

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES TAMARAS ĀPĒTAS [TAMARA ĀPĒTA]

SECINĀJUMI,

sniegti 2022. gada 24. februārī (1)

Lieta C-637/20

Skatteverket

pret

DSAB Destination Stockholm AB

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

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Ar nodokli apliekami darījumi – Pilsētas atlaizuma karte – Direktīva (ES) 2016/1065 – Jēdziena “vaučers”

I. Ievads

1. Mēdienās tirgū ir ļoti izplatīti dažādu veidu vaučeri (piemēram, dāvanu kartes un priekšapmaksas kartes, ko var izmantot dažādu tirdzniecības vietās). Tomēr, lai gan patērētājiem vaučerus ir salīdzinoši vienkārši izmantot, tie ir izrādījušies sarežģīti instrumenti saistībā ar tiem piemērojamo PVN režīmu (2). Tāpēc 2016. gadā ES likumdevējs pieņēma grozījumus (3) Direktīvā 2006/112/EK (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (4) ar mērķi precizēt PVN piemērošanu vaučeriem (5). Šajā lietā Tiesa tiek aicināta skaidrot šos tiesību aktu precizējumus.

2. Högsta förvaltningsdomstolen (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu lūdz sniegt PVN direktīvas 30. pantā paredzētā jēdziena “vaučers” nozīmes precizējumu. Tas ļautu šai tiesai lemt par Stokholmas pilsētas atlaizuma kartes, kas tiek piedāvāta Stokholmas pilsētas apmeklētājiem, aplikšanu ar nodokļiem.

II. Atbilstošās tiesību normas

3. Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (6) tika atcelta ar PVN direktīvu no 2007. gada 1. janvāra.

4. PVN direktīvas darbības joma ir noteikta tās 2. panta 1. punktā. Minētā punkta c)

apakšpunkt? ir paredz?ts, ka "pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds", uzliek PVN.

5. Saska?? ar PVN direkt?vas 14. panta 1. punktu "pre?u pieg?de" ir defin?ta k? "ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam", savuk?rt saska?? ar min?t?s direkt?vas 24. panta 1. punktu "pakalpojumu sniegšana" ir "jebkurš dar?jums, kas nav pre?u pieg?de".

6. PVN direkt?vas 30.a panta 1. punkt? "vau?ers" ir defin?ts k? instruments, kas rada pien?kumu pie?emt to k? atl?dz?bu vai da??ju atl?dz?bu par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu un kam pieg?d?jam?s preces vai sniedzamie pakalpojumi vai potenci?lo pieg?d?t?ju/sniedz?ju identit?tes ir vai nu nor?d?tas uz paša instrumenta, vai ar to saist?tos dokumentos, tostarp š?da instrumenta izmantošanas noteikumos.

7. Saska?? ar min?t?s direkt?vas 30.a panta 2. punktu "viena m?r?a vau?ers" ir vau?ers, kam t? izdošanas br?d? ir zin?ma to pre?u pieg?des vai to pakalpojumu sniegšanas vieta, uz ko vau?ers attiecas, un PVN, kurš maks?jams par š?d?m prec?m vai pakalpojumiem. Turpretim direkt?vas 30.a panta 3. punkt? ir noteikts, ka "vair?ku m?r?u vau?ers" ir vau?ers, kas nav viena m?r?a vau?ers.

8. PVN direkt?vas 30.b panta 2. punkt? ir noteikts, ka faktiskai pre?u nodošanai vai faktiskai pakalpojumu sniegšanai apmai?? pret vair?ku m?r?u vau?eru, ko pieg?d?t?js/sniedz?js pie?em k? atl?dz?bu vai da??ju atl?dz?bu, uzliek PVN, iev?rojot 2. pantu, turpretim nevienu iepriekš?ju min?t? vair?ku m?r?u vau?era nodošanu ar PVN neapliek. Min?t?s direkt?vas 30.b panta 2. punkta otraj? da?? ir uzsv?rts, ka tad, "ja vair?ku m?r?u vau?era nodošanu veic nodok?a maks?t?js, kas nav nodok?a maks?t?js, kurš veic dar?jumu, kam uzliek PVN, iev?rojot š? punkta pirmo da?u, jebkurai pakalpojumu sniegšanai, ko var identific?t, piem?ram, izplat?šanas vai veicin?šanas pakalpojumiem, uzliek PVN".

9. No PVN direkt?vas 73. panta izriet, ka pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.

10. Neskarot min?t?s direkt?vas 73. pantu, atbilstoši 73.a pantam summa, kurai uzliek nodokli par prec?m, kas pieg?d?tas, vai pakalpojumiem, kas sniegti attiec?b? uz vair?ku m?r?u vau?eru, ir vien?da ar atl?dz?bu, kas ir samaks?ta par vau?eru, vai – ja inform?cija par min?to atl?dz?bu nav pieejama – naudas v?rt?bu, kas nor?d?ta uz paša vair?ku m?r?u vau?era vai saist?tajos dokumentos, atskaitot PVN summu attiec?b? uz pieg?d?taj?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem.

11. PVN direkt?vas 30.a, 30.b un 73.a pants tika ieviests ar 2016. gada direkt?vu. Min?t?s direkt?vas attiec?gie apsv?rumi ir š?di:

"(1) [PVN direkt?va] paredz noteikumus par pre?u pieg?des un pakalpojumu sniegšanas laiku un vietu, summu, kurai uzliek nodokli, pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) iekas?jam?bu un atskait?šanas ties?b?m. Ta?u šie noteikumi nav pietiekami skaidri vai aptveroši, lai nodrošin?tu konsekvenci attiec?b? uz nodok?a rež?mu dar?jumus, kas saist?ti ar vau?eriem, un t?p?c rodas nev?lama ietekme uz iekš?j? tirgus pien?c?gu darb?bu.

(2) Lai nodrošin?tu noteiktu un vien?du rež?mu, konsekvenci ar principiem, kas attiecas uz visp?r?ju nodokli par pat?ri?u, kas tieši proporcion?ls pre?u un pakalpojumu cenai, lai nov?rstu nekonsekvenci, konkurences izkrop?ojumus, nodok?a dubultu uzlikšanu vai nodok?a neuzlikšanu un lai samazin?tu risku, ka notiks izvair?šanās no nodok?u maks?šanas, ir vajadz?gi ?paši

noteikumi par PVN piemērošanu vaučeru gadījumā.

(3) Ēmot vērā no 2015. gada 1. janvāra piemērojamos jaunos noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu telekomunikāciju, apraides un elektroniski sniegtiem pakalpojumiem, ir vajadzīgs kopīgs risinājums vaučeriem, lai nodrošinātu, ka attiecībā uz vaučeriem, ko piegādā starp dalībvalstīm, nerastos neatbilstības. Šajā sakarā ir jāoti būtiski ieviest noteikumus, ar ko precizē PVN režīmu vaučeriem.

(4) Šiem noteikumiem vajadzētu attiekties tikai uz tiem vaučeriem, kurus var izmantot preču vai pakalpojumu iegādei. Tomēr šiem noteikumiem nevajadzētu attiekties uz instrumentiem, kas turētājam, iegādājoties preces vai pakalpojumus, dod tiesības uz cenu atlaidi, bet nedod tiesības saņemt šādas preces vai pakalpojumus.

(5) Noteikumiem attiecībā uz vaučeriem nebūtu jāizraisa nekādas izmaiņas PVN režīmā attiecībā uz transporta biļetēm, kino un muzeju ieejas biļetēm, pastmarkām vai līdžgiem instrumentiem.

(6) Lai skaidri noteiktu, kas PVN nolūkā uzskatāms par vaučeru, un lai vaučerus nošķirtu no maksājumu instrumentiem, vaučerus, kas var būt fiziskā vai elektroniskā formā, ir nepieciešams definēt, nosakot to būtiskās pazīmes, jo jāpaši ar vaučeru saistītās tiesības un pienākumu to pieņemt kā atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu."

III. Fakti, pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

12. *DSAB Destination Stockholm*, prasītāja pamatlieta, izdod un pārdod pilsētas atlaižu kartes Stokholmas (Zviedrija) apmeklētājiem.

13. Saskaņā ar līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu šāda karte dod tās turētājiem tiesības līdž noteiktai vērtībai un ierobežotu laika posmu piekļūt aptuveni 60 atrakcijām, piemēram, apskates vietām un muzejiem. Kartes turētājiem ir arī neierobežota piekļuve transporta pakalpojumiem kartes derīguma termiņa laikā, kā arī iespēja pievienoties ekskursijām, ko piedāvā dažādi *Hop-on/Hop-off* autobusi vai kuģi.

14. Kartē iekļautie pakalpojumi ir apliekami ar dažādām nodokļu likmēm vai arī uz tiem attiecas nodokļa atbrīvojums. Kartes turētājs izmanto karti, vienkārši pietuvinot to pašam karšu lasītājam un neko papildus nemaksājot. Saskaņā ar līgumu, kas noslēgts ar kartes izdevēju, pakalpojuma sniedzējs saņem atlīdzību no kartes izdevēja par katru kartes saņemšanu vai izmantošanu. Izēmot transporta pakalpojumus, kas ir neierobežoti, attiecībā uz citiem pakalpojumiem piegādātājam nav pienākuma apkalpot kartes turētāju vairāk nekā vienu reizi. Izdevējs negarantē minimālo apmeklētāju skaitu. Kartes derīguma termiņš beidzas, tiklīdz ir iztērēta kartes vērtība.

15. Ir pieejami dažādi Stokholmas pilsētas atlaižu karšu veidi ar atšķirīgu derīguma termiņu un vērtību. Karte pieaugušajam ar 24 stundu derīguma termiņu maksā 669 SEK (aptuveni 65 EUR). Derīguma termiņa laikā kartes turētājs ar karti var norīņties par pakalpojumiem, kuru vērtība nepārsniedz 1800 SEK (aptuveni 175 EUR). Derīguma termiņš sīkas, kad karte tiek izmantota pirmo reizi, un karte ir jāizmanto viena gada laikā pēc tās iegādes.

16. Prasītāja pamatlieta līdza *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde, Zviedrija) sniegt prejudiciālu nolikumu, lai saņemtu apstiprinājumu tam, ka šāda pilsētas atlaižu karte ir vairāku mēnešu vaučers.

17. Tomēr Nodokļu tiesību pārvalde konstatēja, ka tas tā nav. No vaučera definīcijas

salīdzinājuma ar noteikumiem par nodokļa aprēķina bāzi t? secināja, ka vaučeram ir jābūt noteiktai nominālvērtībai vai ar? ir jāattiecas uz konkrētu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Minētā p?rvalde norāda, ka no vaučera ir viennozīmīgi jāizriet, ko tieši par to var iegūt, pat ja, iespējams, nav skaidrības – kā vairāku m?r?u vaučera gadījum? – par to, kāda ir nodokļa likme vai valsts, kur? nodoklis tiek ieturts.

18. Patlaban *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) izskata strīdu starp *Skatteverket* (Iekšlietu ministrija, Zviedrija) un *DSAB Destination Stockholm* saistībā ar minēto iepriekš?jo nolikumu par darījuma rezultātā maksājamo nodokli.

19. Puses galvenokārt nav vienprātis par to, vai pilsētas atlaižu karte vispār ir uzskatāma par vaučeru. No vienas puses, Iekšlietu ministrija uzskata, ka attiecīgā karte nav vaučers, jo tai ir augsta vērtība un šīs derīguma termiņš, kas liek domāt, ka vidusmēra patērētājs karti neizmantos pilnībā.

20. No otras puses, *DSAB Destination Stockholm* uzskata, ka karte ir vaučers, jo piegādātājiem ir pienākums to pieņemt kā atlīdzību.

21. Iesniedzātāja vispirms norāda, ka PVN direktīvas noteikumi par vaučeriem ir salīdzinoši jauni un tiek piemēroti vaučeriem, kas ir izdoti p?c 2018. gada 31. decembra (7). Otrkārt, t? paskaidro, ka jautājums par to, kā kvalificēt šāda veida kartes, bija diskusiju temats ES PVN komitej? (8), taču šaj? ziņ? vienprātība netika panākta (9). Visbeidzot iesniedzātāja norāda, ka Tiesai nav bijusi iespēja paust nostāju par to, kā interpretēt j?dzienus “vaučers” un “vairāku m?r?u vaučers”.

22. Š?dos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai š?du prejudiciālu jautājumu:

“Vai PVN direktīvas 30.a pants ir jāinterpretē tādējādi, ka t?da karte, kāda ir apl?kota pamatliet? un kura t?s turētājam ierobežot? laikposm? dod tiesības par noteiktu vērtību noteikt? viet? saņemt dažādu pakalpojumu, ir vaučers un – ja atbilde ir apstiprinoša – vai tas ir vairāku m?r?u vaučers?”

23. Rakstveida atbildē Tiesai iesniedza *DSAB Destination Stockholm*, Iekšlietu ministrija, Eiropas Komisija.

IV. Analīze

24. Iesniedzātāja, pirmkārt, l?dz sniegt norādījumu par to, kā ir jāinterpretē j?dziens “vaučers”, kas ar 2016. gada direktīvu ir iekļauts PVN direktīv?. Š? interpretācija ir nepieciešama, lai iesniedzātāja varētu izlemt, vai Stokholmas pilsētas atlaižu karte ietilpst š? j?dziena piemērošanas jom?. Ja š? karte patiešām ir vaučers, iesniedzātāja, otrkārt, l?dz precizēt j?dzienu “vairāku m?r?u vaučers”.

25. Uz šiem jautājumiem atbildēšu š?di. Vispirms, lai paskaidrotu, kāpēc šis jautājums vispār radās, es apl?košu vēsturisko situāciju attiecībā uz režīmu pilsētas atlaižu kartēm PVN nolūk? pirms 2016. gada direktīvas stāšanās spēkā. P?c tam izskatēšu tiesisko regulējumu un no t? izrietošos noteikumus, ar kuriem tika ieviesti grozījumi PVN direktīv?, lai noteiktu, kas tiek saprasts ar terminu “vaučers”. Visbeidzot, es atbildēšu uz jautājumu, vai pilsētas atlaižu kartes ir kvalificējamās kā vaučeri PVN nolūk?.

A. PVN režīms pilsētas atlaižu kartēm pirms 2016. gada direktīvas

26. Lai gan Tiesai netika l?gts lemt par pilsētas atlaižu karšu PVN režīmu, tas nenozīm?, ka

ne nodok?u iest?des, ne dal?bvalstu tiesas nav piem?rojušas ES ties?bu aktus attiec?b? uz š?du karšu PVN rež?mu. Tom?r literat?r? (10) un PVN komitejas dokumentos (11) aprakst?tie zi?ojumi par iekšzemes liet?m liecina, ka ES ties?bu akti ir piem?roti daž?di.

27. No PVN komitejas zi?ojumiem (12) izriet, ka ir tr?s galvenie veidi, k? pils?tas atlaižu kartes tika trakt?tas PVN nol?k?. Pirmais veids bija atbr?vojuma no PVN piem?rošana pils?tas atlaižu kart?m. Dar?jums starp izdev?jiet?di un kartes tur?t?ju tika atbr?vots no nodok?a, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 1. apakšpunktu (tagad PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts), kas to klasific? k? kred?ta pieš?iršanu. Dar?jums starp karšu izdev?jiem un pieg?d?t?jiem ar? tika atbr?vots no nodok?a, bet pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 2. apakšpunktu (tagad PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta c) apakšpunkts), kas attiecas uz maks?juma garantiju. Ta?u pat tad, ja valstis ar pils?tas atlaižu kart?m veiktos dar?jumus uztv?ra k? kred?ta un maks?jumu garantijas, t?m joproj?m bija iesp?ja saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta C da?as b) punktu (tagad PVN direkt?vas 137. panta 1. punkta a) apakšpunkts) dot nodok?a maks?t?jiem ties?bas izv?l?ties šos, citos gad?jumos no nodok?a atbr?votos, dar?jumus pak?aut PVN (13).

28. T?d?j?di atbr?vojums no nodok?a ar fakultat?vu atk?rtotu iek?aušanu ar nodokli apliekamo dar?jumu jom?, š?iet, ir pirmais veids, k? pils?tas atlaižu kartes bija klasific?tas PVN nol?k? (14). Es šo iesp?ju saukšu par atbr?vojuma iesp?ju.

29. Saska?? ar otro iesp?ju, ko es saukšu par piln?gas aplikšanas ar nodokli iesp?ju, dar?jumiem ar pils?tas atlaižu karti tiek piem?rots PVN. Pils?tas atlaižu kartes izdev?jam b?tu j?uzliek PVN par kartes p?rdošanu, pamatojoties uz pilnu nomin?lv?rt?bu, kas nor?d?ta uz š?s kartes (15). PVN piem?ro ar? katram atseviš?am pakalpojumam, kas sniegts ar karti. Ir pier?d?jumi, ka iesniedz?jtiesa sav? judikat?r? (16) pirms 2016. gada direkt?vas piem?rošanas (17) ir š?di trakt?jusi pils?tas atlaižu kartes. PVN komitejas zi?ojumi liecina, ka š?da pils?tas atlaižu karšu klasifik?cija ir tikusi praktiz?ta daž?s cit?s dal?bvalst?s (18).

30. Treš? iesp?ja, ko es saukšu par pe??as da?as iesp?ju, PVN attiecinā ar? uz dar?jumiem ar pils?tas atlaižu karti. T?pat k? otraj? iesp?j?, ar? šaj? gad?jum? PVN iekas? par pils?tas atlaižu kartes pieg?di, ko veic t?s izdev?js, tom?r ar nodokli apliekam? b?ze nav kartes pilna nomin?lv?rt?ba, bet tikai summa, kas paliek p?c tam, kad atskait?ta v?rt?ba, kura samaks?ta k? atl?dz?ba par faktiski sniegtajiem pakalpojumiem, t? saukt? pe??as da?a (19). Proti, p?c kartes izmantošanas izdev?jiet?de apkopo inform?ciju no daž?diem pieg?d?t?jiem un maks? atl?dz?bu par faktiski sniegtajiem pakalpojumiem. PVN ir iek?auts šaj? atl?dz?b?, un tas nav atskait?ms. P?c tam kartes izdev?js uzskaita PVN no starp?bas starp atl?dz?bu, kas sa?emta par karti, un atl?dz?bu, ko tas samaks?jis par faktiski veiktajiem dar?jumiem.

31. No iepriekš min?t? izriet, ka PVN nol?k? pils?tas atlaižu kartes ir tikušas trakt?tas vismaz tr?s daž?dos veidos.

32. K? tiks par?d?ts turpm?k, ja pils?tas atlaižu kartes uzskata par vau?eriem, tikai treš? jeb pe??as da?as iesp?ja ir piem?rojama k? atbilstoša metode pils?tas atlaižu karšu aplikšanai ar PVN, vismaz attiec?b? uz t?m pils?tas atlaižu kart?m, kas ir izstr?d?tas k? vair?ku m?r?u vau?eri. Pirm? jeb atbr?vojuma iesp?ja, kas pils?tas atlaižu kartes piel?dzina maks?jumu instrumentiem, b?tu pretrun? 2016. gada direkt?vas m?r?im, kas, k? nor?d?ts t?s 6. apsv?rum?, ir lab?k noš?irt vau?erus no maks?jumu instrumentiem (20). Otr? jeb piln?gas aplikšanas ar nodokli iesp?ja neb?tu sader?ga ar vau?eriem piem?rojamo nodok?u sist?mu neatkar?gi no t?, vai runa ir par viena m?r?a vai vair?ku m?r?u vau?eru. Lai gan š?da nodok?u uzlikšana, iesp?jams, ir visefekt?v?k? nodok?u iekas?šanas zi??, tas rada nodok?u dubultas uzlikšanas vai t?du pre?u vai pakalpojumu aplikšanas ar nodok?iem risku, kas cit?di ir atbr?voti no nodok?iem (piem?ram, muzeju ieejas bi?etes). T?d?j?di š?da nodok?a uzlikšanas iesp?ja b?tu ar? pretrun? 2016. gada

39. PVN direktīvas 30.a panta 1. punktā vajadzētu būt definīcijai par instrumentu, kas paredz pienākumu pieņemt to kā atbildību vai daļu no atbildības par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un kas satur informāciju par precēm vai pakalpojumiem, par kuriem vajadzētu būt

izmantot k? atl?dz?bu, vai ar? inform?ciju par potenci?lajiem pieg?d?t?jiem.

40. J?atz?m?, ka š? defin?cija neietver visus instrumentus, kurus parasti d?v? par vau?eriem (24). Viens no š?diem instrumentiem ir atlaižu vau?ers. Tas nav iek?auts PVN direkt?v? nor?d?taj? defin?cij?, lai gan s?kotn?j? priekšlikum? 2016. gada direkt?vai tas bija paredz?ts (25). K? nor?d?ts 2016. gada direkt?vas 4. apsv?rum?, atlaižu vau?erus neiek??va t?p?c, ka š?di instrumenti ?auj to tur?t?jam sa?emt tikai atlaidi pre?u vai pakalpojumu ieg?dei, bet pašus par sevi tos nevar izmantot k? atl?dz?bu par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu. Katr? zi?? pils?tas atlaižu karti nevar uzskat?t par vau?eru tikai t?p?c vien, ka to parasti d?v? par vau?eru. Lai to uzskat?tu par vau?eru, tam ir j?atbilst diviem PVN direkt?vas 30.a pant? paredz?tajiem nosac?jumiem.

41. Abi PVN direkt?vas 30.a panta 1. punkt? paredz?tie nosac?jumi ir kumulat?vi.

42. Pirmais nosac?jums ir t?ds, ka instrumentam ir j?ietver pre?u vai pakalpojumu sniedz?ju pien?kums pie?emt to k? atl?dz?bu vai da??ju atl?dz?bu par to pieg?d?taj?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem.

43. Savos apsv?rumos Tiesai *DSAB Destination Stockholm* uzst?j, ka izš?irošais krit?rijs, lai noteiktu, vai instruments ir kvalific?jams k? vau?ers, ir tieši šis nosac?jums. Tom?r It?lijas vald?ba apgalvo, ka b?tiska vau?era paz?me ir t?, ka tas pieš?ir t? tur?t?jam ties?bas no iepriekš noteiktiem pieg?d?t?jiem sa?emt preces vai pakalpojumus, kas ir noteikti p?c daudzuma un kvalit?tes.

44. Lai gan ties?bas sa?emt preces vai pakalpojumus, izmantojot vau?eru, parasti ir š?du instrumentu sast?vda?a, š? ?paš?ba netika uzskat?ta par izš?irošu to defin?cijai. S?kotn?j? priekšlikum? 30.a pant? bija noteikts, ka “vau?ers” ir instruments, kas dod ties?bas sa?emt preces vai pakalpojumus [..]” (26). Tom?r min?t? noteikuma gal?gaj? redakcij? ties?bas sa?emt preces vai pakalpojumus nav min?tas k? b?tisks vau?era elements, bet gan uzsvars ir likts uz pieg?d?t?ja pien?kumu pie?emt šo instrumentu k? atl?dz?bu (27). L?dz ar to nevar piekrist It?lijas vald?bas argumentam, ka ties?bas sa?emt preces vai pakalpojumus ir b?tiska vau?era paz?me.

45. Otrais nosac?jums, lai instrumentu uzskat?tu par vau?eru, ir t?ds, ka pieg?d?jam?s preces vai pakalpojumi vai to potenci?lo pieg?d?t?ju identit?te ir nor?d?ta vai nu paš? instrument?, vai ar to saist?tajos dokumentos. Ir visp?ratz?ts, ka š?das paz?mes atš?ir vau?erus no parastajiem maks?jumu instrumentiem (28).

46. Šis nosac?jums ir formul?ts alternat?vi, un, lai instrumentu uzskat?tu par vau?eru, pietiek ar to, ka ir skaidrs, par k?d?m prec?m vai pakalpojumiem to var izmantot k? atl?dz?bu. Ja preces un pakalpojumi nav preciz?ti, pietiek ar to, ka ir zin?mi pre?u vai pakalpojumu pieg?d?t?ji, kuriem vau?ers ir j?pie?em k? atl?dz?ba.

47. T?d?j?di saska?? ar PVN direkt?v? sniegto vau?era defin?ciju konstat?jums, ka instruments ir vau?ers, ir atkar?gs no t?, vai tas atbilst abiem iepriekš min?tajiem nosac?jumiem. Tom?r tekst? nav sniegta atbilde uz jaut?jumu, vai katrs instruments, kas atbilst šiem diviem nosac?jumiem, ir oblig?ti j?uzskata par vau?eru. Es ierosin?šu atbildi uz šo jaut?jumu kop? ar p?rbaudi par to, vai pils?tas atlaižu kartes atbilst abiem PVN direkt?vas 30.a panta 1. punkt? paredz?tajiem nosac?jumiem.

C. Pils?tas atlaižu karšu aplikšana ar nodok?iem

48. Pieejamo pils?tas atlaižu karšu (29) daudzveid?ba nenoz?m?, ka visas pils?tas atlaižu kartes autom?tiski tiek uzskat?tas par vau?eriem. Dr?z?k par to ir j?lemj katr? gad?jum? atseviš?i.

Tikai tās kartes, kas atbilst PVN direktīvas 30.a panta kumulatīvajiem nosacījumiem, ir vaučeri (30).

49. Turpretī, ņemot vērā dažus argumentus, kas minēti dalībnieku rakstiskajos atbildos, ir vērts uzdot jautājumu, vai tās pilsētas atļāžu kartes, kas patiešām atbilst abiem PVN direktīvā paredzētajiem nosacījumiem, noteikti ir vaučeri. Citiem vārdiem sakot, vai ir pamats izslēgt instrumentu, kas atbilst visiem vaučera kritērijiem, no PVN piemērošanas vaučeriem un – ja ir – kāds ir šis pamats?

1. *Pilsētas atļāžu kartes kā vaučeri*

50. Manuprāt, var droši secināt, ka lielākā daļa pilsētas atļāžu karšu paredz, ka piegādātājiem, kas piedalās šā, ir pienākums tās pieņemt kā atlīdzību. Tāpēc tās parasti atbilst pirmajam nosacījumam. Stokholmas pilsētas atļāžu kartes gadījumā no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka uzņēmumiem, kas pārvalda muzejus vai citus apskates objektus vai transporta pakalpojumus un kas piedalās kartes šā, ir pienākums pieņemt karti apmaiņā pret pakalpojumu sniegšanu. Tomēr tas attiecas tikai uz kartes derīguma termiņu un kartes maksimālās vērtības robežas ietvaros (kas ir daudz augstāka par kartes cenu).

51. Šajā ziņā man šķiet, ka nav nekādas nozīmes tam, vai piegādātājam ir jāpieņem karte kā atlīdzība tikai vienu reizi vai katru reizi, kad kartes turētājs vēlas to izmantot tam pašam pakalpojumam. Ir svarīgi, lai pilsētas atļāžu karte tiktu pieņemta vismaz vienu reizi. Tāpēc vienošanās, saskaņā ar kuru piegādātājs var atteikties pieņemt kartes turētāju vairāk nekā vienu reizi (bet var būt arī tā, ka pieņem kartes turētāju vairāk nekā vienu reizi), kā tas ir Stokholmas pilsētas atļāžu kartes gadījumā, nav pretrunā pirmajam nosacījumam, jo piegādātājam joprojām ir pienākums pieņemt karti vismaz vienu reizi.

52. Iebildums dienests norāda arī divus iemeslus, kāpēc Stokholmas pilsētas atļāžu karte nav uzskatāma par vaučeri. Pirmkārt, tā apgalvo, ka karte naudas izteiksmē neatklāj tās vērtības secīgu samazināšanos, kā rezultātā kartes turētājs nevar zināt, kāda vērtība ir palikusi kartē pēc katras izmantošanas, un, otrkārt, ka neierobežota transporta pakalpojumu izmantošana, ko ietver šī karte, ir abonements, nevis vaučers.

53. Karte, kuras vērtība ar katru izmantošanas reizi samazinās, konceptuāli ir līdzīga maksājumu instrumentam. Neraugoties uz to, 2016. gada direktīvas mērķis ir nošķirt vaučerus un maksājumu instrumentiem (31). Tādējādi nav nepieciešams vai ir pat pretrunā šīs direktīvas mērķim ieviest nosacījumu, kura pamatā ir maksājumu instrumentu iezīmes vaučeru definīšanai. Tas nenozīmē, ka instrumenti, kuru vērtība samazinās ar katru izmantošanas reizi, nevar tikt uzskatīti par vaučeri. Tomēr to nevar uzskatīt par nosacījumu. Pietiek ar to, ka, nepārsniedzot augstājs vērtības robežas, vaučers ir jāpieņem kā atlīdzība par tajā ietvertajiem pakalpojumiem. Tādējādi tas, ka pamatlietā aplūkots pilsētas atļāžu karte kartes turētājam nenorāda, cik daudz kredīta ir palicis kartē, neliedz to uzskatīt par vaučeri.

54. Otrais iebildums, ko izvirza dienests, ir tāds, ka dažādi pilsētas atļāžu kartes aspekti ir līdzīgi abonementam, kas nozīmē, ka karti nevar uzskatīt par vaučeri. Abonementa gadījumā (piemēram, sporta zālei vai transporta pakalpojumu izmantošanai uz dienu, mēnesi vai līdzīgiem termiņiem) darījums jau ir noslēgts un ar nodokli apliekamā darbība ir noteikta jau abonēšanas maksas pārskaitēšanas brīdī. Tas neattiecas uz pilsētas atļāžu karti, ko izmanto kā vaučerus. Pilsētas atļāžu karte tās turētājam dod tikai iespēju iegādāties transporta pakalpojumu abonementu. Tāpēc ar nodokli apliekamā darbība notiek tikai tad, kad (un ja) karti izmanto sabiedriskajam transportam. Turklāt secīgos izpildes līgumos izpilde nav ar nodokli apliekams darījums PVN direktīvas 2. panta nozīmē. Pilsētas atļāžu karte to nemaina. Ja kartes turētāji izmanto pilsētas atļāžu kartes sniegto iespēju iegādāties abonementu, tad šī abonementa

pieg?de tiks aplikta ar nodokli, bet turpm?k? pakalpojumu sniegšana (piem?ram, katrs brauciens ar autobusu) netiks aplikta ar nodokli.

55. Tas, ka pils?tas atlaižu karte ?auj kartes tur?t?jam to izmantot k? atl?dz?bu par abonementu, jo t? ir pakalpojums ar saviem PVN noteikumiem, t?d?j?di neliedz to klasific?t par vau?eru un nav pretrun? ar abonementiem piem?rojamo nodok?u rež?mu.

56. Attiec?b? uz PVN direkt?vas 30.a pant? paredz?to otro nosac?jumu, ka ir j?b?t zin?m?m pieg?d?jam?m prec?m vai sniedzamajiem pakalpojumiem vai to iesp?jamo pieg?d?t?ju identit?tei, l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ir ar? min?ts, ka kart? un ar to saist?tajos dokumentos ir skaidri nor?d?ti iesaist?tie pieg?d?t?ji, k? ar? pakalpojumi, kurus var izmantot.

57. Tom?r le??mumu dienests apgalvo, ka pils?tas atlaižu karti nevar klasific?t par vau?eru, jo t?s ierobežot? izmantošanas laika d?? vidusm?ra pat?r?t?jam nav iesp?jams izmantot visus pakalpojumus, uz kuriem attiecas karte. Ta?u vau?era defin?cij? nav noteikts, ka ir j?izmanto visi attiec?gie pakalpojumi (vai preces), lai instrumentu var?tu uzskat?t par vau?eru. Instrumenti, kas ?auj izmantot visas uzskait?t?s preces un pakalpojumus (piem?ram, mazumtirdzniec?bas veikal? vau?eri), patieš?m ir vau?eri, ja tos pie?em k? atl?dz?bu. Tom?r pras?ba, ka visas preces un pakalpojumi ir j?izp?rk, nav nosac?jums, kas instrumentu padara par vau?eru (32). Gluži pret?ji, k? paskaidrots iepriekš (33) – da?a no vau?era defin?cijas, kas nosaka, ka tas ietver ties?bas uz uzskait?to pre?u un pakalpojumu sniegšanu, netika iek?auta 2016. gada direkt?vas gal?gaj? redakcij?. Tas ir papildu arguments par labu interpret?cijai, ka likumdev?js noraid?ja nosac?jumu, ka visi instrument? ietvertie pakalpojumi ir j?izmanto, lai šo instrumentu uzskat?tu par vau?eru. T?d?j?di tas, ka pils?tas atlaižu kartes ?sais darb?bas laiks parasti ne?auj kartes tur?t?jiem izmantot visus uzskait?tos pakalpojumus, nemaina secin?jumu, ka PVN nol?k? pils?tas atlaižu karte ir vau?ers.

58. Atš?ir?ba starp visu kart? iek?auto pakalpojumu pilno v?rt?bu un t?s nomin?lv?rt?bu ir saprotama, ja ?em v?r? liel?k?s da?as vau?eru kopum? (34) un it ?paši pils?tas atlaižu karšu veicin?šanas dimensiju (35). It?lijas vald?ba puda bažas, ka kartes der?guma ?sais termi?š ne?auj izmantot visus pakalpojumus un var?tu ietekm?t t?s pievilc?bu apmekl?t?jiem (36). Tom?r tas nemaina PVN rež?mu š?d?m kart?m.

59. T? k? šis jaut?jums tika izvirz?ts iesniedz?jties? un daž?dos lietas dal?bnieku Ties? iesniegtajos apsv?rumos, es uzskatu, ka ir nepieciešams izv?rt?t ar? 2016. gada direkt?vas 5. apsv?ruma ietekmi uz pils?tas atlaižu karšu k? vau?eru pie?emšanu. Šaj? apsv?rum? ir nor?d?ts, ka “noteikumiem attiec?b? uz vau?eriem neb?tu j?izraisa nek?das izmai?as PVN rež?m? attiec?b? uz transporta bi?et?m, kino un muzeju ieejas bi?et?m, pastmark?m vai l?dz?giem instrumentiem”.

60. Š? apsv?ruma m?r?is, manupr?t, ir preciz?t, ka iesp?ja ieg?d?ties bi?etes, pastmarkas vai l?dz?gus instrumentus, izmantojot vau?eru, nemaina PVN likmi, kas piem?rojama š?d?m bi?et?m, no kur?m dažas ir atbr?votas no nodok?a, bet cit?m piem?ro samazin?tu likmi (37). Vau?eri tikai rada iesp?ju ieg?d?ties bi?eti un rada pien?kumu š?das bi?etes pieg?d?t?jam pie?emt vau?erus k? atl?dz?bu. Tas nek?d? veid? nemaina š?d?m bi?et?m piem?rojamo PVN rež?mu. Ja bi?ete ir atbr?vota no PVN, PVN netiks iekas?ts neatkar?gi no t?, vai pieg?d?t?js k? atl?dz?bu ir pie??mis naudu, citus maks?šanas l?dzek?us vai vau?eru.

61. Vien?gais iemesls, k?d?? instruments, kas atbilst abiem PVN direkt?v? paredz?tajiem nosac?jumiem, manupr?t, neb?tu j?uzskata par vau?eru, ir t?ds, ka tas ne?auj piem?rot ?pašu PVN rež?mu pakalpojumam, par kura sniegšanu tas ir j?pie?em k? atl?dz?ba. K? par?d?šu savu secin?jumu p?d?j? da??, ja pils?tas atlaižu kartei k? vair?ku m?r?u vau?eram piem?ro pe??as da?as nodok?a uzlikšanas iesp?ju, t? k? vau?era trakt?šana nemain?s ?pašo PVN rež?mu

pakalpojumiem, kas iekšauti šādā vaučērā un kuriem PVN nolūkā piemēro atširgu režīmu.

62. Ēmot vērā visu iepriekš minēto, uzskatu, ka tādā pilsētas atļaužu kartē, par kuru ir runa pamatlietā, atbilst abiem PVN direktīvas 30.a pantā paredzētajiem nosacījumiem un līdz ar to PVN nolūkā ir jāuzskata par vaučēru.

2. Pilsētas atļaužu kartes kā vairāku mērņu vaučēri

63. Ja pilsētas atļaužu kartē ir kvalificējama kā vaučērs, iesniedzējtiesa vēlas zinēt, vai tas ir viena vai vairāku mērņu vaučērs.

64. PVN direktīvas 30.a pantā ir nošķirti divu veidu vaučēri: viena mērņa un vairāku mērņu. Vairāku mērņu vaučērs ir definēts negatīvi kā jebkurš vaučērs, kas nav kvalificējams kā viena mērņa vaučērs.

65. Saskaņā ar PVN direktīvas 30.a panta 2. punktu “vienu mērņa vaučērs” ir vaučērs, kam tās izdošanas brīdī ir zināma to preču piegādes vai to pakalpojumu sniegšanas vieta, uz ko vaučērs attiecas, un PVN, kurš maksājams par šādu precēm vai pakalpojumiem (38). No šīm norādēm izriet, ka šie nosacījumi ir kumulatīvi un, pats galvenais, ka tie nozīmē to, ka viena mērņa vaučēra izdošanas brīdī ir jābūt noteiktam PVN režīmam.

66. Attiecībā uz pilsētas atļaužu kartēm vai vismaz pamatlietā aplūkotajām pilsētas atļaužu kartēm ir skaidrs, ka kartes iegādes brīdī nav zināms, kādi pakalpojumi tiks sniegti. Tādējādi šajā pašā brīdī nav arī zināms, kāda PVN likme tiks piemērota. Līdz ar to šāda pilsētas atļaužu kartē nav viena mērņa vaučērs. Tomēr, tā kā kartē ir vaučērs, tā ir jāklasificē par vairāku mērņu vaučēru.

3. Pilsētas atļaužu karšu kā vairāku mērņu vaučēru aplikšana ar nodokli

67. Vēl ir jānoskaidro, kā un kas uzskaita ar pilsētas atļaužu karti veiktos darījumus.

68. Veidu, kādā PVN jāpiemēro vairāku mērņu vaučēriem, piemēram, pilsētas atļaužu kartēm, reglamentē PVN direktīvas 30.b un 73.a pants.

69. Ēpaši noderīgi ir aplūkot konkrēto PVN noteikumu piemērošanu attiecībā uz vaučēriem, kad runa ir par pilsētas atļaužu kartēm. Tādēļ es izvērtošu, kuri režīmi ietvertie darījumi ir apliekami ar nodokli un kurā brīdī, kā arī apliekamo summu, jo pēdējais ir viens no elementiem, ko Nodokļu tiesību pārralde ņem vērā, konstatējot, ka tādā pilsētas atļaužu kartē, par kuru ir runa pamatlietā, neietilpst jādziens “vaučērs” piemērošanas jomā.

70. Saskaņā ar PVN direktīvas 30.b panta 2. punktu PVN vairāku mērņu vaučēriem piemēro brīdī, kad faktiski tiek nodotas attiecīgās preces vai sniegts attiecīgais pakalpojums, tādējādi nodoklis netiek iekasēts par vaučēra nodošanu, kas notiek pirms tās izmantošanas. Tā tas ir tāpēc, ka pilsētas atļaužu kartes iegādes brīdī nav zināma visa informācija, kas PVN nolūkā ir būtiska (39). Ēmot vērā, ka PVN ir nodoklis par faktisko preču nodošanu un pakalpojumu sniegšanu, vairāku mērņu vaučēru gadījumā nav iespējams zināt, kuras preces un pakalpojumi, kas ietverti šādā vaučērā, tiks faktiski nodrošināti.

71. Pils?tas atlaižu kartes parasti izsniedz nodok?u maks?t?js, kas nav to pakalpojumu sniedz?js, par kuriem karte j?pie?em par atl?dz?bu. T? k? kartes izdev?js sa?em atl?dz?bu no kartes tur?t?ja par vau?era nodošanu, rodas jaut?jums, vai šis dar?jums ir j?apliek ar nodokli k? atseviš?s pakalpojums. Pret?j? gad?jum? daži no rež?m? iesaist?tajiem dar?jumiem var?tu palikt neapliekti ar nodokli. K? es par?d?šu, nodok?a iesp?jas, kas šo secin?jumu 32. punk? aprakst?ta k? pe??as da?as iesp?ja, piem?rošana ?auj aplikt ar nodokli visus iesaist?tos dar?jumus un izvair?ties no nodok?u dubultas uzlikšanas.

72. Vajadz?ba piem?rot š?du rež?mu, manupr?t, izriet no PVN direkt?vas 30.b panta 2. punkta un 73.a panta kop?gas interpret?cijas. Pirmaj? min?taj? noteikum? ir paredz?ts, ka tad, "ja vair?ku m?r?u vau?era nodošanu veic nodok?a maks?t?js, kas nav nodok?a maks?t?js, kurš veic dar?jumu, kam uzliek PVN, iev?rojot š? punkta pirmo da?u, jebkurai pakalpojumu sniegšanai, ko var identific?t, piem?ram, izplat?šanas vai veicin?šanas pakalpojumiem, uzliek PVN". P?d?jais noteikums paredz, ka "summa, kurai uzliek nodokli par prec?m, kas pieg?d?tas, vai pakalpojumiem, kas sniegti attiec?b? uz vair?ku m?r?u vau?eru, ir vien?da ar atl?dz?bu, kas ir samaks?ta par vau?eru".

73. Rež?ms, saska?? ar kuru PVN uzskaita par katru pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, atbilstu pras?bai, ka summa, kurai uzliek nodokli, ir atl?dz?ba, kas sa?emta par vau?eru, ja faktiski izmantoto pre?u un pakalpojumu v?rt?ba sasniedz par vau?eru samaks?to cenu (40). Tom?r, ja visu faktiski izmantoto pakalpojumu v?rt?ba ir maz?ka par cenu, kas samaks?ta par vau?eru, tad ar? starp?ba ir j?apliek ar PVN. Šo summu saska?? ar PVN direkt?vas 30.b panta 2. punktu atz?st par atl?dz?bu par pakalpojumu izplat?šanu vai veicin?šanu, un kartes izdev?jam ir j?uzskaita PVN no š?s pe??as da?as.

74. PVN direkt?v? š?da veida rež?ms nav jauns. To piem?ro, piem?ram, ce?ojumu a?ent?ru aplikšanai ar nodokli (saska?? ar PVN direkt?vas 306. pantu un turpm?kajiem pantiem) (41), kur nodok?a b?ze ir atkar?ga no ce?ojumu a?ent?ras pe??as da?as (PVN direkt?vas 308. pants).

75. T?p?c, uzskatot pils?tas atlaižu kartes par vair?ku m?r?u vau?eriem, PVN direkt?v? ir noteikts, ka t?s j?apliek ar nodokli saska?? ar pe??as da?as iesp?ju, jo š? nodok?u sist?ma atbilst PVN pamatprincipiem. T? ?auj izvair?ties gan no nodok?u dubultas uzlikšanas, gan no nodok?a neuzlikšanas visp?r. Tas ir v?l viens iemesls, kas pamato interpret?ciju, saska?? ar kuru pils?tas atlaižu kartes ir vair?ku m?r?u vau?eri. Š?ds risin?jums atbilst 2016. gada direkt?vas m?r?iem, jo taj? ir preciz?ts pareizais veids pils?tas atlaižu karšu aplikšanai ar nodokli, izsl?dzot visas praks? izmantot?s iesp?jas, iz?emot vienu. Š?iet, ka š?du risin?jumu atbalsta ar? prakti?i PVN jom? (42).

76. Tom?r It?lijas vald?bas izvirz?t? priekšlikuma, kas tika akcept?ts iesniedz?jtiesas judikat?r? pirms 2016. gada direkt?vas pie?emšanas (43), kur? tika nolemts paral?li aplikt ar nodokli visu atl?dz?bu, kas sa?emta apmai?? pret pils?tas atlaižu karti, un katru faktiski sniegto pre?u pieg?di vai pakalpojumu, atbalst?šana var?tu novest pie nodok?u dubultas uzlikšanas (44). Š?s piln?gas aplikšanas ar nodokli iesp?jas (45) pie?emšana, k? apgalvo Komisija, var?tu izkrop?ot transporta vai ieejas bi?ešu aplikšanu ar PVN. Tieši no t? likumdev?js esot v?l?jies izvair?ties (46).

77. Visbeidzot, pils?tas atlaižu kartes uzskatot par daudzfunkcion?liem vau?eriem un piem?rojot t?m nodokli, pamatojoties uz pe??as da?as nodok?a rež?mu, ja izdev?js nav pre?u un pakalpojumu sniedz?js, tiek pied?v?ts visaptverošs, vienots, p?rredzams un neitr?ls nodok?u rež?ms. ?emot v?r? to, ka pamatliet? apl?kot? pils?tas atlaižu karte, š?iet, atbilst abiem PVN direkt?v? noteiktajiem nosac?jumiem, lai instrumentu var?tu uzskat?t par vau?eru, t? PVN nol?k? ir j?uzskata par vair?ku m?r?u vau?eru.

V. Secinājumi

78. Noslīgumu ierosinu Tiesai uz *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

Atlaižu karte, kuru piegādājumiem ir pienākums pieņemt kā atlīdzību par karti iekārtu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu kartes turētājiem noteikt vietā ierobežotā laikposmā un līdz noteiktai vērābai, ietilpst “vaučera” jēdziena piemērošanas jomā Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 30. a panta izpratnē. Tas tā ir pat tad, ja visus pakalpojumus, uz kuriem attiecas šāda karte, vidusmēra patērētājs nevar izmantot noteiktajā termiņā. Šāda karte ir “vairāku mērķu vaučers” šīs pašas tiesību normas izpratnē, ja nodoklis par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, par kuriem tā ir jāpieņem kā atlīdzība, nav zināms šīs kartes nodošanas brīdī.

1 Oriģinālvārdi – angļu.

2 Kā tas apliecināts manos 2022. gada 27. janvārī sniegtajos secinājumos *GE Aircraft Engine Services Ltd* (lieta C-607/20, EU:C:2022:63).

3 Skat. Direktīvu (ES) 2016/1065 (2016. gada 27. jūnijs), ar ko attiecībā uz vaučeriem piemērojamo režīmu groza Direktīvu 2006/112/EK (OV 2016, L 177, 9. lpp.) (turpmāk tekstā – “2016. gada direktīva”).

4 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

5 Šajā sakarā skat. 2016. gada direktīvas 1., 3. un 8. apsvērumu.

6 Padomes Sestā direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopājo pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

7 Lietas dalībnieki pamatlietā ir vienisprātis – un līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu nav norādīts pretējais –, ka šis jautājums attiecas uz pilsētas atlaižu karšu izmantošanu laikposmā pēc 2019. gada 1. janvāra.

8 PVN direktīvas 398. panta 1. punkta punktā ir noteikts: “Ir izveidota padomdevēja komiteja pievienotās vērtības nodokļa jautājumos, saukta “PVN komiteja”.”

9 PVN komiteja, “PVN režīms attiecībā uz pilsētas kartēm”, informatīvais dokuments, 2019. gada 3. aprīlis; “Darba dokuments Nr. 983, jaunie tiesību akti”, 2019. gada 13. novembris; “Darba dokuments Nr. 987, protokols”, 2019. gada 2. decembris.

10 Amand, C., “EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, *Intertax*, 45. sēj. 2. izd., 2017, 150. lpp.

11 PVN komiteja, “PVN režīms pilsētas atlaižu kartēm”, informatīvais dokuments, 2019. gada 3. aprīlis.

12 Turpat.

- 13 PVN komiteja, *Guidelines resulting from the 10th meeting* [10. sanāksmē izstrādāts vadlīnijas], 1980. gada 23.–24. oktobris, XV/353/80, 1/2.
- 14 PVN komiteja, “PVN režīms pilsētas atlaižu kartēm”, informatīvais dokuments, 2019. gada 3. aprīlis, 4. lpp.
- 15 Turpat, 6. punkts.
- 16 *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija), *Strömma Turism & Sjöfart AB*, 2018. gada 18. oktobris, Lieta Nr. 1980/18, kuras kopsavilkums angļu valodā ir pieejams *IBFD* datubāzē ar nosaukumu “*Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not*”.
- 17 Minutis direktīvas 2. pantā ir paredzēts, ka tās noteikumi ir piemērojami no 2019. gada 1. janvāra.
- 18 PVN komiteja, “PVN režīms pilsētas atlaižu kartēm”, informatīvais dokuments, 2019. gada 3. aprīlis, 8. lpp.
- 19 Turpat, 5. punkts.
- 20 Plašāk par atšķirībām starp valstīm un maksāšanas līdzekļiem skat. šo secinājumu 45. un 53. punktu.
- 21 Šādu pārskatu skatīt Amand, C., “Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019”, *La semaine fiscale*, Nr. 277, 2017. gada 20.–26. marts, 2. lpp.
- 22 Šajā nozīmē skat. neseno spriedumu, 2021. gada 9. novembris, *Bundesrepublik Deutschland* (īmenes vienotības saglabāšana) (C-91/20, EU:C:2021:898, 49. un 52. punkts).
- 23 Amand, C., “EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, 156. lpp., sk. iepriekš 10. zemsveras piezīmi.
- 24 Amand, C., “EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, sk. iepriekš 10. zemsveras piezīmi; Bijl, J.B.O., *The EU VAT Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 276. lpp.
- 25 Tomēr saskaņā ar priekšlikuma papildus “viena mēra valūtu” un “vairāku mēru valūtu” bija iekārtota paša kategorija – “atlaižu valūtas”. Skatīt 5. apsvērumu, kā arī 25. panta e) punktu un 30.a panta 1. punktu Priekšlikuma Padomes direktīvai, ar ko attiecībā uz valstīm piemērojamo režīmu groza Direktīvu 2006/112/EK (COM(2012) 206 final – 2012/0102 (CNS)).
- 26 Turpat.
- 27 Par līdzīgu likumdošanas procedūras iznākuma interpretāciju skat. Terra, B.J.M.; Kajus, J., *Commentary on EU VAT*, 2020, “7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher”.
- 28 Terra, B.J.M., Terra, E.T., “The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers”, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 27.–34., 28. lpp.
- 29 Neizsmeotā Eiropas pilsētu sarakstu, kas piedāvā šādas kartes, un to saturu skat. šeit: <https://welovecitycards.com/>.

- 30 Šo apgalvojumu apstiprina apstākļi, ka PVN komiteja nevarēja nonākt pie vienota secinājuma par PVN režīmu pilsētas atlaides kartēm. PVN komiteja, darba dokuments Nr. 987, protokols, 2019. gada 2. decembris, 5. lpp.
- 31 2016. gada direktīvas 6. apsvērumi.
- 32 Ja vaučers vispār netiek izmantots, proti, ja turētājs to vispār nesāk izmantot laikposmā, kurā var sākt tās izmantošanu, noteikumi par vaučeriem netiek piemēroti. Tas izriet no 2016. gada direktīvas 12. apsvēruma, kurā teikts: "Šī direktīva neattiecas uz situācijām, kad galapatērētājs neizmanto vairāku mērķu vaučeri tā derīguma termiņa laikā, un atļaužot, kas saņemta par šādu vaučeri, patur tirgotājs."
- 33 Skatīt šo secinājumu 44. punktu.
- 34 Bijl, J.B.O., *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, sk. iepriekš 24. zemsveras piezīmi.
- 35 Drozdowska, M., Duda-Seifert, M., un Faron, A., "Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities", *Management Sciences*, 2018, 23. sēj. Nr. 2, 19.–28. lpp.
- 36 Turpat, 27. punkts.
- 37 Iespējams, pašas biētes var uzskatīt par vaučeriem. Dažos literātos avotos ir atzīts, ka ir grūti atšķirt vienu mērķa vaučeri no biētes (Amand, C., "EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", 154. lpp., sk. iepriekš 10. zemsveras piezīmi, un Terra, B.J.M., Terra, E.T., "The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers", *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 30. lpp.). Šie paši autori, galvenokārt ņemot vērā Tiesas 2015. gada 23. decembra spriedumu *Air France/KLM un Hop!-Brit Air* (C-250/14 un C-289/14, EU:C:2015:841) un 2016. gada direktīvas 5. apsvēruma formulējumu, norāda, ka biētes nav vaučeri. Tomēr tas neattiecas uz šo prejudiciālo jautājumu.
- 38 Mans izcēlums.
- 39 Van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, 246. lpp.
- 40 Kartes izdevējs maksā par katru faktiski nodoto preci un sniegto pakalpojumu, un šādu darbību cenā ir iekļauts arī PVN (ja vien pakalpojums nav neapliekams). Izdevējs nevar atskaitīt PVN, kas iekļauts šajā cenā, kā priekšnodokli.
- 41 Tas, manuprāt, liecina par daudzām lūdzībām ar pamatlietas faktiem. Šajā sakarā skat. spriedumu, 2005. gada 13. oktobris, *ISt* (C-200/04, EU:C:2005:608).
- 42 Skat. šo secinājumu 32. punktu un minēto literāru.
- 43 Šajā saistībā skat. šo secinājumu 16. zemsveras piezīmi.
- 44 Skatīt manus secinājumus lietā *GE Aircraft Engine Services Ltd* (Lieta C-607/20, EU:C:2022:63, 2022. gada 27. janvāris, 53. punkts).
- 45 Skatīt šo secinājumu 29. un 32. punktu.

