

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera întâi)

28 aprilie 2022(*)

„Trimitere preliminar? – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? – Articolul 30a punctul 1 – No?iunea de «cupon valoric» – Articolul 30a punctul 3 – No?iunea de «cupon valoric cu utiliz?ri multiple» – Vânzare a unui card care confer? titularului dreptul de a beneficia de mai multe prest?ri de servicii turistice pentru o perioad? limitat?”

În cauza C?637/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativ? Suprem?, Suedia), prin decizia din 18 noiembrie 2020, primit? de Curte la 25 noiembrie 2020, în procedura

Skatteverket

împotriva

DSAB Destination Stockholm AB,

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul A. Arabadjiev, pre?edinte de camer?, doamna I. Ziemele ?i domnii T. von Danwitz (raportor), P. G. Xuereb ?i A. Kumin, judec?tori,

avocat? general?: doamna T. ?apeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Skatteverket, de A.?S. Pallasdies, în calitate de agent;
- pentru DSAB Destination Stockholm AB, de U. Grefberg ?i M. Fri, advokater;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri ?i A. Maddalo, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de J. Jokubauskait? ?i P. Carlin, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatei generale în ?edin?a din 24 februarie 2022,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 30a din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea

adugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 (JO 2016, L 177, p. 9) (denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Skatteverket (administra?ia fiscal?, Suedia), pe de o parte, ?i DSAB Destination Stockholm AB (denumit? în continuare „DSAB”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu tratamentul fiscal al unui instrument comercializat de aceasta din urm? sub forma unui card denumit „citycard” (denumit în continuare „cardul în discu?ie în litigiul principal”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, sunt supuse taxei pe valoarea adugat? (TVA) prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare.

4 Articolul 30a din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentei directive, se aplic? urm?toarele defini?ii:

(1) «cupon valoric» înseamn? un instrument care presupune obliga?ia de a?l accepta drept contrapartid? sau drept o parte din contrapartida unei livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii ?i care presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmeaz? a fi livrate sau prestate sau a identit??ilor poten?ialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documenta?iei aferente, inclusiv în cadrul termenilor ?i condi?iilor de utilizare a instrumentului;

(2) «cupon valoric cu utilizare unic?» înseamn? un coupon valoric în cazul c?ruia locul livr?rii bunurilor sau al prest?rii serviciilor la care se refer? couponul valoric ?i TVA datorat? pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii couponului valoric;

(3) «cupon valoric cu utiliz?ri multiple» înseamn? un coupon valoric, altul decât un coupon valoric cu utilizare unic?.”

5 Articolul 30b din Directiva TVA prevede:

„(1) Fiecare transfer al unui coupon valoric cu utilizare unic? efectuat de o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? în nume propriu se consider? a fi o livrare a bunurilor sau o prestare a serviciilor la care se refer? couponul valoric. Predarea efectiv? a bunurilor sau prestarea efectiv? a serviciilor, în schimbul unui coupon valoric cu utilizare unic? acceptat drept contrapartid? sau parte a contrapartidei de c?tre furnizor/prestator, nu se consider? a fi o tranzac?ie independent?.

În cazul în care transferul unui coupon valoric cu utilizare unic? este realizat de o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? în numele unei alte persoane impozabile, respectivul transfer se consider? a fi livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor la care se refer? couponul valoric, efectuat? de c?tre cealalt? persoan? impozabil? în numele c?reia ac?ioneaz? persoana impozabil?.

În cazul în care furnizorul/prestatorul bunurilor sau serviciilor nu este persoana impozabilă care, acționând în nume propriu, a emis cuponul valoric cu utilizare unică, furnizorul/prestatorul respectiv se consideră, totuși, a fi livrat bunurile sau a fi prestat serviciile la care se referă cuponul valoric persoanei impozabile respective.

(2) Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, intră în sfera TVA în conformitate cu articolul 2, în timp ce fiecare transfer anterior al respectivului cupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA.

În cazul în care cuponul valoric cu utilizări multiple este transferat de o persoană impozabilă, alta decât persoana impozabilă care efectuează operațiunea în sfera TVA în conformitate cu primul paragraf, orice prestare de serviciu care poate fi identificată, cum ar fi serviciile de distribuție sau de promovare, intră în sfera TVA.”

6 Articolul 73a din Directiva TVA prevede:

„Fără a aduce atingere articolului 73, baza de impozitare aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii în legătură cu un cupon valoric cu utilizări multiple este egală cu contravaloarea plătită pentru cuponul valoric sau, în lipsa informațiilor privind contravaloarea respectivă, cu valoarea monetară indicată pe cuponul valoric cu utilizări multiple sau în documentația aferentă, din care se scade cuantumul TVA aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate.”

Directiva 2016/1065

7 Considerentele (2), (4) și (5) ale Directivei 2016/1065, care a modificat Directiva 2006/112 în scopul includerii, printre altele, a articolelor 30a, 30b și 73a, enunță:

„(2) Pentru a se asigura un tratament sigur și uniform, pentru a respecta principiile unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor, pentru a se evita consecvențele, denaturarea concurenței, dubla impunere sau neimpozitarea, precum și pentru a se reduce riscul de evaziune fiscală, sunt necesare norme specifice cu privire la tratamentul TVA aplicat cupoanelor valorice.

[...]

(4) Aceste norme ar trebui să vizeze numai cupoanele valorice care pot fi preschimbate în bunuri sau servicii. Cu toate acestea, normele nu ar trebui să vizeze instrumentele care îi conferă deținătorului dreptul să beneficieze de o reducere la achiziționarea de bunuri sau servicii, dar nu îi conferă dreptul de a primi aceste bunuri sau servicii.

(5) Dispozițiile privind cupoanele valorice nu ar trebui să declanșeze nicio modificare a tratamentului TVA aplicabil pentru biletele de transport, biletele de intrare la cinematografe și muzee, timbrele poștale sau altele asemenea.”

Dreptul suedez

8 Articolele 30a și 30b din Directiva TVA au fost transpuse în dreptul suedez, printre altele, prin articolele 20 și 21 din capitolul 1, prin articolul 12 din capitolul 2, precum și prin articolul 3c din capitolul 7 din *mervärdesskattelagen* (1994:200) [Legea (1994:200) privind taxa pe valoarea adăugată] din 30 martie 1994 (SFS 1994, nr. 200).

Litigiul principal și întrebarea preliminară

9 DSAB este întreprinderea care comercializează cardul în discuție în litigiul principal pentru turiștii care vizitează orașul Stockholm (Suedia).

10 Acest card conferă titularului dreptul de a avea acces, pentru o perioadă limitată și până la concurența unei anumite sume, la aproximativ 60 de atracții turistice, precum locuri de interes sau muzee. De asemenea, el permite accesul la aproximativ 10 servicii de transport de pasageri, precum tururi efectuate cu propriile autobuze și vapoare ale DSAB, denumite „Hop-on – Hop-off”, și la vizite organizate de alți prestatori. Unele dintre aceste servicii sunt supuse TVA-ului la cote cuprinse între 6 % și 25 %, în timp ce altele sunt scutite de TVA. Titularul cardului în discuție în litigiul principal îl utilizează ca mijloc de plată pentru a avea acces la un serviciu sau pentru a-l utiliza și nu achită niciun supliment, acest card fiind pur și simplu înregistrat prin intermediul unui cititor conceput în acest scop. În temeiul unui contract încheiat cu DSAB, prestatorul primește ulterior din partea acesteia, pentru fiecare acces sau utilizare, o contraprestație egală cu un procent din prețul normal de acces sau de utilizare. Prestatorul nu este obligat să acorde mai mult de o dată accesul la serviciile sale titularului cardului menționat. DSAB nu garantează niciun număr minim de vizitatori. În cazul în care limita de valoare a aceluiași card este atinsă, acesta nu mai poate fi utilizat de titularul său.

11 Cardul în discuție în litigiul principal există în mai multe versiuni, care cuprind durate de validitate și limite de valoare diferite. Astfel, un card pentru adulți cu o valabilitate de 24 de ore costă 669 de coroane suedeze (SEK) (aproximativ 65 de euro). În această perioadă de valabilitate, titularul poate utiliza acest card ca mijloc de plată până la concurența sumei de 1 800 SEK (aproximativ 176 de euro). Durata de valabilitate menționată începe să curgă atunci când cardul menționat este utilizat pentru prima dată. Același card trebuie utilizat în termen de un an de la cumpărare.

12 Ca urmare a unei cereri de emitere a unei soluții fiscale individuale anticipate formulate de DSAB, Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia) a decis că cardul în discuție în litigiul principal nu constituia un „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a din Directiva TVA. Aceasta a apreciat că din definiția „cuponului valoric”, în sensul acestui articol, și din dispozițiile referitoare la calculul bazei de impozitare rezulta că un coupon valoric trebuie să aibă o anumită valoare nominală sau să privească anumite lucruri de bunuri sau prestații de servicii determinate. Potrivit acestei comisii, dintr-un coupon valoric trebuie să reiasă în mod clar ceea ce se poate obține în schimbul acestuia din urmă, chiar dacă, în cazul unui coupon valoric cu utilizări multiple, pot exista incertitudini cu privire la cota de impozitare sau țara de impozitare.

13 Soluția fiscală menționată mai sus a făcut obiectul unor căi de atac formulate în fața instanței de trimitere atât de administrația fiscală, cât și de DSAB.

14 Administrația fiscală arată că cardul în discuție în litigiul principal nu poate fi calificat drept „cupon valoric” în sensul articolului 30a din Directiva TVA. Ar fi vorba despre o formă de card de agrement, a cărei limită de valoare ar fi foarte ridicată în raport cu durata sa de valabilitate, care ar fi foarte scurtă. Astfel, un consumator mediu nu ar fi în măsură să beneficieze de totalitatea posibilităților oferite de acest card. Reducerea de care beneficiază titularul cardului menționat în raport cu prețul normal al atracțiilor vizitate ar fi proporțională cu gradul de utilizare a acestuia. Astfel, același card nu ar putea fi considerat, ca atare, ca fiind schimbat cu bunuri sau servicii.

15 DSAB arată, în schimb, că cardul în discuție în litigiul principal îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 30a din Directiva TVA și că acesta constituie un „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul acestui articol. DSAB arată, printre altele, că prestatorii vizavi sunt obligați să

accepte acest card ca mijloc de plat? și c? condi?iile aplicabile titularilor acestuia indic? serviciile care pot fi pl?tite cu cardul men?ionat și prestatorii acestor servicii. Același card ar putea fi utilizat drept contrapartid? pentru serviciile supuse unor cote de impozitare diferite. Quantumul TVA?ului datorat pentru presta?iile care pot fi furnizate în schimbul cardului în discu?ie în litigiul principal nu ar fi, a?adar, cunoscut la momentul emiterii acestuia.

16 În aceste condi?ii, constatând c? Curtea nu se pronun?ase înc? cu privire la interpretarea care trebuie dat? dispozi?iilor Directivei TVA referitoare la cupoane valorice și c? lucr?rile Comitetului TVA instituit la articolul 398 din această directiv? nu permiseser? s? se ajung? la un consens în ceea ce prive?te tratamentul fiscal al unor instrumente precum cardul în discu?ie în litigiul principal, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativ? Suprem?, Suedia) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei și s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 30a din [Directiva TVA] trebuie s? fie interpretat în sensul c? un card precum cel în discu?ie în litigiul principal, care confer? de?in?torului s?u dreptul de a beneficia de diverse servicii într?un anumit loc, pentru o perioad? limitat? și în limita unei anumite valori, constituie un cupon valoric și, în aceste împrejur?ri, un cupon valoric cu utiliz?ri multiple?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

17 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 30a din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? un instrument care confer? titularului s?u dreptul de a beneficia de diverse servicii într?un anumit loc, pentru o perioad? limitat? și pân? la concuren?a unei anumite valori, poate constitui un „cupon valoric”, în sensul articolului 30a punctul 1 din această directiv?, chiar dac?, având în vedere durata de valabilitate limitat? a acestui instrument, un consumator mediu nu poate beneficia de totalitatea serviciilor propuse, și în sensul c?, în cazul unui r?spuns afirmativ, un astfel de instrument poate constitui un „cupon valoric cu utiliz?ri multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din directiva men?ionat?.

18 Conform unei jurispruden?e constante, în vederea interpret?rii unei dispozi?ii de drept al Uniunii, trebuie s? se ?in? seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul s?u și de obiectivele urm?rite de reglementarea din care face parte această dispozi?ie (Hot?rârea din 18 noiembrie 2020, Kaplan International Colleges UK, C?77/19, EU:C:2020:934, punctul 39 și jurispruden?a citat?).

19 În această privin??, trebuie, în primul rând, s? se stabileasc? în ce condi?ii un instrument poate fi calificat drept „cupon valoric”, în lumina modului de redactare a articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA.

20 Potrivit acestei dispozi?ii, un cupon valoric înseamn? un instrument care, *primo*, presupune obliga?ia de a?l accepta drept contrapartid? sau drept o parte din contrapartida unei livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii și, *secundo*, presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmeaz? a fi livrate sau prestate sau a identit?iilor poten?ialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documenta?iei aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condi?iilor de utilizare a instrumentului.

21 Prin urmare, trebuie s? se verifice, pe de o parte, dac? un astfel de instrument este înso?it de obliga?ia de a?l accepta drept contrapartid? sau drept o parte din contrapartida unei livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii și, pe de alt? parte, dac? instrumentul men?ionat sau documenta?ia aferent? precizeaz? bunurile sau serviciile care urmeaz? a fi livrate sau prestate ori identitatea poten?ialilor furnizori sau prestatori ai acestora. Dup? cum reiese din modul de redactare a articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA, care cuprinde conjunc?ia de coordonare „și”, și dup?

cum a constatat doamna avocat? general? la punctul 41 din concluzii, cele dou? condi?ii amintite la punctul 20 din prezenta hot?râre sunt cumulative.

22 În spe??, din decizia de trimitere reiese c? aceste dou? condi?ii par îndeplinite, aspect a c?rui verificare va reveni îns? instan?ei de trimitere.

23 În ceea ce prive?te argumenta?ia invocat? de administra?ia fiscal?, potrivit c?reia cardul în discu?ie în litigiul principal nu poate constitui un „cupon valoric”, în sensul articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA, pentru motivul c? un consumator mediu ar fi în imposibilitatea de a beneficia de toate serviciile propuse, având în vedere durata de valabilitate limitat? a acestui card, trebuie s? se constate c? o asemenea argumenta?ie nu poate fi re?inut?.

24 Astfel, dup? cum a observat în esen?? doamna avocat? general? la punctul 57 din concluzii, din defini?ia „cuponului valoric” enun?at? la articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA nu reiese c? durata de valabilitate a cardului în cauz? sau posibilitatea de a beneficia de totalitatea serviciilor oferite de acesta ar fi elemente relevante pentru calificarea cardului men?ionat drept „cupon valoric”, în sensul acestei dispozi?ii.

25 În plus, contrar celor sus?inute de guvernul italian în observa?iile sale scrise, emiterea unui instrument precum cardul în discu?ie în litigiul principal nu poate fi calificat? drept „prestare de servicii unic?”, având în vedere diversitatea serviciilor propuse ?i a operatorilor economici ter?i care intervin în calitate de prestatori.

26 O astfel de calificare ar fi, pe de alt? parte, contrar? obiectivului care a fost exprimat în considerentul (5) al Directivei 2016/1065, întrucât ar conduce la impunerea unei cote de impozitare unice unor servicii precum transporturile sau intr?rile la muzee, care sunt supuse unor cote de TVA diferite sau care sunt scutite de aceast? tax?. O astfel de calificare ar putea conduce de asemenea la o dubl? impunere a serviciilor în cauz?, în condi?iile în care Directiva 2016/1065 avea ca scop în special evitarea acesteia, dup? cum reiese din considerentul (2) al acesteia din urm?.

27 În aceste condi?ii ?i sub rezerva verific?rii men?ionate la punctul 22 din prezenta hot?râre, este posibil s? se califice cardul în discu?ie în litigiul principal drept „cupon valoric”, în sensul articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA.

28 În al doilea rând, în ceea ce prive?te calificarea cardului în discu?ie în litigiul principal drept „cupon valoric cu utiliz?ri multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din Directiva TVA, este necesar s? se arate c? aceast? no?iune are un domeniu de aplicare rezidual. Astfel, toate cupoanele valorice, altele decât cupoanele valorice cu utilizare unic?, constituie „cupoane valorice cu utiliz?ri multiple”, conform acestei dispozi?ii. În consecin??, trebuie s? se verifice mai întâi dac? respectivul card intr? în sfera no?iunii de „cupon valoric cu utilizare unic?”, prev?zut? la articolul 30a punctul 2 din Directiva TVA.

29 În conformitate cu aceast? din urm? dispozi?ie, un „cupon valoric cu utilizare unic?” este definit drept un cupon valoric în cazul c?ruia locul livr?rii bunurilor sau al prest?rii serviciilor la care se refer? cuponul valoric ?i TVA?ul datorat pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii sale.

30 În spe??, din decizia de trimitere reiese c? cardul în discu?ie în litigiul principal permite accesul la diverse prest?ri de servicii, care sunt supuse unor cote de TVA diferite sau scutite, ?i c? este imposibil s? se prevad? în avans care sunt presta?iile care vor fi alese de titularul acestui card.

31 În acest caz, trebuie să se constate că TVA-ul datorat pentru serviciile obținute de titularul cardului în cauză nu este cunoscut la momentul emiterii acestuia, ceea ce exclude calificarea sa drept „cupon valoric cu utilizare unică”, în sensul articolului 30a punctul 2 din Directiva TVA. În consecință, astfel cum a arătat doamna avocat general la punctul 66 din concluzii, întrucât, sub rezerva verificării menționate la punctul 22 din prezenta hotărâre, acest card poate constitui un „cupon valoric”, el ar trebui să fie calificat drept „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din această directivă. Tratatul s-u fiscal va trebui stabilit în lumina articolului 30b alineatul (2), precum și a articolului 73a din directiva menționată.

32 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 30a din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un instrument care conferă titularului său dreptul de a beneficia de diverse servicii într-un anumit loc, într-o perioadă limitată și până la concurența unui anumit quantum, poate constitui un „cupon valoric” în sensul articolului 30a punctul 1 din această directivă, chiar dacă, având în vedere durata de valabilitate limitată a acestui instrument, un consumator mediu nu poate beneficia de totalitatea serviciilor propuse. Instrumentul menționat constituie un „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din directiva menționată, din moment ce TVA-ul datorat pentru aceste servicii nu este cunoscut în momentul emiterii acestuia.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 30a din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 trebuie interpretat în sensul că un instrument care conferă titularului său dreptul de a beneficia de diverse servicii într-un anumit loc, într-o perioadă limitată și până la concurența unui anumit quantum, poate constitui un „cupon valoric” în sensul articolului 30a punctul 1 din această directivă, chiar dacă, având în vedere durata de valabilitate limitată a acestui instrument, un consumator mediu nu poate beneficia de totalitatea serviciilor propuse. Instrumentul menționat constituie un „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din directiva menționată, din moment ce taxa pe valoare adăugată datorată pentru aceste servicii nu este cunoscută în momentul emiterii acestuia.

Semnături

* Limba de procedură: suedeză.