Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ELEANOR SHARPSTON
της 10ης Ιανουαρίου 2019[1]

Υπόθεση C-647/17

Skatteverket
κατά
Srf konsulterna AB

[αίτηση του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Τόπος των φορολογητέων πράξεων – Υπηρεσίες προσφερόμενες σε υποκείμενους στον φόρο – Παροχή υπηρεσιών που αφορούν εκπαιδευτικές εκδηλώσεις – Σεμινάρια διεξαγόμενα σε κράτος μέλος στο οποίο ούτε ο παρέχων ούτε οι συμμετέχοντες έχουν την εγκατάστασή τους – Σεμινάριο για την παρακολούθηση του οποίου απαιτείται προεγγραφή του ενδιαφερομένου και προκαταβολή των διδάκτρων»

1. Με την παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) ζητεί από το Δικαστήριο καθοδήγηση ως προς το αν σεμινάριο το οποίο διοργανώνεται από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στη Σουηδία και απευθύνεται σε συμμετέχοντες επίσης υποκείμενους στον φόρο και εγκατεστημένους στη Σουηδία, αλλά διεξάγεται σε άλλο κράτος μέλος, υπόκειται σε ΦΠΑ στη Σουηδία ή στο άλλο κράτος μέλος. Ο τόπος παροχής ενός τέτοιου σεμιναρίου πρέπει να καθορισθεί σύμφωνα με το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ[2] ή σύμφωνα με το άρθρο 53 της εν λόγω οδηγίας;

2. Επομένως, το Δικαστήριο καλείται για πρώτη φορά να εξετάσει και να ορίσει το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 όσον αφορά υπηρεσίες παρεχόμενες σε υποκείμενους στον φόρο, οι οποίες συνίστανται στην πρόσβαση σε εκπαιδευτικές εκδηλώσεις υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως. Η απάντηση του Δικαστηρίου ενδέχεται να επηρεάσει καθοριστικά τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων των παρεπόμενων υπηρεσιών σχετικά με την πρόσβαση) όσον αφορά άλλες κατηγορίες εκδηλώσεων οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 53, ήτοι «πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών ή συναφών εκδηλώσεων» (οι οποίες μπορεί να περιλαμβάνουν από τουρνουά τένις μέχρι εμπορικές εκθέσεις και από εικαστικές εκθέσεις μέχρι συναυλίες). Για να παραθέσω ένα απτό παράδειγμα, η απάντηση του Δικαστηρίου ενδέχεται να επηρεάσει τον καθορισμό του τόπου παροχής κάποιας διεθνούς εκδηλώσεως μείζονος σημασίας, όπως το επερχόμενο ποδοσφαιρικό πρωτάθλημα EURO 2020[3].

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

3 Τα κρίσιμα χαρακτηριστικά της εν λόγω εκδηλώσεως είναι τα ακόλουθα: συγκροτείται από σειρά αυτοτελών εκδηλώσεων (ποδοσφαιρικών αγώνων), οι οποίες διεξάγονται σε διαφορετικά κράτη μέλη ή εκτός Ένωσης, τα εισιτήρια των οποίων είναι ονομαστικά και πωλούνται από διαφορετικούς υποκείμενους στον φόρο μέσω ενός σύνθετου συστήματος διανομής.

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ

3. Το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ ορίζει ότι «[ο] τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας» [4].

4. Το άρθρο 53 ορίζει ότι σε περίπτωση παροχών προς υποκείμενο στον φόρο, «[τ]όπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν την πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή συναφείς εκδηλώσεις, όπως είναι οι εμπορικές και άλλες εκθέσεις, καθώς και παρεπόμενων υπηρεσιών σχετικά με την πρόσβαση […] είναι ο τόπος στον οποίο πράγματι λαμβάνουν χώρα αυτές οι εκδηλώσεις».

5. Το άρθρο 54, παράγραφος 1, ορίζει ότι όσον αφορά τις παροχές προς μη υποκείμενο στον φόρο «[τ]όπος παροχής υπηρεσιών οι οποίες αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, όπως εμπορικές και άλλες εκθέσεις, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων […] είναι ο τόπος στον οποίο πράγματι λαμβάνουν χώρα αυτές οι εκδηλώσεις».

6. Κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, τα κράτη μέλη πρέπει να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς».

Ο κανονισμός 282/2011

7. Το άρθρο 32, παράγραφος 1, του κανονισμού 282/2011 [5] ορίζει ότι το άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ πρέπει να εφαρμόζεται κυρίως στην «παροχή υπηρεσιών των οποίων τα βασικά χαρακτηριστικά συνίστανται στην παροχή δικαιώματος εισόδου σε εκδήλωση έναντι εισιτηρίου ή πληρωμής, συμπεριλαμβανομένης της πληρωμής υπό μορφή συνδρομής, εισιτηρίου διαρκείας ή περιοδικής πληρωμής».

8. Στο άρθρο 32, παράγραφος 2, ορίζεται ότι οι εν λόγω υπηρεσίες περιλαμβάνουν ιδίως: «α) [το] δικαίωμα εισόδου σε θεάματα, θεατρικές παραστάσεις, παραστάσεις τσίρκου, εμπορικές και λοιπές εκθέσεις, πάρκα αναψυχής, συναυλίες, καθώς και σε άλλες παρόμοιες πολιτιστικές εκδηλώσεις· β) [το] δικαίωμα εισόδου σε αθλητικές εκδηλώσεις, όπως αγώνες ή αναμετρήσεις· [και] γ) [το] δικαίωμα εισόδου σε εκπαιδευτικές και επιστημονικές εκδηλώσεις, όπως διαλέξεις και σεμινάρια».

9. Κατά το άρθρο 32, παράγραφος 3, η χρήση εγκαταστάσεων όπως γυμναστηρίων ή παρόμοιων χώρων, με πληρωμή κατ' αποκοπή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 32, παράγραφος 1.

4 Κατά τον κρίσιμο χρόνο, εφαρμοστέα ήταν η έκδοση της οδηγίας 2006/112 όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας περί ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11).

5 Εκτελεστικός Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1).

10. Το άρθρο 33 ορίζει ότι: «[ο]ι βοηθητικές υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 53 της οδηγίας [2006]/112/ΕΚ περιλαμβάνουν υπηρεσίες που σχετίζονται άμεσα με την πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς εκδηλώσεις και παρέχονται χωριστά στο πρόσωπο το οποίο παρίσταται στην εκδήλωση, έναντι διακεκριμένης αντιπαροχής». Το ίδιο άρθρο διευκρινίζει περαιτέρω ότι «[ο]ι βοηθητικές υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνουν ιδίως τη χρήση ιματιοφυλακίων ή εγκαταστάσεων υγιεινής, αλλά αποκλείουν τις απλές υπηρεσίες διαμεσολάβησης που αφορούν στην πώληση εισιτηρίων».

Η εθνική νομοθεσία

11. Κατά το άρθρο 5 του κεφαλαίου 5 του mervärdesskattelagen 1994:200 (νόμου 1994:200 περί φόρου προστιθέμενης αξίας)[6], μια υπηρεσία παρέχεται σε υποκείμενο στον φόρο εντός της Σουηδίας αν ο υποκείμενος στον φόρο είτε έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στη Σουηδία είτε διαθέτει εκεί μόνιμη εγκατάσταση και η επίμαχη υπηρεσία παρασχέθηκε σε αυτή.

12. Κατά το άρθρο 11a του κεφαλαίου 5 του νόμου περί ΦΠΑ, μια υπηρεσία με τη μορφή προσβάσεως σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή συναφείς εκδηλώσεις, όπως είναι οι εμπορικές και άλλες εκθέσεις, θεωρείται ότι παρέχεται σε υποκείμενους στον φόρο εντός της Σουηδίας, αν οι εκδηλώσεις αυτές λαμβάνουν πράγματι χώρα στη Σουηδία. Το ίδιο ισχύει και για τις παρεπόμενες υπηρεσίες που αφορούν την πρόσβαση.

Το ιστορικό της διαφοράς, η διαδικασία και το προδικαστικό ερώτημα

13. Η Srf konsulterna AB (στο εξής: Srf konsulterna) είναι εταιρία εγκατεστημένη στη Σουηδία, η οποία ανήκει εξ ολοκλήρου σε επαγγελματικό οργανισμό συμβούλων επί θεμάτων λογιστικής, διοικήσεως και μισθοδοσίας. Η εταιρία παρέχει εκπαιδευτικά προγράμματα και προγράμματα καταρτίσεως σε συμβούλους έναντι αμοιβής.

14. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, μεταξύ άλλων δραστηριοτήτων, η Srf konsulterna προσφέρει πενθήμερα σεμινάρια διάρκειας 30 ωρών με διάλειμμα μίας ημέρας στο μέσο του σεμιναρίου. Τα εν λόγω σεμινάρια διατίθενται αποκλειστικά σε επαγγελματίες οι οποίοι είτε έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας στη Σουηδία, είτε διαθέτουν εκεί μόνιμη εγκατάσταση, ανεξαρτήτως του αν είναι μέλη του επαγγελματικής ενώσεως στην οποία ανήκει η Srf konsulterna. Το πρόγραμμα των σεμιναρίων αποφασίζεται εκ των προτέρων και προϋποθέτει ότι οι συμμετέχοντες διαθέτουν γνώσεις λογιστικής και σχετική επαγγελματική πείρα, ωστόσο είναι δυνατή η προσαρμογή του ώστε να ανταποκρίνεται στο επίπεδο εκείνων που πράγματι παρίστανται σε αυτά. Τα σεμινάρια διεξάγονται σε αίθουσες διαλέξεων.

15. Οι συμμετέχοντες πρέπει να εγγραφούν και να γίνουν αποδεκτοί στο πρόγραμμα καταρτίσεως πριν από την έναρξή του. Ως εκ τούτου, η Srf konsulterna έχει πρόσβαση σε στοιχεία σχετικά με την ταυτότητα των συμμετεχόντων, όπως το όνομα, η διεύθυνση, ο αριθμός δελτίου ταυτότητας ή ο αριθμός μητρώου τους[7]. Τα δίδακτρα προκαταβάλλονται.

16. Ορισμένα από τα σεμινάρια που διοργανώνει η Srf konsulterna πραγματοποιούνται σε διάφορες τοποθεσίες εντός της Σουηδίας, ενώ άλλα διεξάγονται σε άλλα κράτη μέλη.

6 Στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ.

7 Στο εξής: φορολογικά στοιχεία.

17. Όσον αφορά τα τελευταία σεμινάρια (στο εξής: επίμαχα σεμινάρια), η Srf konsulterna ζήτησε από την Skatterättsnämnden (επιτροπή φορολογικής νομοθεσίας, Σουηδία) να αποφανθεί αν πρέπει να θεωρηθεί ως τόπος παροχής η Σουηδία ή το κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιήθηκε το εκάστοτε σεμινάριο.

18. Η Skatterättsnämnden (επιτροπή φορολογικής νομοθεσίας) αποφάνθηκε ότι πρέπει να θεωρηθεί ότι τα εν λόγω σεμινάρια παρέχονται στη Σουηδία –ακόμη κι αν αυτά πράγματι διεξήχθησαν εκτός της εν λόγω χώρας. Κατά συνέπεια, τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 44 και όχι το άρθρο 53, και ως εκ τούτου ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός στη Σουηδία.

19. Η Skatteverket (σουηδική τοπική φορολογική αρχή) δεν συμφώνησε με την αιτιολογία της εν λόγω αποφάσεως και την προσέβαλε ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία).

20. Το αιτούν δικαστήριο, διαπιστώνοντας ασάφεια όσον αφορά το νόημα του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και τη σχέση του με το άρθρο 44 της εν λόγω οδηγίας, ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει η έννοια της “προσβάσεως σε εκδηλώσεις” στο άρθρο 53 της [οδηγίας 2006/112/ΕΚ] να ερμηνευθεί κατά τρόπον ώστε να καλύπτει και υπηρεσία παρεχόμενη μόνο σε υποκείμενους στον φόρο με τη μορφή προγράμματος καταρτίσεως επί λογιστικών θεμάτων πενθήμερης διάρκειας, για την παρακολούθηση του οποίου απαιτείται προεγγραφή του ενδιαφερόμενου και προκαταβολή των διδάκτρων;»

21. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Skatteverket (τοπική φορολογική αρχή), η Γαλλία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η οποία διεξήχθη στις 18 Οκτωβρίου 2018, η Σουηδία και η Επιτροπή ανέπτυξαν προφορικώς τα επιχειρήματά τους.

Ανάλυση

Εισαγωγικές παρατηρήσεις

22. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η παροχή υπηρεσιών, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Ως εκ τούτου, η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα αφορά το αν τα σεμινάρια που διοργανώνει η Srf konsulterna σε κράτη μέλη πλην της Σουηδίας μπορούν να χαρακτηρισθούν ως παροχή υπηρεσιών «που αφορούν την πρόσβαση σε […] εκπαιδευτικές […] εκδηλώσεις» κατά την έννοια του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

23. Προκαταρκτικά επισημαίνεται ότι δεν αμφισβητείται ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης παροχές αποτελούν υπηρεσίες και όχι εμπορεύματα. Επίσης, δεν αμφισβητείται ότι οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικά σε υποκείμενους στον φόρο. Ομοίως, προκύπτει σαφώς από τη διάταξη περί παραπομπής ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από την Srf konsulterna είναι εκπαιδευτικού χαρακτήρα. Επομένως, τα άρθρα 44 και 53 αποτελούν πράγματι τις διατάξεις που θα μπορούσαν να είναι κρίσιμες για τον καθορισμό του τόπου παροχής.

24. Αν η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι παρέχεται «πρόσβαση σε εκδηλώσεις» κατά την έννοια του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, δεδομένου τα επίμαχα σεμινάρια πραγματοποιούνται σε κράτος μέλος πλην της Σουηδίας, ως τόπος παροχής θα πρέπει να θεωρηθεί το εν λόγω άλλο κράτος μέλος[8]. Αν η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών δεν ρυθμίζεται από το άρθρο 53, τότε, εφόσον οι συμμετέχοντες στα επίμαχα σεμινάρια είναι στο σύνολό τους εγκατεστημένοι στη Σουηδία, τόπος παροχής θα είναι η Σουηδία, σύμφωνα με το άρθρο 44 της εν λόγω οδηγίας[9].

25. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο σκοπός των διατάξεων με τις οποίες καθορίζεται ο τόπος φορολογήσεως της παροχής υπηρεσιών είναι να αποφεύγονται, αφενός, συγκρούσεις αρμοδιοτήτων που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, η μη φορολόγηση της επίμαχης υπηρεσίας[10]. Επομένως, η απάντηση του Δικαστηρίου θα καθορίσει ποιο από τα εμπλεκόμενα κράτη μέλη είναι αρμόδιο να απαιτήσει από τους υποκείμενους στον φόρο την απόδοση ΦΠΑ για τα επίμαχα σεμινάρια βάσει των συντελεστών και των διαδικασιών που ισχύουν στο εν λόγω κράτος μέλος.

26. Δεδομένου ότι σκοπός των σεμιναρίων φαίνεται πως είναι να συνδράμουν στην επικαιροποίηση των γνώσεων λογιστικής των συμβούλων[11], αυτά μπορεί να συνιστούν «επιμόρφωση ή επανακατάρτιση» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Επομένως, ενδεχομένως θα μπορούσαν να υπαχθούν στην υποχρεωτική απαλλαγή από την επιβολή ΦΠΑ που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Επιτροπή προέβαλε ότι η εν λόγω διάταξη δεν ήταν κρίσιμη. Τούτο, διότι η Srf konsulterna δεν αποτελούσε οργανισμό δημοσίου δικαίου ο οποίος έχει ως σκοπό την παροχή επιμορφώσεως κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1. Ωστόσο, η εν λόγω διάταξη δεν θα ήταν κρίσιμη μόνον αν η Srf konsulterna, πέραν του ότι δεν αποτελεί οργανισμό δημοσίου δικαίου, δεν αποτελεί *ούτε* οργανισμό τον οποίο «[…] το οικείο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι [έχει] παρεμφερείς σκοπούς» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως σε οποιοδήποτε από τα κράτη μέλη στα οποία παρέχει τα επίμαχα σεμινάρια[12]. Δεδομένου ότι δεν ετέθησαν υπόψη του Δικαστηρίου στοιχεία που θα διαφώτιζαν το ζήτημα αυτό, δεν θα το εξετάσω περαιτέρω.

Επί της ουσίας

27. Το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ θεσπίζει έναν γενικό κανόνα καθορισμού του τόπου παροχής των υπηρεσιών προς τους υποκείμενους στον φόρο για τις ανάγκες της φορολογήσεώς τους, ενώ το άρθρο 53 περιέχει ειδική, διαφορετική πρόβλεψη για την περίπτωση, μεταξύ άλλων, των εκπαιδευτικών υπηρεσιών.

28. Κατά πάγια νομολογία ο γενικός κανόνας καθορισμού του τόπου παροχής δεν υπερισχύει των ειδικών κανόνων. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να καθορίζεται αν οι εκάστοτε περιστάσεις αντιστοιχούν σε κάποια από τις ειδικές περιπτώσεις που μνημονεύονται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ (όπως στο άρθρο 53). Αν τούτο δεν συμβαίνει, τότε το εν λόγω πραγματικό θα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 44 της οδηγίας. Οι ειδικοί αυτοί κανόνες δεν πρέπει να θεωρούνται εξαιρέσεις από γενικό κανόνα οι θα έπρεπε να ερμηνεύονται στενά[13]. Αντιθέτως, το άρθρο 44 πρέπει να θεωρείται ως επικουρική ή γενικής ισχύος ρήτρα, η οποία τυγχάνει εφαρμογής όταν δεν εφαρμόζεται κανένας ειδικός κανόνας.

8 Βλ. σημεία 16 και 17 των παρουσών προτάσεων.

9 Βλ. σημεία 13 και 14 των παρουσών προτάσεων.

10 Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2016, A και B (C-453/15, EU:C:2016:933, σκέψη 24).

11 Βλ. σημείο 14 των παρουσών προτάσεων.

12 Απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψεις 35 έως 39).

13 Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2016, A και B (C-453/15, EU:C:2016:933, σκέψεις 18 και 19).

29. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η λογική των διατάξεων περί του τόπου παροχής υπηρεσιών για τους σκοπούς του ΦΠΑ επιτάσσει να πραγματοποιείται η φορολόγηση, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο καταναλώσεως των αγαθών ή υπηρεσιών [14].

30. Η εν λόγω κρίση επιβεβαιώνει την προσέγγιση που ακολούθησε η Επιτροπή στην πρότασή της σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, η οποία οδήγησε στη θέσπιση των κανόνων υπό την τρέχουσα μορφή τους. Στην πρόταση αυτή, η Επιτροπή επισήμανε ότι οποιαδήποτε τροποποίηση των κανόνων που διέπουν τον τόπο φορολογήσεως των υπηρεσιών θα πρέπει να οδηγεί, κατά το δυνατόν, στη φορολογία των υπηρεσιών στον τόπο όπου πραγματικά λαμβάνει χώρα η κατανάλωση [15]. Προς τον σκοπό αυτό, η Επιτροπή πρότεινε την τροποποίηση των κανόνων που διέπουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενους στον φόρο, ώστε γενικά αυτές οι υπηρεσίες να φορολογούνται στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο *λήπτης* [16], και όχι το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο *παρέχων* τις υπηρεσίες [17].

31. Οι εκπαιδευτικές υπηρεσίες είναι εξ ορισμού κατά βάση διανοητικού και ως εκ τούτου άυλου χαρακτήρα. Επομένως, θα μπορούσε ενδεχομένως να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω υπηρεσίες «καταναλώνονται» από οικονομικής απόψεως από τους υποκείμενους στον φόρο όταν αυτοί πραγματοποιούν παροχές στους δικούς τους πελάτες (εκροές) και συνεπώς εντός των κρατών μελών όπου είναι εγκατεστημένοι οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο. Η ερμηνεία αυτή θα συνηγορούσε υπέρ της εφαρμογής του άρθρου 44.

32. Ωστόσο, μια υπηρεσία που αφορά εκπαιδευτικές *εκδηλώσεις* συνιστά μία ενιαία, μολονότι σύνθετη, παροχή, της οποίας τα βασικά συστατικά –όπως η συμβολή δασκάλου ή εισηγητή, ο χώρος και οι εγκαταστάσεις, καθώς και όλες οι παρεπόμενες υπηρεσίες που «καταναλώνονται» επί τόπου– εμφανίζουν στενό σύνδεσμο με τον τόπο στον οποίο πραγματικά λαμβάνει χώρα η εκδήλωση [18]. Η διαπίστωση αυτή φαίνεται να ευνοεί τη φορολόγηση των εν λόγω παροχών, συνολικά, στον τόπο καταναλώσεως με τη συνήθη έννοια του όρου· κατά συνέπεια συνηγορεί υπέρ της εφαρμογής του άρθρου 53.

33. Επομένως, από τον γενικό σκοπό ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενους στον φόρο πρέπει να φορολογούνται στον τόπο της καταναλώσεώς τους δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να συναχθεί προφανής εμπειρικός κανόνας όσον αφορά τις αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 44 και 53. Ειδικότερα, ο εν λόγω σκοπός, όπως αποτυπώνεται στην αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2008/8/ΕΚ [19] δεν συνηγορεί σαφώς υπέρ της ιδιαιτέρως ευρείας ή στενής ερμηνείας κανενός εκ των δύο άρθρων.

14 Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2016, A και B (C-453/15, EU:C:2016:933, σκέψη 25).

15 Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών, COM(2003) 822, ενότητα 3.

16 Τροποποιημένη πρόταση για οδηγία του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών, COM(2005) 334, ενότητα 1, σ. 2. Ο σκοπός αυτός αποτυπώνεται στην αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2008/8/ΕΚ, η οποία διαλαμβάνει ότι ο γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών «θα πρέπει να βασίζεται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη και όχι στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες».

17 Αυτός ήταν ο γενικός κανόνας που ίσχυε βάσει, πρώτον, του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου 77/388/ΕΟΚ, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. εκδ 09/001, σ. 49) και εν συνεχεία του άρθρου 43 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, υπό την αρχική της έκδοση. Ο εν λόγω κανόνας εξακολούθησε να ισχύει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2009.

18 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, πρόκειται για ενιαία πράξη, ιδίως, όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία ή πράξεις στο πλαίσιο της παρεχόμενης από τον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε να συνθέτουν, αντικειμενικώς, μία και μόνον αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 70). Για μια συνοπτική παρουσίαση της νομολογίας επί των «σύνθετων παροχών» και τη φορολογική τους μεταχείριση βάσει της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:295, σημείο 27 επ.).

19 Η εν λόγω αιτιολογική σκέψη επισημαίνει ότι κανόνες καθορισμού του τόπου παροχής υπηρεσιών πρέπει να «εκφράζουν την αρχή της φορολογίας στον τόπο κατανάλωσης».

34. Επομένως, θα προχωρήσω στην εξέταση, κατά πρώτον, του πεδίου εφαρμογής του ειδικού κανόνα που προβλέπεται στο άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και εν συνεχεία θα επιχειρήσω να παράσχω στο αιτούν δικαστήριο καθοδήγηση ως προς το αν οι επίμαχες υπηρεσίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως. Εάν δεν εμπίπτουν, θα πρέπει να υπάγονται στον γενικό κανόνα που προβλέπεται στο άρθρο 44 της εν λόγω οδηγίας.

Το άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ

35. Στο επίκεντρο της υπό κρίση υποθέσεως βρίσκεται η έννοια της παροχής υπηρεσιών «που αφορούν την πρόσβαση σε […] εκπαιδευτικές […] εκδηλώσεις» κατά την έννοια του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Εφόσον δεν αμφισβητείται ότι τα επίμαχα σεμινάρια είναι «εκπαιδευτικού» χαρακτήρα, θα αναλύσω τις υπόλοιπες βασικές έννοιες, ήτοι αυτές της «εκδηλώσεως» και της «προσβάσεως».

36. Τι αποτελεί εκπαιδευτική «*εκδήλωση*» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως;

37. Η οδηγία δεν περιέχει ορισμό της έννοιας αυτής. Ωστόσο, το άρθρο 32, παράγραφος 2, στοιχείο γ', του κανονισμού 282/2011[20] κάνει μια γενική αναφορά στις «εκπαιδευτικές και επιστημονικές εκδηλώσεις» ως παραδείγματα εκδηλώσεων οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, γεγονός το οποίο υποδεικνύει ότι πρόθεση του νομοθέτη ήταν να προσλάβει η εν λόγω έννοια σχετικά ευρύ περιεχόμενο.

38. Το Oxford Dictionary[21] ορίζει την «εκδήλωση» ως «γεγονός που συμβαίνει ή λαμβάνει χώρα, ιδίως κάποιο γεγονός που είναι σημαντικό» και ειδικότερα ως «προγραμματισμένη δημόσια ή κοινωνική περίσταση». Οι γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ που μπόρεσα να ελέγξω χρησιμοποιούν ισοδύναμους όρους, με παρεμφερή, ευρεία και λειτουργική έννοια[22].

39. Συνεπώς, κατά την έννοια του άρθρου 53 μια εκδήλωση πρέπει να είναι προγραμματισμένη εκ των προτέρων. Αντιλαμβάνομαι την έννοια ως αδιαίρετο σύνολο από απόψεως περιεχομένου, τόπου και χρόνου. Φυσικά, μια δραστηριότητα με προκαθορισμένο πρόγραμμα και συγκεκριμένο αντικείμενο είναι πιθανότερο να χαρακτηριστεί ως εκδήλωση απ' ό,τι μια αόριστη δραστηριότητα η οποία προσδιορίζει ένα γενικό μόνον πλαίσιο για την παροχή μιας εκπαιδευτικής υπηρεσίας.

40. Περαιτέρω, η εκδήλωση πρέπει να έχει την έννοια της συγκεντρώσεως προσώπων για την παρακολούθηση μιας δραστηριότητας ή τη συμμετοχή σε αυτή επί ορισμένο χρονικό διάστημα. Επομένως, τείνω να συμφωνήσω με το Ηνωμένο Βασίλειο ότι στο άρθρο 53 υπάγονται αποκλειστικά δραστηριότητες που απαιτούν τη φυσική παρουσία του πελάτη. Το εν λόγω συμπέρασμα επιβεβαιώνεται από το άρθρο 33 του κανονισμού 282/2011, το οποίο αναφέρεται σε «*πρόσωπο το οποίο παρίσταται* στην εκδήλωση» (η υπογράμμιση δική μου).

41. Ένας ακόμη σημαντικός παράγοντας είναι ο χρόνος. Η διάρκεια της υπηρεσίας συνήθως διευκολύνει τη διάκριση μεταξύ εκπαιδευτικών εκδηλώσεων και λοιπών εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων. Η διάρκεια μιας διαλέξεως ή ενός σεμιναρίου συνήθως κυμαίνεται από μερικές ώρες μέχρι και μερικές ημέρες· αντιθέτως, ένα πανεπιστημιακό μάθημα κατά πάσα πιθανότητα έχει πολύ μεγαλύτερη διάρκεια (επί παραδείγματι τρεις εβδομάδες, ένας μήνας, ένα εξάμηνο, ένα ακαδημαϊκό

20 Ο κανονισμός αυτός εκδόθηκε βάσει του άρθρου 397 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Σκοπός του ήταν η εξασφάλιση ομοιόμορφης εφαρμογής του συστήματος ΦΠΑ με τη θέσπιση κανόνων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ στις περιπτώσεις που παρουσιάζονται ή ενδέχεται να παρουσιαστούν αποκλίσεις, ως προς την εφαρμογή της εν λόγω οδηγίας, οι οποίες είναι ασύμβατες με την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (αιτιολογικές σκέψεις 2 και 4).

21 Βλ. στο διαδίκτυο: https://en.oxforddictionaries.com/.

22 Βλ. τις ακόλουθες γλωσσικές εκδόσεις: CZ: akce, DE: Veranstaltung, ES: manifestacione, FR: manifestation, IT: manifestazione, NL: evenement, PL: impreza και PT: manifestaçõe. Η Σουηδική γλωσσική έκδοση του άρθρου 53 περιέχει δύο εξαιρετικά παρεμφερείς έννοιες:. Πρόκειται για τις: «arrangemang» και «evenemang».

έτος). Φρονώ ότι τα πρώτα είναι πιθανό να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53, ενώ το δεύτερο δεν εμπίπτει. Από την αναφορά που γίνεται στο άρθρο 32, παράγραφος 1, του κανονισμού 282/2011 σε «[πληρωμή] υπό μορφή συνδρομής, εισιτηρίου διαρκείας ή περιοδικής πληρωμής» προκύπτει ότι μια σειρά αυτοτελών εκδηλώσεων μπορεί επίσης να συνιστά εκδήλωση κατά την έννοια του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Αντιθέτως, μια σειρά επιμορφωτικών συναντήσεων που συνιστούν ένα σύνολο και διαρκούν ορισμένες εβδομάδες ή ένα μάθημα γλώσσας διάρκειας ενός τριμήνου δεν φαίνεται να εμπίπτουν στη συνήθη έννοια του όρου «εκδήλωση». Θα πρέπει, μάλλον, να χαρακτηριστούν ως συνεχιζόμενη εκπαίδευση –η οποία αποτελεί είδος εκπαιδευτικής δραστηριότητας που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 44.

42. Ένδειξη σχετικά με τον χαρακτηρισμό, από φορολογικής απόψεως, μιας δραστηριότητας μπορεί να αποτελέσει και το αν αυτή είναι συνεχής ή διαιρείται σε περισσότερα μέρη ή συναντήσεις. Κατά τη γνώμη μου, εκδήλωση είναι, κατ' αρχήν, μια δραστηριότητα που διεξάγεται χωρίς διακοπή. Όταν ένα μάθημα ή μια περίοδος επιμορφώσεως υπερβαίνει σε διάρκεια τη μία ημέρα, είναι πιο πιθανό να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 αν διεξάγεται επί περισσότερες διαδοχικές ημέρες. Ωστόσο, η διακοπή μίας ημέρας στο μέσον του εν λόγω προγράμματος, κατά τη γνώμη μου, δεν αναιρεί αυτομάτως τον χαρακτήρα της εν λόγω δραστηριότητας ως εκδηλώσεως. Αντιθέτως, ένα πρόγραμμα καταρτίσεως διάρκειας αρκετών εβδομάδων, διαιρούμενο σε περισσότερα μέρη με περισσότερες διακοπές, είναι λιγότερο πιθανό να θεωρηθεί εκδήλωση. Αν, επιπροσθέτως, το εν λόγω πρόγραμμα απαιτεί σημαντική προετοιμασία από την πλευρά των συμμετεχόντων πριν από τις επιμέρους συναντήσεις ή ανάμεσα σε αυτές –ιδίως όταν προβλέπεται εξέταση ή άλλης μορφής αξιολόγηση της επιδόσεως στο τέλος κάθε τέτοιας συναντήσεως– τότε κάλλιστα εμπίπτει στην έννοια της εκτεταμένης ή συνεχιζόμενης επιμορφωτικής δραστηριότητας και ως εκ τούτου είναι ακόμη λιγότερο πιθανό να χαρακτηριστεί ως εκδήλωση.

43. Κατά λογική ακολουθία συνάγεται ότι δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί ένα μοναδικό κριτήριο βάσει του οποίου καθορίζεται συγκεκριμένη ανώτατη διάρκεια για μια εκδήλωση κατά την έννοια του άρθρου 53. Αντιθέτως, πρέπει κατά περίπτωση να γίνεται συνεκτίμηση ενός συνόλου χαρακτηριστικών.

44. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ εμπίπτουν εκπαιδευτικές δραστηριότητες που διεξάγονται χωρίς διακοπή και είναι προγραμματισμένες εκ των προτέρων, οι οποίες λαμβάνουν χώρα σε συγκεκριμένο χώρο και για σύντομο χρονικό διάστημα και αφορούν προκαθορισμένο αντικείμενο. Αντιθέτως, οι εκπαιδευτικές δραστηριότητες οι οποίες δεν εμφανίζουν ένα ή περισσότερα από τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά, όπως μια σειρά χωριστών συναντήσεων ή εργαστηρίων που διεξάγονται σε διαφορετικούς χρόνους ή τόπους, ή μαθήματα που προγραμματίζονται για μακρά χρονική περίοδο ή οι κύκλοι συναντήσεων αόριστης διάρκειας, ειδικά αν το πρόγραμμα ή το θεματολόγιό τους δεν είναι προκαθορισμένα, δεν εμπίπτουν στην εν λόγω έννοια.

45. Στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 53 πρέπει επίσης να καθοριστεί η έννοια του όρου «*πρόσβαση*». Το άρθρο 32, παράγραφος 1, του κανονισμού 282/2011 διευκρινίζει ότι μόνον οι υπηρεσίες «των οποίων τα βασικά χαρακτηριστικά συνίστανται στην παροχή δικαιώματος εισόδου σε εκδήλωση» εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

46. Η γλωσσική ανάλυση του όρου «πρόσβαση» δεν παρέχει σαφή στοιχεία για την ερμηνεία του. Το Oxford Dictionary[23] ορίζει την έννοια της «προσβάσεως» ως τη «διαδικασία ή το γεγονός της εισόδου ή της άδειας εισόδου σε μέρος ή οργανισμό». Οι γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας που μπόρεσα να εξετάσω χρησιμοποιούν όρους με παρεμφερή ευρεία έννοια[24].

23 Βλ. στο διαδίκτυο: https://en.oxforddictionaries.com/.

24 Βλ. τις ακόλουθες γλωσσικές αποδόσεις: CZ: vstup, DE: Eintrittsberechtigung, ES: acceso, FR: accès, IT: accesso, NL: toegang, PL: wstęp, PT: acesso και SV: tillträde.

47. Από το ιστορικό θεσπίσεως της οδηγίας προκύπτει ότι πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να αντιστραφεί σταδιακά, με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2010, ο γενικός κανόνας που καθορίζει τον τόπο παροχής υπηρεσιών προς τους υποκείμενους στον φόρο, από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο παρέχων την υπηρεσία [25] στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο λήπτης [26]. Παράλληλα, από την 1η Ιανουαρίου 2011, περιορίστηκε το πεδίο εφαρμογής του ειδικού κανόνα –που προβλέπει τη φορολόγηση των εκπαιδευτικών υπηρεσιών προς υποκείμενους στον φόρο στο κράτος μέλος στο οποίο παρέχονται πράγματι οι υπηρεσίες– υπέρ του νεοεισαχθέντος γενικού κανόνα [27].

48. Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες που οδήγησαν στην έκδοση της οδηγίας 2008/8/ΕΚ προκύπτει ότι η χρήση των όρων «πρόσβαση» και «εκδήλωση» ήταν κάθε άλλο παρά τυχαία. Αντιθέτως, η εισαγωγή των εννοιών αυτών αποτέλεσε αντικείμενο εκτενών συζητήσεων και ήταν ηθελημένη [28].

49. Εφόσον ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε σκοπίμως να διατηρήσει, μολονότι σε περιορισμένη μορφή, τον ειδικό κανόνα για ορισμένες εκπαιδευτικές υπηρεσίες, η εν λόγω πρόβλεψη δεν μπορεί να ερμηνευθεί κατά τρόπο που να συρρικνώνει το πεδίο εφαρμογής της χωρίς να θίγεται ο εν λόγω σκοπός.

50. Περαιτέρω ενδείξεις ως προς τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ερμηνευθεί η «πρόσβαση» μπορούν να συναχθούν από το γενικότερο πλαίσιο. Τα άρθρα 44 και 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ από κοινού προβλέπουν έναν γενικό και έναν ειδικό κανόνα για τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενους στον φόρο, ενώ τα άρθρα 45 και 54 διαδραματίζουν παρόμοιο ρόλο στο πλαίσιο των εκπαιδευτικών υπηρεσιών που παρέχονται στους τελικούς καταναλωτές. Στο σημείο αυτό σταματούν οι ομοιότητες. Ενώ το άρθρο 53 αναφέρεται σε υπηρεσίες που αφορούν την πρόσβαση σε εκπαιδευτικές *εκδηλώσεις*, το άρθρο 54 εφαρμόζεται σε «[υπηρεσίες] οι οποίες αφορούν […] εκπαιδευτικές […] *δραστηριότητες*» (η υπογράμμιση δική μου). Το πεδίο εφαρμογής της δεύτερης διατάξεως είναι επομένως ευρύτερο από δύο απόψεις. Πρώτον, δεν περιορίζεται στις «εκπαιδευτικές εκδηλώσεις», αλλά περιλαμβάνει διάφορα είδη «εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων». Δεύτερον, και πιο σημαντικό, δεν περιορίζεται σε υπηρεσίες που αφορούν την «πρόσβαση».

25 Αυτός ο γενικός κανόνας ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2009. Βλ. υποσημείωση 17.

26 Από την 1η Ιανουαρίου 2010 ίσχυε αυτός ο γενικός κανόνας σύμφωνα με το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/8/ΕΚ.

27 Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2010 ο εν λόγω ειδικός κανόνας εφαρμοζόταν στις υπηρεσίες που αφορούν εκπαιδευτικές δραστηριότητες (μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2009, σύμφωνα με το άρθρο 52 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ στην αρχική της έκδοση, και μεταξύ 1ης Ιανουαρίου και 31ης Δεκεμβρίου 2010, σύμφωνα με το άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/8/ΕΚ). Από την 1η Ιανουαρίου 2011, το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω κανόνα περιορίστηκε ώστε να καταλαμβάνει υπηρεσίες που αφορούν την πρόσβαση σε εκπαιδευτικές *εκδηλώσεις*, σύμφωνα με το άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 της οδηγίας 2008/8/ΕΚ.

28 Κατά τη διάρκεια της νομοθετικής διαδικασίας συζητήθηκαν διάφορες επιλογές: i) να καταργηθεί ο ειδικός κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ που προβλέπει τη φορολόγηση των εκπαιδευτικών υπηρεσιών στο κράτος μέλος όπου «εκτελούνται υλικώς» και να υπαχθούν οι εν λόγω υπηρεσίες στον γενικό κανόνα (βλ. έγγραφα της Επιτροπής COM(2003) 822 της 23ης Δεκεμβρίου 2003 και COM(2005) 334 της 20ής Ιουλίου 2005 καθώς και έγγραφο του Συμβουλίου 11857/04 της 4ης Αυγούστου 2004), ii) να διατηρηθεί ο εν λόγω ειδικός κανόνας (βλ. έγγραφα του Συμβουλίου 11162/04 της 8ης Ιουλίου 2004 και 16112/05 της 23ης Δεκεμβρίου 2005), iii) να περιοριστεί το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω ειδικού κανόνα στην «παροχή προσβάσεως» σε εκπαιδευτικές δραστηριότητες (βλ. έγγραφα του Συμβουλίου 11162/04 της 8ης Ιουλίου 2004 και 15420/04 της 29ης Νοεμβρίου 2004) και, τέλος, iv) να προβλεφθεί μεταβατική περίοδος από την 1η Ιανουαρίου μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2010 (βλ. νυν άρθρα 2 και 3 της οδηγίας 2008/8/ΕΚ) κατά τη διάρκεια της οποίας, παρά την τροποποίηση του γενικού κανόνα, το πεδίο εφαρμογής του εφαρμοστέου ειδικού κανόνα στις εκπαιδευτικές δραστηριότητες παρέμεινε αμετάβλητο, μετά δε την παρέλευση της οποίας η εφαρμογή του εν λόγω ειδικού κανόνα περιορίστηκε στις υπηρεσίες που αφορούν «την πρόσβαση σε εκπαιδευτικές εκδηλώσεις» (έγγραφο του Συμβουλίου 9913/2/06 της 2ας Ιουνίου 2006).

51. Το γεγονός ότι ο νομοθέτης της Ένωσης χρησιμοποιεί διαφορετικούς όρους σ' αυτές τις διαδοχικές διατάξεις υποδηλώνει ότι πρόθεσή του ήταν να διαχωρίσει τρεις διαφορετικές κατηγορίες εκπαιδευτικών υπηρεσιών. Μόνον κάποιες εκπαιδευτικές *δραστηριότητες* (πρώτη και ευρύτερη κατηγορία υπηρεσιών) συνιστούν εκπαιδευτικές *εκδηλώσεις* (δεύτερη ενδιάμεση κατηγορία) και μόνον κάποιες υπηρεσίες που αφορούν τις εν λόγω εκδηλώσεις μπορούν να χαρακτηριστούν ως κατ' ουσίαν «[αφορώσες] την *πρόσβαση*» (τρίτη και πιο περιορισμένη κατηγορία· η υπογράμμιση δική μου) [29].

52. Επομένως, το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται το άρθρο 53 δεν ευνοεί τη συσταλτική ερμηνεία της «προσβάσεως» που προτείνει η Skatteverket (σουηδική τοπική φορολογική αρχή) και η Επιτροπή. Αφενός μεν, η εν λόγω ερμηνεία θα αποστερούσε την έννοια της «προσβάσεως σε εκδήλωση», και ως εκ τούτου το άρθρο 53, από το μεγαλύτερο μέρος του περιεχομένου της. Αφετέρου, οι υπηρεσίες οι οποίες αφορούν την «πρόσβαση σε εκπαιδευτική εκδήλωση» δεν μπορούν να εξομοιωθούν με την παροχή «εκπαιδευτικής εκδηλώσεως». Αντιθέτως, οι εν λόγω δύο κατηγορίες υπηρεσιών μπορούν να διακριθούν βάσει ενός αντικειμενικού, σαφούς και πρόσφορου κριτηρίου.

53. Κατά την άποψή μου, το αποφασιστικό στοιχείο για την ερμηνευτική προσέγγιση του άρθρου 53 αποτελεί η έμφαση που η εν λόγω διάταξη δίδει στα παριστάμενα πρόσωπα. Η θέση αυτή επιβεβαιώνεται εμμέσως από το άρθρο 33 του κανονισμού 282/2011, το οποίο αναφέρεται σε παροχές στο «πρόσωπο το οποίο *παρίσταται* στην εκδήλωση» (η επισήμανση δική μου). Επομένως, το βασικό χαρακτηριστικό των υπηρεσιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 έγκειται στην παροχή σε πρόσωπο ή σε αριθμό προσώπων του δικαιώματος προσβάσεως στις εγκαταστάσεις στις οποίες διεξάγεται μια εκπαιδευτική εκδήλωση. Μπορεί να υποστηριχθεί ότι το αντίτιμο υπέχει θέση ανταλλάγματος για την παροχή σε συγκεκριμένο αριθμό προσώπων δικαιωμάτων προσβάσεως σε συγκεκριμένη εκδήλωση. Κατά συνέπεια, στην πράξη, εφόσον ο παρέχων μια εκδήλωση ελέγχει τον αριθμό των προσώπων που μπορούν να αποκτήσουν πρόσβαση και χρεώνει υποκείμενους στον φόρο για την πρόσβασή τους, η εν λόγω εκδήλωση κατά πάσα πιθανότητα θα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

54. Αντιθέτως, η παροχή μιας εκδηλώσεως, *αυτή καθαυτήν*, ήτοι η υπηρεσία που συνίσταται στη διοργάνωση και τη φιλοξενία μιας εκπαιδευτικής εκδηλώσεως και η εμπορική της εκμετάλλευση *ως συνόλου* δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53. Τούτο, επί παραδείγματι, μπορεί να συμβαίνει όταν η υπηρεσία συνίσταται στην πώληση ενός έτοιμου εκπαιδευτικού προγράμματος ή σεμιναρίου σε υποκείμενο στον φόρο με σκοπό την περαιτέρω επαναπώλησή του σε άλλους υποκείμενους στον φόρο ή με σκοπό να διατεθεί συνολικά σε μια περισσότερο ή λιγότερο καθορισμένη ομάδα (επί παραδείγματι, στα μέλη του προσωπικού και στα συνοδεύοντα μέλη των οικογενειών τους) [30] ακόμη και αν μπορεί συνολικά να φιλοξενηθεί καθορισμένος αριθμός προσώπων.

55. Κατά την άποψή μου δεν ασκεί επιρροή το αν η συμμετοχή του προσώπου στην εκδήλωση είναι ενεργητική ή παθητική. Τούτο θα εξαρτάται από τη φύση της εκάστοτε εκδηλώσεως: η παρακολούθηση μιας διαλέξεως συνήθως δεν εμπεριέχει καμία μορφή ενεργητικής συμμετοχής. Η συμμετοχή σε σεμινάριο πολύ συχνά απαιτεί μια περισσότερο ενεργή παρουσία από τους παρισταμένους Το δικαίωμα συμμετοχής είναι δευτερογενές έναντι του πρωτογενούς δικαιώματος της προσβάσεως και συνδέεται άρρηκτα με αυτό, υπάγεται δε επίσης, στο άρθρο 53.

29 Το εν λόγω συμπέρασμα φαίνεται να συνάδει με την ερμηνεία που υιοθετήθηκε σχεδόν ομοφώνως από την επιτροπή ΦΠΑ κατά τη συνεδρίαση της 10ης με 12η Μαΐου 2010 κατά το ότι «η έννοια των "δραστηριοτήτων" που προβλέπεται στο άρθρο 54 της οδηγίας περί ΦΠΑ (υπό τη διατύπωσή του από την 1η Ιανουαρίου 2011) περιλαμβάνει επίσης *εκδηλώσεις* που καλύπτονται από το άρθρο 53 της εν λόγω οδηγίας (υπό τη διατύπωσή του από την 1η Ιανουαρίου 2011)» (η υπογράμμιση δική μου). Βλ. κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ που προέκυψαν από την 91η συνεδρίαση, έγγραφο A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, σημείο 2. Υπενθυμίζω ότι η επιτροπή ΦΠΑ συγκροτήθηκε δυνάμει του άρθρου 398, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και αποτελείται από αντιπροσώπους της Επιτροπής και των κρατών μελών. Μολονότι οι κατευθυντήριες γραμμές που εκδόθηκαν από την εν λόγω επιτροπή αποτελούν απλώς απόψεις μιας συμβουλευτικής επιτροπής και όχι επίσημη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, και ως εκ τούτου δεν είναι δεσμευτικές, εντούτοις δεν παύουν να χρησιμεύουν ως ερμηνευτικό βοήθημα της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Πρβλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, σημεία 46 έως 50).

30 Επί παραδείγματι, ψυχαγωγικές ή πολιτιστικές ημερίδες εκτός έδρας που προσφέρονται από τους επιχειρηματίες στα μέλη του προσωπικού και τις οικογένειές τους.

56. Οσάκις η «πρόσβαση» σε εκδήλωση συνιστά ένα από τα περισσότερα συστατικά μιας σύνθετης υπηρεσίας (και ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί το βασικό στοιχείο της), η εν λόγω υπηρεσία ως σύνολο πρέπει να υπάγεται στον γενικό κανόνα του άρθρου 44. Τούτο ισχύει, επί παραδείγματι, όταν μια υπηρεσία συνίσταται στη διοργάνωση επαγγελματικού ταξιδιού του προϊσταμένου του λογιστηρίου μιας εταιρίας, το οποίο περιλαμβάνει όχι μόνον τη συμμετοχή σε εκπαιδευτικό συνέδριο, αλλά επίσης τη διατροφή, τη διαμονή καθώς και επισκέψεις σε διάφορα τουριστικά αξιοθέατα.

57. Το γεγονός ότι το άρθρο 33 του κανονισμού 282/2011 αναγνωρίζει τη χρήση ιματιοφυλακίων ή εγκαταστάσεων υγιεινής από όσους συμμετέχουν σε εκπαιδευτικές εκδηλώσεις ως «βοηθητικές υπηρεσίες» δεν ανατρέπει τα παραπάνω συμπεράσματα ούτε συνηγορεί υπέρ μιας συσταλτικής ερμηνείας του όρου «πρόσβαση». Οι εν λόγω βοηθητικές υπηρεσίες συνδέονται άμεσα με την πρόσβαση κατά τον ίδιο τρόπο που συνδέονται με την παρουσία ή με τη συμμετοχή. Δεν συνιστούν από μόνες τους την επιθυμητή για τους λήπτες ωφέλεια. Απλώς συμβάλλουν στην πληρέστερη απόλαυση της παρεχόμενης κύριας υπηρεσίας. Συνεπώς, κατά λογική ακολουθία θα πρέπει να ισχύσει και για αυτές η ίδια φορολογική μεταχείριση με αυτή της προσβάσεως στην εκδήλωση [31]. Φρονώ ότι το γεγονός ότι το άρθρο 33 εξαιρεί τις υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως που αφορούν την πώληση εισιτηρίων από το αντικείμενο των «βοηθητικών υπηρεσιών» δεν συνιστά πειστικό επιχείρημα υπέρ μιας ιδιαιτέρως στενής ερμηνείας του όρου «πρόσβαση».

58. Επιπλέον, σε αντίθεση με το άρθρο 54 (παροχή υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στον φόρο), το άρθρο 53 δεν καλύπτει άλλες συνοδευτικές υπηρεσίες οι οποίες δεν αφορούν την πρόσβαση ή «[τις υπηρεσίες] των διοργανωτών τέτοιων [εκπαιδευτικών] δραστηριοτήτων». Όταν παρέχονται τέτοιου είδους άλλες υπηρεσίες σε υποκείμενους στον φόρο, ο τόπος παροχής προσδιορίζεται κατά τον γενικό κανόνα του άρθρου 44. Τούτο ενισχύει περαιτέρω το επιχείρημα ότι το άρθρο 53 εφαρμόζεται ειδικώς στην υπηρεσία της παροχής του δικαιώματος προσβάσεως των συμμετεχόντων έναντι αντιπαροχής, ενώ οι υπηρεσίες διαφορετικής φύσεως δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως.

59. Τέλος, καθεμιά από τις επιμέρους υπηρεσίες που αφορούν τα διάφορα βήματα που απαιτούνται για τη διοργάνωση, τη φιλοξενία και τη διάθεση της εκδηλώσεως στους επιμέρους συμμετέχοντες πρέπει να αξιολογείται βάσει των δικών της χαρακτηριστικών. Στην πράξη, η ερμηνευτική προσέγγιση που προτείνω ανωτέρω σημαίνει ότι η παροχή μιας εκπαιδευτικής εκδηλώσεως έναντι αντιπαροχής, ανεξάρτητα από τον αριθμό των παρισταμένων, καθώς και από το αν το αντίτιμο εξαρτάται κατά βάση από τη διάρκεια (αριθμό ωρών) της εν λόγω εκδηλώσεως, από τα συστατικά της ή τις λοιπές τεχνικές παραμέτρους, και όχι από τον αριθμό των προσώπων που παρίστανται στην εν λόγω εκδήλωση, δεν θα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

60. Επομένως όταν ο διοργανωτής μιας εκπαιδευτικής εκδηλώσεως πωλεί την υπηρεσία της παροχής της εν λόγω εκδηλώσεως ως σύνολο σε τρίτο [32], σε εργοδότη που προτίθεται να προσφέρει στους υπαλλήλους του εσωτερική επιμόρφωση ή σε ιδιοκτήτη συνεδριακού κέντρου που προτίθεται να εμπορευτεί ο ίδιος την εν λόγω εκδήλωση, η πράξη αυτή δεν εμπίπτει στο άρθρο 53 και πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με το άρθρο 44. Αντιθέτως, όταν ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος απέκτησε την εν λόγω ολοκληρωμένη εκδήλωση (επανα)πωλήσει τις διαθέσιμες θέσεις σε άλλον υποκείμενο στο φόρο σε τιμή η οποία κατά βάση εξαρτάται από τον αριθμό των προσώπων στα οποία θα δοθεί πρόσβαση, η «πρόσβαση» στην εν λόγω εκδήλωση αποτελεί τη βάση της εν λόγω υπηρεσίας και, κατά συνέπεια, εφαρμόζεται το άρθρο 53. Ομοίως, αν εργοδότης, ο οποίος αγόρασε την παροχή υπηρεσιών για μια εκδήλωση αντιληφθεί ότι η αίθουσα συνεδριάσεων στην οποία

31 Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, σκέψη 18).

32 Είναι δυνατά διάφορα άλλα σενάρια που περιλαμβάνουν την παροχή διαφόρων ειδών υπηρεσιών διαμεσολαβήσεως. Δεν θα τα εξετάσω περαιτέρω διότι εκφεύγουν του αντικειμένου των παρουσών προτάσεων. Για μια ανάλυση των εν λόγω πτυχών βλ. κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ που προέκυψαν από την 97η συνεδρίαση, της 7ης Σεπτεμβρίου 2012, έγγραφο A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Βλ., επίσης, Amand, Ch., The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union, σε *International VAT Monitor*, Ιούλιος-Αύγουστος 2015, σ. 213.

πρόκειται να διεξαχθεί η εκδήλωση αυτή μπορεί να φιλοξενήσει περισσότερα πρόσωπα από τους δικούς του υπαλλήλους και αποφασίσει να πωλήσει τις εναπομένουσες θέσεις σε έναν ή περισσότερους υποκείμενους στον φόρο και (λογικά) χρεώσει κάποιο αντίτιμο ανά πρόσωπο στο οποίο παρέχεται πρόσβαση, και πάλι η εν λόγω πράξη ή οι εν λόγω πράξεις θα υπαχθούν στο άρθρο 53.

Επιπλέον κριτήρια

61. Η Skatteverket, η Σουηδία και η Επιτροπή υποστηρίζουν, διατυπώνοντας διαφορετικές προτάσεις, ότι το Δικαστήριο πρέπει να συνεκτιμήσει επιπλέον κριτήρια όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Η εν λόγω προσέγγιση δεν με βρίσκει σύμφωνη. Χάριν πληρότητας θα εξετάσω παρακάτω τις βασικές προτάσεις τους.

62. Πρώτον, οι διάφορες τεχνικές ή πρακτικές πτυχές που αφορούν την εγγραφή και την πληρωμή, ιδίως το αν τα εν λόγω ζητήματα αντιμετωπίζονται εκ των προτέρων, δεν ασκούν επιρροή στο μέτρο που δεν είναι ικανές να μεταβάλουν τον χαρακτήρα της επίμαχης υπηρεσίας. Στο άρθρο 32, παράγραφος 1, του κανονισμού 282/2011 ορίζεται κατά τρόπο ευρύ ότι τα εν λόγω δικαιώματα πρέπει να παρέχονται «έναντι εισιτηρίου ή πληρωμής, συμπεριλαμβανομένης της πληρωμής υπό μορφή συνδρομής, εισιτηρίου διαρκείας ή περιοδικής πληρωμής». Το ίδιο πρέπει να ισχύσει και όσον αφορά τη μορφή με την οποία τα δικαιώματα προσβάσεως μεταβιβάζονται στον δικαιούχο τους.

63. Δεύτερον, δεν μπορώ να συμφωνήσω με την άποψη της Επιτροπής, ότι το άρθρο 53 εφαρμόζεται μόνο σε εκδηλώσεις στις οποίες ο παρέχων *δεν* γνωρίζει εκ των προτέρων κάποιους τουλάχιστον εκ των συμμετεχόντων. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι εκδηλώσεις για τις οποίες απαιτείται προηγούμενη εγγραφή, γεγονός το οποίο δίδει στον παρέχοντα τη δυνατότητα να γνωρίζει εκ των προτέρων το φορολογικό καθεστώς όλων των συμμετεχόντων καθώς και τα φορολογικά τους στοιχεία, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 44.

64. Καμία διάταξη των οικείων άρθρων δεν ορίζει ότι η «πρόσβαση» επιβάλλει να είναι οι εκδηλώσεις ανοιχτές τουλάχιστον μερικώς στο ευρύ κοινό ή σε ομάδα αγνώστων στοιχείων, ανώνυμων πελατών. Ούτε και προκύπτει ότι το να καθίσταται η συμμετοχή σε σεμινάριο διαθέσιμη σε κάποιον άγνωστο πελάτη μετατρέπει τον χαρακτήρα της υπηρεσίας σε παροχή «προσβάσεως», ενώ η πώληση της ίδιας υπηρεσίας σε γνωστό εκ των προτέρων πελάτη πρέπει να θεωρείται ότι δεν εμπίπτει στην εν λόγω έννοια.

65. Φρονώ ότι ένα τέτοιο κριτήριο είναι αυθαίρετο και επιπλέον παρέχει πρόσφορο έδαφος για καταστρατήγηση. Θα παρείχε στον διοργανωτή μιας διασυνοριακής εκδηλώσεως τη δυνατότητα να επιλέγει εκείνος το κράτος μέλος στο οποίο θα φορολογηθεί, αλλάζοντας απλώς ένα εντελώς ασήμαντο στοιχείο της προσφερόμενης υπηρεσίας –επί παραδείγματι, παραλείποντας σκοπίμως να ζητήσει από ορισμένους εκ των συμμετεχόντων στην εκδήλωση να του προσκομίσουν το ΑΦΜ τους εκ των προτέρων ή παρέχοντας πρόσβαση σε αρκετούς υποκείμενους στον φόρο πελάτες του την τελευταία στιγμή προσφέροντάς τους εισιτήρια στην είσοδο της εκδηλώσεως.

66. Το γεγονός ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η πρόσβαση σε εκδήλωση βάσει *ονομαστικού* εισιτηρίου διαρκείας *εμπίπτει* στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 μόνον επιτείνει τη σύγχυση και καταδεικνύει ότι το εν λόγω θεσμικό όργανο δυσκολεύεται να οριοθετήσει επακριβώς το κριτήριο που το ίδιο προβάλλει.

67. Για τους ίδιους λόγους, δεν μπορώ να δεχθώ ότι η εφαρμογή του άρθρου 53 πρέπει να εξαρτάται από το αν η λήψη των φορολογικών στοιχείων πριν από την διεξαγωγή μιας εκδηλώσεως είναι (υποκειμενικώς) «αδύνατη» για τον παρέχοντα. Δεν είναι εύκολο να θεωρηθεί ότι στην πράξη θα είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής η εκ των προτέρων συλλογή ενός ελάχιστου συνόλου αναγκαίων στοιχείων από τους υποκείμενους στον φόρο που συμμετέχουν σε εκδήλωση προκειμένου να τους

παραδοθεί το τιμολόγιό τους (το οποίο αναμφίβολα θα επιθυμούν να έχουν για φορολογικούς λόγους), ακόμη και αν τα ίδια τα εισιτήρια εκδίδονται επί τόπου, αμέσως πριν από την έναρξη της εκδηλώσεως [33].

68. Ομοίως δυσκολεύομαι να δεχθώ τα όσα προέβαλε η Skatteverket (τοπική φορολογική αρχή) περί του ότι όταν η πρόσβαση σε εκδήλωση προσφέρεται στο κοινό –και όχι μόνο σε μία, περισσότερες ή συγκεκριμένες ομάδες υποκείμενων στον φόρο– το άρθρο 53 δεν έχει εφαρμογή. Κατά τη γνώμη μου, το γεγονός αυτό δεν μπορεί να αναιρέσει τον βασικό χαρακτήρα της εν λόγω προσβάσεως όσον αφορά την επίμαχη παροχή.

69. Φρονώ ότι το εν λόγω κριτήριο είναι αυθαίρετο και επιπλέον παρέχει πρόσφορο έδαφος για καταστρατήγηση, όπως και εκείνο που προέβαλε η Επιτροπή. Ο παρέχων θα μπορούσε εύκολα να επηρεάσει τον τόπο παροχής διασυνοριακών εκπαιδευτικών εκδηλώσεων, είτε περιορίζοντας τον κύκλο των δυνητικών πελατών στους οποίους απευθύνει την προσφορά του, είτε διευρύνοντας τον εν λόγω κύκλο, επί παραδείγματι, διαφημίζοντας την εκδήλωση σε κάποιον δημοσίως προσβάσιμο ιστότοπο ή πωλώντας τις εναπομένουσες θέσεις στην είσοδο της εκδηλώσεως σε τυχαίους λήπτες. Προσθέτω ότι εφόσον τα σεμινάρια που παρέχονται από την Srf konsulterna είναι διαθέσιμα τόσο σε μέλη όσο και σε μη μέλη της σουηδικής επαγγελματικής ενώσεως λογιστών, το εν λόγω κριτήριο δεν φαίνεται να συμβάλλει στον καθορισμό του τόπου παροχής των επίμαχων υπηρεσιών.

70. Τρίτον, η Σουηδία και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το άρθρο 53 πρέπει να εφαρμόζεται μόνον όταν η φορολόγηση στον τόπο παροχής της υπηρεσίας δεν επιβάλλει στους οικείους υποκείμενους στον φόρο «*δυσανάλογη* διοικητική επιβάρυνση». Για τον σκοπό αυτό επικαλούνται το γράμμα της αιτιολογικής σκέψεως 6 της οδηγίας 2008/8/ΕΚ [34] και προβάλλουν –μαζί με την Skatteverket– ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση των επίμαχων σεμιναρίων, η διοικητική επιβάρυνση που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του άρθρου 53 θα ήταν δυσανάλογη [35].

71. Είναι αληθές ότι η αποφυγή επιβολής πρόσθετης διοικητικής επιβαρύνσεως συγκαταλεγόταν στους σκοπούς που επιδίωξε η Επιτροπή με την πρότασή της για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ [36]. Ο εν λόγω σκοπός αποτυπώνεται στην αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2008/8/ΕΚ. Εντούτοις, είναι κατ' εμέ σαφές ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να επικαλεστεί τη διοικητική επιβάρυνση που ενδέχεται να δημιουργηθεί από το γεγονός ότι μια υπηρεσία φορολογείται σε ένα κράτος μέλος και όχι σε άλλο, προκειμένου να εξουδετερώσει τις συνέπειες που απορρέουν από μια κατά τα λοιπά εφαρμοστέα διάταξη του δικαίου της Ένωσης. Ακόμη και αν, quod non, η αιτιολογική σκέψη 6 έπρεπε να θεωρηθεί ως ερμηνευτική αρχή, και πάλι δεν μπορεί καμφθεί το σαφές γράμμα του άρθρου 53, διότι μια αιτιολογική σκέψη δεν δύναται να υπερέχει έναντι του γράμματος του νόμου [37].

72. Η αποδοχή του εν λόγω κριτηρίου θα είχε ως αποτέλεσμα να εξαρτάται η εφαρμογή του άρθρου 53 από τη συγκεκριμένη διαμόρφωση των περιστάσεων της εκάστοτε περιπτώσεως. Είναι αδιανόητο ένα φορολογικό σύστημα πανευρωπαϊκής εφαρμογής να λειτουργεί επί τη βάσει τόσο ασταθών και τυχαίων παραγόντων. Επιπλέον, είναι εντελώς ασαφές για μένα, το πώς θα μπορούσαν να διαπιστώνονται οι καταστάσεις στις οποίες η διοικητική επιβάρυνση προσεγγίζει το όριο πάνω από

33 Η άποψη αυτή απλώς επιβεβαιώνει το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα στο σημείο 62 των παρουσών προτάσεων ότι η εκ των προτέρων εγγραφή ή πληρωμή δεν ασκούν επιρροή όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 53.

34 Ήτοι, ότι «[σ]ε ορισμένες περιπτώσεις, δεν εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών […], αλλά θα πρέπει να εφαρμόζονται ειδικές εξαιρέσεις. [Αυτές] θα πρέπει να βασίζονται κυρίως στα ισχύοντα κριτήρια και να εκφράζουν την αρχή της φορολογίας στον τόπο κατανάλωσης, χωρίς να επιβάλλουν δυσανάλογες διοικητικές επιβαρύνσεις σε ορισμένους επιχειρηματίες».

35 Με τα προβαλλόμενα επιχειρήματα επισημαίνεται ότι η προβαλλόμενη πρόσθετη διοικητική επιβάρυνση θα συνίσταται στην απαίτηση i) εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου πράγματι λαμβάνει χώρα η εκδήλωση, ii) υποβολής δηλώσεως ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος, και iii) ειδικώς για τους λήπτες, κινήσεως της διαδικασίας επιστροφής φόρου όσον αφορά τον καταβληθέντα για τον λόγο αυτό ΦΠΑ επί των εισροών.

36 Βλ. σημείο 30 των παρουσών προτάσεων και τις εκεί παραπομπές στις προτάσεις της Επιτροπής.

37 Βλ., κατ' αναλογία, τις προτάσεις μου στην υπόθεση Finanzamt Dortmund-West (C-366/12, EU:C:2013:618, σημείο 55).

το οποίο καθίσταται δυσανάλογη. Είναι προφανές ότι το εν λόγω κριτήριο δεν μπορεί να λειτουργήσει στην πράξη. Θα υποχρέωνε τους ενδιαφερόμενους υποκείμενους στον φόρο να επιβεβαιώνουν σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση αν σημειώθηκε ή όχι υπέρβαση του εν λόγω μη προσδιορισμένου ορίου. Τούτο θα προκαλούσε συχνές αντιπαραθέσεις των εν λόγω υποκείμενων στον φόρο με τις αρμόδιες αρχές.

73. Γενικότερα, φρονώ ότι η διοικητική επιβάρυνση που μπορεί να προκύψει σε κάποιες υποθέσεις από γενικώς ισχύουσες διατάξεις εθνικών νομοθετημάτων για την μεταφορά οδηγιών της Ένωσης στο εσωτερικό δίκαιο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως δυσανάλογη, εκτός αν και μέχρι να κηρυχθεί η ακυρότητα των τελευταίων από το παρόν Δικαστήριο επειδή αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας. Πάντως, το εν λόγω ζήτημα δεν περιλαμβάνεται στην παρούσα προδικαστική παραπομπή και ως εκ τούτου δεν θα το αναλύσω περαιτέρω. Προσθέτω απλώς ότι οι οδηγίες 2008/8/ΕΚ και 2008/9/ΕΚ[38] θεσπίζουν μια σειρά κανόνων και διαδικασιών που σκοπούν ειδικώς στη μείωση κάθε πιθανής διοικητικής επιβαρύνσεως η οποία επιβάλλεται στους υποκείμενους στον φόρο όσον αφορά τις παροχές που πραγματοποιούνται σε κράτη μέλη διαφορετικά εκείνων στα οποία αυτοί είναι εγκατεστημένοι[39], επομένως δεν μπορώ να αντιληφθώ με ποιον τρόπο μπορεί να θεωρηθεί ότι το άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112 προκαλεί δυσανάλογη επιβάρυνση στους οικείους υποκείμενους στον φόρο.

74. Επιπλέον, από τη νομολογία προκύπτει σαφώς ότι το προοίμιο μιας πράξεως της Ένωσης δεν είναι νομικώς δεσμευτικό και δεν μπορεί να αποτελέσει βάση για παρέκκλιση από τις διατάξεις της οικείας πράξεως ούτε για την ερμηνεία των διατάξεων αυτών κατά τρόπο προδήλως αντίθετο προς το γράμμα τους[40].

75. Συνοψίζοντας, η εφαρμογή οποιουδήποτε από τα επιπλέον κριτήρια που εκτέθηκαν ανωτέρω θα οδηγούσε σε ιδιαιτέρως στενή ερμηνεία του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Έχω την άποψη ότι κανένα στοιχείο στη διατύπωση ή στον σκοπό της εν λόγω διατάξεως δεν ενισχύει μια τόσο περιοριστική ερμηνευτική προσέγγιση. Επιπλέον, σύμφωνα με τα κριτήρια αυτά, οι ενδιαφερόμενοι υποκείμενοι στον φόρο θα υπείχαν την υποχρέωση να αποδεικνύουν, κάθε φορά, ότι οι παροχές τους πληρούν τα εν λόγω ασταθή κριτήρια, κάτι που θα έπρεπε εν συνεχεία να επαληθευθεί από τις αρμόδιες αρχές. Θα υπήρχε ωστόσο ο κίνδυνος μια τέτοια διαδικασία να αποτελεί αιτία αντιδικιών και θα προκαλούνταν πιθανότατα αύξηση της συνολικής διοικητικής επιβαρύνσεως, οδηγώντας με τον τρόπο αυτό σε αποτέλεσμα ακριβώς αντίθετο από τον σκοπό που εκτίθεται στην αιτιολογική σκέψη 6.

76. Εξάλλου, τα εν λόγω κριτήρια ενδέχεται να οδηγήσουν σε μια παράδοξη κατάσταση, στην οποία παρεμφερείς εκπαιδευτικές εκδηλώσεις που πραγματοποιούνται ταυτόχρονα στον ίδιο τόπο θα φορολογούνται σε διαφορετικά κράτη μέλη, αναλόγως του τόπου στον οποίο είναι εγκατεστημένοι οι λήπτες. Από την άποψη της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς και των κανόνων του ανταγωνισμού, φρονώ ότι αυτό δεν αποτελεί μια ιδιαιτέρως επιθυμητή κατάσταση[41].

38 Οδηγία του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23).

39 Στο πλαίσιο αυτό, η αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2008/8/ΕΚ διαλαμβάνει ότι «[π]ροκειμένου να απλοποιηθούν οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων οι οποίες ασκούν οικονομικές δραστηριότητες σε κράτη μέλη όπου δεν έχουν την έδρα τους, θα πρέπει να προβλεφθεί καθεστώς που να τους δίνει τη δυνατότητα εγγραφής στα φορολογικά μητρώα και υποβολής περιοδικών δηλώσεων σε ένα και μόνο σημείο ηλεκτρονικής επαφής». Η αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2008/9/ΕΚ ορίζει ότι η εν λόγω διαδικασία «είναι σκόπιμο να απλουστευθεί και να εκσυγχρονισθεί [...] επιτρέποντας τη χρήση σύγχρονων τεχνολογιών», η δε αιτιολογική σκέψη 3 επεξηγεί ότι η εν λόγω διαδικασία «θα ενισχύσει τη θέση των επιχειρήσεων». Οι εν λόγω σκοποί αποτυπώνονται στις ουσιαστικές διατάξεις των εν λόγω οδηγιών. Δεν θα αναπτύξω το επιχείρημα αυτό περαιτέρω, διότι εκφεύγει του αντικειμένου των παρουσών προτάσεων.

40 Απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 2005, Deutsches Milch-Kontor (C-136/04, EU:C:2005:716, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντίκειται στη διαφορετική από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση παρόμοιων εμπορευμάτων που βρίσκονται σε ανταγωνισμό. Η εν λόγω αρχή περιέχει επίσης τις αρχές της ομοιομορφίας του ΦΠΑ και της εξαλείψεως των στρεβλώσεων στον ανταγωνισμό [πρβλ. απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-481/98, EU:C:2001:237, σκέψη 22)].

77. Τέλος, το να εξετάζεται η εφαρμογή του άρθρου 53 με βάση οποιοδήποτε από τα κριτήρια που αναλύθηκαν ανωτέρω θα εξαρτούσε τον προσδιορισμό του τόπου παροχής από μια αβέβαιη και εν μέρει υποκειμενική ανάλυση [42]. Τούτο θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απαιτεί, ειδικώς σε θέματα όπως ο ΦΠΑ, που έχουν οικονομικές συνέπειες, να χαρακτηρίζονται οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης από σαφήνεια, ακρίβεια και προβλεψιμότητα, ώστε να παρέχεται στους ενδιαφερομένους η δυνατότητα να αξιολογούν τις συνέπειές τους εγκαίρως και να λαμβάνουν τα ανάλογα μέτρα [43]. Επομένως, εφόσον τα εν λόγω κριτήρια μπορεί να θέσουν σε κίνδυνο την ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 53 και κατ' επέκταση την αποτελεσματικότητα της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, κανένα από αυτά δεν μπορεί να γίνει δεκτό [44].

78. Η εφαρμογή του άρθρου 53 στις επίμαχες υπηρεσίες δεν φαίνεται να προκαλεί κάποια πρακτική δυσκολία: ο τόπος στον οποίο εκτελούνται οι επίδικες δραστηριότητες μπορεί να εντοπιστεί ευχερώς [45]. Εφόσον οι επίμαχες υπηρεσίες υπόκεινται σε ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου πράγματι λαμβάνουν χώρα, το αποτέλεσμα δεν αποτελεί μη ορθολογική λύση από φορολογικής απόψεως [46]. Ομοίως, η εφαρμογή του άρθρου 53 δεν φαίνεται να είναι υπερβολικά σύνθετη, ούτε και να θίγει την αξιόπιστη και ορθή είσπραξη του ΦΠΑ [47].

Επί του αν τα επίμαχα σεμινάρια εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ

79. Ο ρόλος που διαδραματίζει το Δικαστήριο στη διαδικασία της προδικαστικής παραπομπής συνίσταται στην παροχή στο αιτούν δικαστήριο όλων των σχετικών με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνευτικών κατευθύνσεων που ενδέχεται να του είναι χρήσιμες [48]. Επομένως, θα ολοκληρώσω την πρότασή μου επισημαίνοντας ορισμένα στοιχεία που ενδεχομένως να πρέπει να εξεταστούν από το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο της διαπιστώσεως του αν το άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ έχει εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης.

80. Όπως επισήμανα ήδη [49], δεν αμφισβητείται ότι τα επίμαχα σεμινάρια συνιστούν εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενους στον φόρο.

81. Στην υποβληθείσα ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι τα εν λόγω σεμινάρια δεν εμπίπτουν στην έννοια της «εκδηλώσεως», όπως αυτή ερμηνεύεται βάσει του συμπεράσματός μου το οποίο εκτίθεται στο σημείο 44 των παρουσών προτάσεων. Οι εν λόγω υπηρεσίες είναι πενθήμερα σεμινάρια σχετικά με ζητήματα λογιστικής με διάλειμμα μιας ημέρας στο μέσο του σεμιναρίου· λαμβάνουν χώρα σε συγκεκριμένη τοποθεσία και το πρόγραμμά τους είναι προκαθορισμένο. Κατ' αρχήν, φαίνεται ότι οι εν λόγω υπηρεσίες εντάσσονται κανονικά στην έννοια των «εκπαιδευτικών εκδηλώσεων» κατά την έννοια του άρθρου 53. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Σουηδία και η Επιτροπή προέβαλαν ότι όντως αυτό συμβαίνει. Δεν βλέπω κανέναν λόγο να διαφωνήσω.

42 Βλ., κατ' αναλογία, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, σημείο 52).

43 Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2004, Slob (C-236/02, EU:C:2004:94, σκέψη 37).

44 Κατά πάγια νομολογία, αν, όπως συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση, διάταξη του δικαίου της Ένωσης επιδέχεται πλείονες ερμηνείες, πρέπει να προκρίνεται η ερμηνεία η οποία διασφαλίζει την πρακτική αποτελεσματικότητά της και η οποία, χάριν τούτου, λαμβάνει ως βάση τους σκοπούς της κανονιστικής ρυθμίσεως της οποίας η διάταξη αυτή αποτελεί μέρος. Βλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2018, Τσεχική Δημοκρατία κατά Επιτροπής, C-4/17 P, EU:C:2018:678, σκέψη 45, και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

45 Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 12ης Μαΐου 2005, RAL (Channel Islands) κ.λπ. (C-452/03, EU:C:2005:289, σκέψη 33).

46 Όσον αφορά το κριτήριο της «ορθολογικής λύσης από φορολογικής απόψεως», βλ. απόφαση της 12ης Μαΐου 2005, RAL (Channel Islands) κ.λπ. (C-452/03, EU:C:2005:289, σκέψη 33).

47 Όσον αφορά το εν λόγω κριτήριο, βλ. απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697, σκέψη 26).

48 Απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 73).

49 Βλ. σημείο 23 των παρουσών προτάσεων.

82. Ένα σημείο που χρήζει περαιτέρω αναλύσεως είναι το αν η υπηρεσία που παρέχει η Srf konsulterna έναντι πληρωμής είναι το δικαίωμα παροχής προσβάσεως, και όχι άλλα είδη υπηρεσιών σχετικά με τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης σεμινάρια. Εν τέλει, αυτό εξαρτάται από το αν το βασικό στοιχείο είναι ότι η Srf konsulterna πωλεί στους πελάτες της ατομικά δικαιώματα προσβάσεως στα σεμινάρια που διοργανώνει και τους χρεώνει τιμή «κατ' άτομον».

83. Αντιθέτως, δεν ασκεί επιρροή αν η Srf konsulterna στοχεύει σε συγκεκριμένους πελάτες ή στο ευρύ κοινό για τις υπηρεσίες της, μεταξύ άλλων με τη δημοσίευση πληροφοριών σχετικά με τα σεμινάριά της μέσω του διαδικτύου. Δεν ασκεί επιρροή ούτε το κατά πόσον κατά τον χρόνο διεξαγωγής της εκδηλώσεως, η Srf konsulterna διαθέτει τα φορολογικά στοιχεία καθενός πελάτη ο οποίος έχει αγοράσει το δικαίωμα προσβάσεως. Τέλος, δεν ασκεί επιρροή αν –λόγω της εφαρμογής του άρθρου 53, και όχι του άρθρου 44– επιβάλλεται στην Srf konsulterna ή στους πελάτες της να εγγραφούν στο μητρώο ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος σχετικά με τα εν λόγω σεμινάρια και αν οφείλουν να καταβάλουν ΦΠΑ και εν συνεχεία να υποβάλουν αίτηση για επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος.

84. Από τα στοιχεία που υποβλήθηκαν ενώπιον του παρόντος Δικαστηρίου, προκύπτει ότι οι υπηρεσίες που παρέχει η Srf konsulterna συνίστανται ακριβώς στην παροχή στους υποκείμενους στον φόρο λήπτες του δικαιώματος προσβάσεως προσώπων στις εγκαταστάσεις όπου πράγματι λαμβάνει χώρα συγκεκριμένο σεμινάριο και κατ' επέκταση της δυνατότητας να συμμετάσχουν στα σεμινάρια αυτά. Εν τέλει απόκειται, ωστόσο, αποκλειστικά στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει, λαμβάνοντας υπόψη κατά τη συνολική του αξιολόγηση όλες τις κρίσιμες περιστάσεις, αν η παροχή των επίμαχων σεμιναρίων εμπίπτει στην έννοια της «προσβάσεως» κατ' άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Πρόταση

85. Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που του υπέβαλε το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) ως εξής:

Η έκφραση «[παροχή] υπηρεσιών που αφορούν την πρόσβαση σε […] εκπαιδευτικές […] εκδηλώσεις» στο άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καλύπτει υπηρεσία παρεχόμενη αποκλειστικά σε υποκείμενους στον φόρο, βασικό στοιχείο της οποίας αποτελεί η πώληση δικαιωμάτων προσβάσεως προσώπων σε επαγγελματικό εκπαιδευτικό σεμινάριο διάρκειας μίας ή περισσοτέρων ημερών, όταν το εν λόγω σεμινάριο λαμβάνει χώρα σε συγκεκριμένη τοποθεσία και έχει προκαθορισμένο αντικείμενο, ζητήματα των οποίων η εξέταση απόκειται στο εθνικό δικαστήριο. Δεν ασκεί επιρροή το αν: i) όλοι οι πελάτες γνωστοποιούν πληροφορίες, όπως τα φορολογικά τους στοιχεία, στον παρέχοντα τις υπηρεσίες, ii) η επίμαχη υπηρεσία απαιτεί προεγγραφή και προκαταβολή των διδάκτρων, iii) η εν λόγω υπηρεσία παρέχεται αποκλειστικά σε συγκεκριμένη ομάδα ή στο ευρύ κοινό, ούτε iv) το γεγονός ότι η υπηρεσία φορολογείται στο κράτος μέλος στο οποίο λαμβάνει χώρα η εκδήλωση προκαλεί πρόσθετη διοικητική επιβάρυνση στον παρέχοντα ή στους πελάτες του.