

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. balandžio 28 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – 30a straipsnio 1 punktą – Švoka „kuponas“ – 30a straipsnio 3 punktą – Švoka „daugiafunkcis kuponas“ – Kortelės, kurios turėtoji suteikiama teisė ribotai laiką naudoti keliomis turizmo paslaugomis, pardavimas“

Byloje C-637/20

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) 2020 m. lapkričio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. lapkričio 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteverket

prieš

DSAB Destination Stockholm AB

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadžiev, teisėjai I. Ziemele, T. von Danwitz (pranešėjas), P. G. Xuereb ir A. Kumin,

generalinį advokatą T. Ąapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Skatteverket*, atstovaujamo A.-S. Pallasdies,
- *DSAB Destination Stokholmas AB*, atstovaujamos U. Grefberg ir advokat M. Fri,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri ir A. Maddalo,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir P. Carlin,

susipažinęs su 2022 m. vasario 24 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1),

iš dalies pakeistos 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065 (OL L 177, 2016, p. 9) (toliau – Direktyva 2006/112), 30a straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Skatteverket* (mokesčių administratorius, Švedija) ir *DSAB Destination Stockholm AB* (toliau – DSAB) ginčą dėl priemonės, kurią ji parduoda kaip kortelę „citycard“ (toliau – pagrindinėje byloje nagrinėjama kortelė), mokestinio vertinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą pridėtinas vertės mokesčio (PVM) objektas yra paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 PVM direktyvos 30a straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys:

- 1) kuponas – priemonė, kai nustatytas pareigojimas priimti ją kaip atlygą už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai teiktinos prekės ar teiktinos paslaugos arba potenciali jų tiekėjė ar teikėjų tapatybė yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, skaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas;
- 2) vienafunkcis kuponas – kuponas, kai su kuponu susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu;
- 3) daugiafunkcis kuponas – kuponas, kuris nėra vienafunkcis kuponas.“

5 PVM direktyvos 30b straipsnyje nurodyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamojo asmens, veikiantis savo vardu, atliekamas vienafunkcio kupono perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už vienafunkcį kuponą kaip atlygą arba atlygio dalį neturėtų būti laikomas savarankišku sandoriu.

Kai vienafunkcį kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, veikiantis kito apmokestinamojo asmens vardu, tas perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, kurį atliko kitas apmokestinamasis asmuo, kurio vardu veikia apmokestinamasis asmuo.

Tais atvejais, kai prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas nėra apmokestinamasis asmuo, kuris veikdamas savo vardu išleido vienafunkcį kuponą, laikoma, kad tas prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas patiekia su tuo kuponu susijusias prekes arba suteikia paslaugas tam apmokestinamajam asmeniui.

2. Tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už daugiafunkcį kuponą kaip atlygą arba atlygio dalį yra, remiantis 2 straipsniu, PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis to daugiafunkcio kupono perleidimas nėra PVM objektas.

Kai daugiafunkc? kupon? perleidžia apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra sendor?, esant? PVM objektu remiantis pirma pastraipa, vykdamas apmokestinamasis asmuo, PVM objektas yra bet koks paslaug?, kurias galima nustatyti, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaug?, teikimas.“

6 PVM direktyvos 73a straipsnyje nustatyta:

„Nedarant poveikio 73 straipsniui, už daugiafunkc? kupon? tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? apmokestinamoji vert? lygi atlygiui, sumok?tam už kupon?, arba, jeigu informacijos apie t? atlyg? n?ra, piniginei vertei, nurodytai ant paties daugiafunkcio kupono arba susijusiuose dokumentuose, at?mus su patiektomis prek?mis ar suteiktomis paslaugomis susijusio PVM sum?.“

Direktyva 2016/1065

7 Direktyvos 2016/1065, kuria iš dalies pakeista Direktyva 2006/112 siekiant ? j? ?traukti, be kita ko, 30a, 30b ir 73a straipsnius, 2, 4 ir 5 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(2) siekiant užtikrinti tam tikr? vienod? apmokestinimo tvark?, laikytis princip?, kad bendras vartojimo mokestis turi b?ti tiksliai proporcingas prek? bei paslaug? kainai, išvengti nenuoseklumo, konkurencijos iškraipymo, dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo ir sumažinti mokes?i? vengimo rizik?, reikia konkre?i? taisykli?, taikom? kupon? apmokestinimo PVM tvarkai;

<...>

(4) šios taisykl?s tur?t? b?ti taikomos tik kuponams, kuriuos galima naudoti prek?ms ar paslaugoms išpirkti. Ta?iau šios taisykl?s netur?t? b?ti taikomos priemon?ms, suteikian?ioms tur?toju teis? ? nuolaid? prek? arba paslaug? pirkimo metu, ta?iau nesuteikian?ioms teis?s gauti toki? prek? ar paslaug?;

(5) d?l kuponams skirt? nuostat? netur?t? b?ti ke?iama transporto biliet?, kino ir muziejaus biliet?, pašto ženkl? ar panaši? priemoni? apmokestinimo PVM tvarka.“

Švedijos teis?

8 PVM direktyvos 30a ir 30b straipsniai ? Švedijos teis? buvo perkelti 1994 m. kovo 30 d. *Mervärdesskattelagen* (1994:200) (Prid?tin?s vert?s mokes?io (1994:200)) 1 skyriaus 20 ir 21 straipsniais, 2 skyriaus 12 straipsniu ir 7 skyriaus 3c straipsniu.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

9 DSAB yra ?mon?, parduodanti pagrindin?je byloje nagrin?jam? kortel? Stokholmo (Švedija) lankytojams.

10 Šios kortel?s tur?tojas ?gyja teis? per nustatyt? laik? ir neviršijant tam tikros sumos pasinaudoti apytiksliai 60 turistini? pramog?, pavyzdžiui, apsilankyti lankytinose vietose ir muziejuose. Be to, ja ?gyjama teis? pasinaudoti dešimt keleivi? vežimo paslaug?, kaip antai DSAB autobusais arba laivais (*Hop On – Hop Off*) rengiamais turistiniais turais ir kit? paslaug? teik?j? organizuojamomis ekskursijomis. Kai kurioms iš ši? paslaug? taikomas 6 %–25 % PVM tarifas, o kitos – neapmokestinamos. Pagrindin?je byloje nagrin?jamos kortel?s tur?tojas naudoja kortel? kaip mok?jimo priemon? paslaugai gauti arba ja naudotis ir nemoka jokio papildomo mokes?io; kortel? papras?iausiai registruojama tam skirtu skaitytuvu. Tada pagal su DSAB sudaryt? susitarim? teik?jas gauna atlyg? už kiekvien? ??jim? arba pasinaudojim? paslauga – ne didesn? nei tam tikra dalis ?prastin?s ??jimo ar pasinaudojimo paslauga kainos. Tiek?jas neprivalo suteikti

kortel? s tur?tojai galimyb?s naudotis jo pde6imtaslaugomis daugiau nei vien? kart?. DSAB n?ra ?sipareigojusi u?tikrinti minimal? lankytoj? skai?i?. Jei pasiekiamas tos pa?ios kortel?s vert?s limitas, jos tur?tojas nebegali ja naudotis.

11 Pagrindin?je byloje nagrin?jama kortel? yra keli? versij?, su skirtingais galiojimo laikotarpiais ir vert?s apribojimais. Suaugusiojo kortel?, galiojanti 24 valandas, kainuoja 669 ?vedijos kron? (SEK) (ma?daug 65 EUR). Kortel?s galiojimo laikotarpiu jos tur?tojas gali j? naudoti iki 1 800 SEK (apie 176 EUR) vert?s paslaugoms apmok?ti. Min?tas galiojimo laikotarpis prasideda, kai kortel? panaudojama pirm? kart?. Ta pati kortel? turi b?ti panaudota per vienus metus nuo ?sigijimo.

12 DSAB pateikus pra?ym? priimti sprendim? d?l mokes?i?, *Skatter?ttsn?mnden* (Mokes?i? teis?s komisija, ?vedija) nusprend?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama kortel? n?ra „daugiafunkcis kuponas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsn?. Ji man?, kad, remiantis „kuponu“ apibr??timi, kaip tai suprantama pagal ?? straipsn?, j? siejant su nuostatomis d?l apmokestinimo baz?s apskai?iavimo, turi b?ti nurodyta kupono nominalioji vert? arba jis turi b?ti susij?s su tam tikru konkre?iu prek? tiekimu ar paslaug? teikimu. ?ios komisijos nuomone, kupone turi b?ti ai?kiaiai nurodyta, k? galima gauti mainais ? tok? kupon?, nors – kai kalbama apie daugiafunkc? kupon? – gali b?ti neai?skus, pavyzd?iui, mokes?io tarifas ar apmokestinimo ?alis.

13 Min?t? sprendim? d?l mokes?i? pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme apskund? ir mokes?i? administratorius, ir DSAB.

14 Mokes?i? administratorius tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama kortel? negali b?ti laikoma „kuponu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsn?. Tai yra laisvalaikio kortel?, kurios vert? labai didel?, palyginti su galiojimo trukme, kuri yra labai trumpa. Taigi vidutinis vartotojas negal?t? pasinaudoti visomis ?ios kortel?s suteikiamomis galimyb?mis. Nuolaida, kuri? kortel?s tur?tojas gauna nuo ?prastos lankom? objekt? kainos, yra proporcinga kortel?s naudojimo mastui. Taigi ta pati kortel? negali b?ti laikoma i?keista ? prekes ar paslaugas.

15 DSAB tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama kortel? atitinka PVM direktyvos 30a straipsnyje nustatytas s?lygas ir kad tai yra „daugiafunkcis kuponas“, kaip tai suprantama pagal ?? straipsn?. DSAB, be kita ko, pa?ymi, kad atitinkami paslaug? teik?jai privalo priimti ?i? kortel? kaip mok?jimo priemon? ir kad jos tur?tojams taikomose s?lygose nurodyta, kokios paslaugos gali b?ti apmokamos ?ia kortele ir kas yra ?i? paslaug? teik?jai. Ta pa?ia kortele galima atsilyginti u? paslaugas, kurios apmokestinamos ?vairiais tarifais. Tod?l PVM suma, mok?tina u? paslaugas, kurios gali b?ti teikiamos u? pagrindin?je byloje nagrin?jam? kortel?, ?ios kortel?s i?davimo metu ne?inoma.

16 ?iomis aplinkyb?mis *H?gsta f?rvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, ?vedija), pa?ym?damas, kad Teisingumo Teismas dar nepri?m? sprendimo d?l PVM direktyvos nuostat?, susijusi? su kuponais, ai?kinimo ir kad pagal ?ios direktyvos 398 straipsn? ?steigtame PVM komitete nepasiekta bendro sutarimo d?l priemoni?, kaip pagrindin?je byloje nagrin?jama kortel?, apmokestinimo, nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui ?? prejudicin? klausim?:

„Ar PVM direktyvos 30a straipsnis turi b?ti ai?kinamas taip, kad tokia kortel?, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, kuri jos tur?tojai suteikia teis? atitinkamoje vietoje gauti ?vairias paslaugas nustatytu laikotarpiu ir nevir?ijant tam tikros sumos, yra kuponas ir ar tokiomis aplinkyb?mis tai yra daugiafunkcis kuponas?“

D?l prejudicinio klausimo

17 Savo klausimu pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas i? esm?s siekia

sužinoti, ar PVM direktyvos 30a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad priemonė, suteikianti jos turėtojų teisę gauti įvairias paslaugas tam tikroje vietoje, tam tikrą laikotarpį ir neviršijant tam tikros sumos, gali būti laikoma „kuponu“, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 30a straipsnio 1 punktą, net jei dėl riboto šios priemonės galiojimo laikotarpio vidutinis vartotojas negalėtų pasinaudoti visomis siūlomomis paslaugomis, ir, jeigu taip, ar tokia priemonė gali būti „daugiafunkcis kuponas“, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 30a straipsnio 3 punktą.

18 Pagal suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji tvirtinta, tikslus (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Kaplan International Colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, 39 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

19 Šiuo klausimu pirmiausia reikia nustatyti, kokiomis sąlygomis priemonė gali būti laikoma „kuponu“, atsižvelgiant į PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punkto formuluotę.

20 Pagal šią nuostatą kuponas – tai priemonė, kai, pirma, nustatytas pareigojimas priimti į kaip atlygą už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai, antra, tiekimos prekės ar teiktinos paslaugos arba potenciali į jų tiekimą ar teikimą tapatybės yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas.

21 Būtina patikrinti, viena vertus, ar kartu su tokia priemone siejamas pareigojimas į priimti kaip visišką, ar dalinį atlygą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, ir, kita vertus, ar priemonėje arba atitinkamuose dokumentuose nurodytos prekės, kurios turi būti tiekiamos, arba paslaugos, kurios turi būti teikiamos, arba į galimą tiekimą ar teikimą tapatybės. Kaip matyti iš PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punkto formuluotės, kurioje vartojamas jungtukas „ir“, ir kaip nustatė generalinė advokatė savo išvados 41 punkte, šio sprendimo 20 punkte nurodytos dvi sąlygos yra kumuliacinės.

22 Nagrinėjamo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad abi šios sąlygos yra vykdytos, tačiau tai turėtų patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

23 Dėl mokesčių administratoriaus argumento, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama kortelė negali būti „kuponas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punktą, nes vidutinis vartotojas negalėtų pasinaudoti visomis siūlomomis paslaugomis, atsižvelgiant į ribotą šios kortelės galiojimo laiką, reikia pažymėti, kad su tokiu argumentu negalima sutikti.

24 Iš tiesų, kaip iš esmės savo išvados 57 punkte pažymėjo generalinė advokatė, iš PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punkte pateiktos „kuponų“ apibrėžties neišplaukia, kad atitinkamos kortelės galiojimo laikas ar galimybė pasinaudoti visomis joje siūlomomis paslaugomis būtų svarbūs veiksniai, kad kortelė būtų galima kvalifikuoti kaip „kuponas“, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą.

25 Be to, priešingai, nei savo rašytinėse pastabose teigia Italijos vyriausybė, tokios priemonės, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nustatymas negali būti laikomas „vienos paslaugos teikimu“, atsižvelgiant į siūlomą paslaugą ir trečiųjų asmenų subjektus, kurie dalyvauja kaip paslaugų teikėjai, vairovė.

26 Toks kvalifikavimas prieštarautų Direktyvos 2016/1065 5 konstatuojamojoje dalyje nurodytam tikslui, nes taip būtų nustatytas vienodas mokesčių tarifas paslaugoms (kaip antai vežimui ar muziejų lankymui), kurioms taikomi skirtingi PVM tarifai arba jos yra neapmokestinamos. Toks kvalifikavimas taip pat galėtų lemti atitinkamą paslaugų dvigubą

apmokestinim?, nors Direktyva 2016/1065, be kita ko, buvo siekiama išvengti tokio apmokestinimo, kaip matyti iš jos 2 konstatuojamosios dalies.

27 Šiomis aplinkybomis (atlikus šio sprendimo 22 punkte nurodytą patikrinimą) atrodo, kad pagrindinis byloje nagrinėjamas kortelės galima kvalifikuoti kaip „kuponas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punktą.

28 Dėl pagrindinio byloje nagrinėjamos kortelės kvalifikavimo kaip „daugiafunkcio kupono“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, reikia pažymėti, kad ši sąvoka turi papildomą reikšmę. Iš tiesų visi kuponai, išskyrus vienafunkčius, pagal šią nuostatą yra „daugiafunkciai kuponai“. Vadinas, pirmiausia reikia patikrinti, ar ši kortelė patenka į PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punkte vartojamą sąvoką „vienafunkcis kuponas“.

29 Pagal šią nuostatą vienafunkcis kuponas – tai kuponas, kai su juo susijusi prekė tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi jo išleidimo metu.

30 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinis byloje nagrinėjama kortelė suteikia galimybę naudotis įvairiomis paslaugomis, kurioms taikomi skirtingi PVM tarifai arba kurios neapmokestinamos PVM, ir kad neįmanoma iš anksto numatyti, kokias paslaugas pasirinktą kortelės turėtojas.

31 Tokiu atveju reikia konstatuoti, kad PVM, mokėtinas už nagrinėjamos kortelės turėtojo gautas paslaugas, nėra žinomas į išleidžiant, o tai reiškia, kad jis negali būti kvalifikuojamas kaip „vienafunkcis kuponas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktą. Kaip savo išvados 66 punkte pažymėjo generalinis advokatas, kadangi ši kortelė gali būti laikoma „kuponu“, ji turėtų būti kvalifikuojama kaip „daugiafunkcis kuponas“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, su sąlyga, kad bus atliktas patikrinimas, apie kurį kalbama šio sprendimo 22 punkte. Jos mokesstinis vertinimas turi būti nustatytas atsižvelgiant į minėtos direktyvos 30b straipsnio 2 dalį ir 73a straipsnį.

32 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 30a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad priemonė, suteikianti jos turėtojui teisę gauti įvairias paslaugas tam tikroje vietoje, tam tikrą laikotarpį ir neviršijant tam tikros sumos, gali būti laikoma „kuponu“, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 30a straipsnio 1 punktą, net jei dėl riboto šios priemonės galiojimo laiko vidutinis vartotojas negalėtų pasinaudoti visomis siūlomomis paslaugomis. Minėta priemonė yra „daugiafunkcis kuponas“, kaip jis suprantamas pagal minėtos direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, nes už šias paslaugas mokėtinas PVM jos išleidimo metu nežinomas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

33 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065, 30a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad priemonė, suteikianti jos turėtojui teisę gauti įvairias paslaugas tam tikroje vietoje, tam tikrą laikotarpį ir neviršijant tam tikros sumos, gali būti laikoma „kuponu“, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 30a straipsnio 1 punktą, net jei dėl riboto šios priemonės galiojimo laiko vidutinis vartotojas

negalėtų pasinaudoti visomis siūlomomis paslaugomis. Minėta priemonė yra „daugiafunkcis kuponas“, kaip jis suprantamas pagal minėtos direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, nes už šias paslaugas mokėtinas pridėtinės vertės mokestis jos išleidimo metu nežinomas.

Parašai.

* Proceso kalba: švedų.