priekšlikumu, ka gadījumā, ja tiesības apmeklēt pasākumu tiek piedāvātas plašākai publikai, nevis vienai, vairākām vai īpašām iepriekš noteiktām nodokļa maksātāju grupām, 53. pants netiek piemērots. Manā ieskatā, šis apstāklis nav tik būtisks, ka tas varētu mazināt apmeklēšanas tiesību būtību un ietekmi uz attiecīgo pakalpojumu.

69. Šis kritērijs man šķiet tikpat patvaļīgs un viegli manipulējams kā tas, kuru ir izvirzījusi Komisija. Pakalpojuma sniedzējs varētu viegli ietekmēt pārrobežu izglītības pasākumu sniegšanas vietu, vai nu ierobežojot potenciālo pakalpojuma saņēmēju loku, kuriem viņi izteiktu savu piedāvājumu, vai to attiecīgi paplašinot, piemēram, reklamējot pasākumu publiski pieejamā tīmekļa vietnē vai pārdodot atlikušās vietas pasākuma norises vietā nejaušiem pakalpojuma saņēmējiem. Jāpiebilst, ka, ņemot vērā to, ka *Srf konsulterna* piedāvātie semināri ir pieejami gan Zviedrijas grāmatvežu profesionālās asociācijas biedriem, gan tiem, kas nav šīs asociācijas biedri, šis kritērijs nepalīdzēs noteikt pakalpojumu sniegšanas vietu lietā izskatāmajā gadījumā.

33 Šis viedoklis tikai apstiprina manu 62. punktā izdarīto secinājumu, ka iepriekšējai reģistrācijai vai samaksai nav nozīmes 53. panta piemērošanā.

70. Treškārt, Zviedrija un Komisija norāda, ka 53. pants būtu jāpiemēro tikai tādā gadījumā, ja ar nodokļu aplikšanu pakalpojumu sniegšanas vietā konkrētiem nodokļa maksātājiem netiek uzlikts "*nesamērīgs* administratīvais slogs". Šajā saistībā viņi balstās uz Direktīvas 2008/8 6. apsvēruma formulējumu [34] un kopīgi ar *Skatteverket* apgalvo, ka konkrētajā lietā izskatāmo kursu gadījumā 53. panta piemērošanas rezultātā radītais administratīvais slogs būtu nesamērīgs [35].

71. Izvairīšanās no papildu administratīva sloga uzlikšanas, bez šaubām, bija viens no mērķiem, kuru bija plānots panākt saskaņā ar Komisijas priekšlikumu par grozījumu veikšanu Direktīvā 2006/112 [36]. Šis mērķis atbilstoši atspoguļots Direktīvas 2008/8 6. apsvērumā. Tomēr, manā ieskatā, ir viennozīmīgi skaidrs, ka nodokļa maksātājs nevar atsaukties uz iespējamu administratīvu slogu, kas var rasties tādēļ, ka pakalpojums tiek aplikts ar nodokli tajā, nevis citā dalībvalstī, lai neitralizētu citādi piemērojamas Savienības tiesību normas spēku. Pat tad, ja 6. apsvērumu varētu uzskatīt par interpretācijas principu *quod non*, 53. pantā noteikto skaidro formulējumu nevar ignorēt, jo apsvērumam nav augstāka spēka par tiesību akta tekstu [37].

72. Ja šāds kritērijs tiktu pieņemts, 53. panta piemērošana būtu atkarīga no tā, kā izkārtotos konkrētās lietas īpašie apstākļi. Nav iedomājams, ka visā Savienībā spēkā esoša nodokļu sistēma darbotos uz šādu nestabilu un nejaušības pilnu apsvērumu pamata. Turklāt man absolūti nav skaidrs, kā varētu identificēt tās situācijas, kad administratīvais slogs pārkāpj nosprausto slieksni un kļūst nesamērīgs. Savukārt skaidrs ir tas, ka šāds kritērijs ir izmantošanai nederīgs. Ieinteresētajiem nodokļa maksātājiem katrā individuālajā gadījumā tad būtu jāpārbauda, vai ir pārkāpts šis nenoteiktais slieksnis. Tā rezultātā viņi bieži nonāktu konfliktā ar kompetentajām iestādēm.

73. Runājot vispārīgi, man šķiet, ka administratīvais slogs, kas atsevišķos gadījumos var rasties uz vispārēji piemērojamu valsts tiesību nomu pamata, kuru mērķis ir transponēt Savienības direktīvas, nav uzskatāms par nesamērīgu tikmēr, kamēr Tiesa šīs normas nav atcēlusi kā nesamērīgas. Tomēr šis jautājums neattiecas uz šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, tādēļ es to tālāk neizvērtēšu. Vēlos tikai piebilst – tā kā Direktīvās 2008/8 un 2008/9/EK [38] ir nostiprināti daudzi noteikumi un procedūras, kuri īpaši ir vērsti uz to, lai samazinātu jebkuru iespējamu administratīvo slogu, kas varētu rasties nodokļa maksātājiem saistībā ar pakalpojumu sniegšanu dalībvalstī, kurā neatrodas viņu saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta [39], nav saprotams, kā Direktīvas 2006/112 53. pantu varētu uzskatīt par tādu, kas attiecīgajiem nodokļa maksātājiem rada nesamērīgu slogu.

74. Papildus jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru Savienības tiesību akta preambula nav juridiski saistoša un uz to nevar atsaukties, lai atkāptos no pašiem attiecīgā akta noteikumiem, ne arī, lai interpretētu tā noteikumus tādā veidā, kas acīmredzami būtu pretēji to formulējumam [40].

34 Proti, "zināmos gadījumos vispārīgie noteikumi par pakalpojumu sniegšanas vietu [..] nav piemērojami un to vietā būtu jāpiemēro speciāli izņēmumi. [Tiem] galvenokārt būtu jābūt pamatotiem uz esošajiem kritērijiem un jāatspoguļo princips par aplikšanu ar nodokļiem pakalpojuma izmantošanas vietā, vienlaikus neuzliekot konkrētiem komersantiem nesamērīgu administratīvo slogu".

35 Procesuālajos dokumentos ir norādīts, ka apgalvoto administratīvo slogu radītu prasība i) reģistrēties PVN vajadzībām dalībvalstī, kurā pasākums faktiski notiek, un ii) samaksāt šajā dalībvalstī PVN, kā arī iii) jo īpaši pakalpojuma saņēmējiem – iesaistīties procedūrā, kuras mērķis ir saņemt PVN priekšnodokļa atmaksu.

36 Skat. šo secinājumu 30. punktu un tajā minētās atsauces uz Komisijas priekšlikumiem.

37 Pēc analoģijas skat. manus secinājumus lietā *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2013:618, 55. punkts.

38 Padomes Direktīva (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.).

39 Direktīvas 2008/8 8. apsvērumā ir noteikts, ka, "lai vienkāršotu saistības uzņēmumiem, kas veic darbības dalībvalstīs, kurās tie neveic uzņēmējdarbību, būtu jāizveido shēma, kas nodrošina vienu elektronisku kontaktpunktu identificēšanai PVN nolūkā un PVN deklarēšanai". Direktīvas 2008/9 2. apsvērumā ir noteikts, ka PVN atmaksas procedūras "vajadzētu vienkāršot un modernizēt, izmantojot modernas tehnoloģijas", savukārt 3. apsvērumā skaidrots, ka ar procedūru "būtu jānostiprina uzņēmumu stāvoklis". Šie mērķi ir atspoguļoti direktīvu būtiskajos noteikumos. Es neizvērtēšu šo jautājumu vēl tālāk, jo tas ir ārpus šo secinājumu tvēruma.

40 Spriedums, 2005. gada 24. novembris, *Deutsches Milch-Kontor*, C-136/04, EU:C:2005:716, 32. punkts un tajā minētā judikatūra.

75. Rezumējot – jebkura no iepriekš norādītajiem papildu kritērijiem piemērošanas rezultātā Direktīvas 2006/112 53. panta interpretācija tiktu būtiski sašaurināta. Es pieturos pie viedokļa, ka no šīs tiesību normas formulējuma vai mērķa neizriet nekas, kas liecinātu par labu šādai šaurai interpretācijai. Turklāt saskaņā ar šiem kritērijiem nodokļa maksātājiem katrā atsevišķā gadījumā būtu jāpierāda, ka viņu sniegtie pakalpojumi atbilst šiem nestabilajiem kritērijiem, un kompetentajām iestādēm tas būtu jāpārbauda. Šāda situācija potenciāli būtu cēlonis tiesvedībām un, visticamāk, arī vispārējā administratīvā sloga pieaugumam, kas savukārt ir visnotaļ pretrunā 6. apsvērumā norādītajam mērķim.

76. Minētie kritēriji tāpat varētu būt cēlonis paradoksālai situācijai, kad līdzīgi izglītības pasākumi, kas notiek paralēli vienā un tajā pašā vietā, tiek aplikti ar nodokli dažādās dalībvalstīs atkarībā no vietas, kur atrodas pakalpojuma saņēmēju saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Aplūkojot šādu iespējamu situāciju no iekšējā tirgus darbības un konkurences noteikumu viedokļa, manā ieskatā, tā nebūtu sevišķi vēlama situācija [41].

77. Visbeidzot, ja 53. panta piemērošana būtu atkarīga no kāda iepriekš minētā principa, pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanas pamatā būtu nenoteikta un zināmā mērā subjektīva analīze [42]. Tas būtu pretrunā tiesiskās noteiktības principam, saskaņā ar kuru sevišķi tādos jautājumos, kuriem tāpat kā jautājumam par PVN ir finansiāla rakstura sekas, Savienības tiesību normām ir jābūt skaidrām, konkrētām un paredzamām, lai ieinteresētajām personām ļautu saprātīgā laikā paredzēt to sekas un veikt atbilstošas darbības [43]. Tā kā šie kritēriji tādējādi var negatīvi ietekmēt 53. panta vienveidīgu piemērošanu un attiecīgi arī Direktīvas 2006/112 iedarbību, neviens no tiem nevar tikt saglabāts [44].

78. 53. panta piemērošana lietā izskatāmajiem pakalpojumiem nerada praktiskas grūtības – faktiski attiecīgo darbību veikšanas vietu var viegli noteikt [45]. Tā kā attiecīgie pakalpojumi tiek aplikti ar PVN tajā dalībvalstī, kurā tie faktiski tiek sniegti, šāds rezultāts no nodokļu piemērošanas viedokļa nav neracionāls [46]. 53. panta piemērošana tāpat nešķiet arī pārmērīgi sarežģīta un tāda, kas varētu negatīvi ietekmēt drošu un pareizu PVN iekasēšanu [47].

Par to, vai strīdus kursi ietilpst Direktīvas 2006/112 53. panta tvērumā

79. Tiesas loma prejudiciālā nolēmuma lietā ir sniegt iesniedzējtiesai visus interpretācijas elementus, kas attiecas uz Savienības tiesībām un kas tai var būt noderīgi [48]. Tādējādi noslēgumā es ieskicēšu konkrētus elementus, kuri iesniedzējtiesai jāapsver, nosakot, vai Direktīvas 2006/112 53. pants ir attiecināms uz pamatlietas faktiem.

80. Kā jau iepriekš esmu norādījusi [49], lietā nav strīda par to, ka strīdus kursi ir izglītības pakalpojumi, kas sniegti nodokļa maksātājiem.

41 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgus pakalpojumus vai preces, starp kuriem pastāv konkurence. Tas tāpat iekļauj PVN vienveidīgas piemērošanas un konkurences izkropļojumu novēršanas principus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2001. gada 3. maijs, Komisija/Francija, C-481/98, EU:C:2001:237, 22. punkts).

42 Pēc analoģijas skat. ģenerāladvokāta F. Ležē [*P. Léger*] secinājumus lietā *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:283, 52. punkts.

43 Spriedums, 2004. gada 12. februāris, *Slob*, C-236/02, EU:C:2004:94, 37. punkts.

44 Saskaņā ar judikatūru gadījumos, kad – tāpat kā konkrētajā lietā – Savienības tiesību norma var tikt dažādi interpretēta, priekšroka ir dodama interpretācijai, ar kuru tiek saglabāta tās lietderīgā iedarbība, interpretējot to tiesiskā regulējuma kontekstā, kurā šī tiesību norma ietilpst. Skat. spriedumu, 2018. gada 6. septembris, Čehijas Republika/Komisija, C-4/17 P, EU:C:2018:678, 45. punkts un tajā minētā judikatūra.

45 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2005. gada 12. maijs, *RAL (Channel Islands)* u.c., C-452/03, EU:C:2005:289, 33. punkts.

46 Saistībā ar "racionālu risinājumu no nodokļu viedokļa" skat. spriedumu, 2005. gada 12. maijs, *RAL (Channel Islands)* u.c., C-452/03, EU:C:2005:289, 33. punkts.

47 Saistībā ar šo kritēriju skat. spriedumu, 2011. gada 27. oktobris, *Inter-Mark Group*, C-530/09, EU:C:2011:697, 26. punkts.

48 Spriedums, 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 73. punkts.

49 Skat. šo secinājumu 23. punktu.

81. Lietā iesniegtajos materiālos nekas neliecina par to, ka šie kursi neietilpst jēdzienā "pasākums", kas definēts atbilstoši 44. punktā manis izdarītajam secinājumam. Šie pakalpojumi ir grāmatvedības kursi, kas ilgst piecas dienas ar vienas dienas pārtraukumu pa vidu, tie notiek konkrētā vietā, un to programma tiek noteikta iepriekš. Šķiet, ka principā šie pakalpojumi dabiski iekļaujas "izglītības pasākumu" jēdzienā 53. panta izpratnē. Tiesas sēdē Zviedrija un Komisija argumentēja, ka tā patiešām ir. Manuprāt, nav iemesla tam nepiekrist.

82. Tomēr vēl ir jāizvērtē jautājums, vai pakalpojums, kuru *Srf konsulterna* sniedz apmaiņā pret samaksu, ir tiesības apmeklēt, nevis cita veida pakalpojumi, kas saistīti ar pamatlietā izskatāmajiem kursiem. Īsumā – ir jānoskaidro, vai *Srf konsulterna* saviem pakalpojuma saņēmējiem pārdod individuālas tiesības apmeklēt tās rīkotos seminārus un iekasē samaksu "par personu".

83. Savukārt tam, vai *Srf konsulterna* sniegto pakalpojumu mērķgrupa ir konkrēti pakalpojuma saņēmēji vai plašāka sabiedrība, tostarp plašākas sabiedrības piesaistīšana, publicējot informāciju par kursiem internetā, nav nozīmes. Tikpat nesvarīgs ir jautājums par to, vai pasākuma brīdī *Srf konsulterna* rīcībā bija nodokļa maksātāja identifikācijas dati par visiem pakalpojuma saņēmējiem, kuri bija iegādājušies tiesības apmeklēt kursus. Visbeidzot – mazsvarīgs ir arī fakts, ka, piemērojot 53. pantu, nevis 44. pantu, *Srf konsulterna* vai tā pakalpojuma saņēmējiem saistībā ar šiem kursiem var tikt pieprasīts reģistrēties PVN vajadzībām citā dalībvalstī, kā arī tas, vai viņiem jāmaksā PVN šajā citā dalībvalstī un attiecīgi arī PVN priekšnodokļa atmaksa jāpieprasa šajā citā dalībvalstī.

84. Pamatojoties uz Tiesai pieejamo informāciju, var secināt, ka ar *Srf konsulterna* pakalpojumiem pēc būtības pakalpojuma saņēmējiem, kas ir nodokļa maksātāji, tiek nodrošinātas individuālas tiesības iekļūt telpās, kur faktiski notiek konkrētie kursi, tādējādi nodrošinot viņu dalību šajos kursos. Visbeidzot tomēr ir jānorāda, ka jautājums par to, vai strīdus kursi ietilpst Direktīvas 2006/112 53. pantā minētajā jēdzienā "apmeklēšana" ["biļešu iegāde"], ir jāizlemj pašai iesniedzējtiesai, izvērtējot visus būtiskos apstākļus.

Secinājumi

85. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu Tiesai uz *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 53. pantā minētā vārdkopa "pakalpojum[i] [..], kas saistīti ar biļešu iegādi [..] izglītības [..] pasākumiem" ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ir arī pakalpojumi, kuri sniegti tikai un vienīgi nodokļa maksātājiem un kuru būtiskais elements ir tas, ka personām tiek pārdotas tiesības apmeklēt profesionālās izglītības kursu, kas ilgst vienu vai vairākas dienas un kas notiek konkrētā vietā, un kam tēma ir iepriekš noteikta, un tas ir jānosaka valsts tiesai. Nav nozīmes tam, vai i) visi pakalpojuma saņēmēji ir snieguši pakalpojuma sniedzējam informāciju, piemēram, par nodokļa maksātāja identifikācijas datiem, ii) attiecīgā pakalpojuma saņemšanai ir nepieciešama iepriekšēja reģistrācija vai apmaksa, iii) pakalpojums tiek piedāvāts tikai speciālai personu grupai vai plašākai publikai, un iv) apstāklis, ka pakalpojums tiek aplikts ar nodokli dalībvalstī, kurā notiek attiecīgais pasākums, uzliek papildu administratīvo slogu pakalpojuma sniedzējam vai šā pakalpojuma saņēmējiem.