Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES TAMARAS ČAPETAS [*TAMARA ĆAPETA*]
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 nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Ar nodokli apliekami darījumi – Pilsētas atlaižu karte – Direktīva (ES) 2016/1065 – Jēdziens "vaučers"

I. Ievads

1. Mūsdienās tirgū ir ļoti izplatīti dažādu veidu vaučeri (piemēram, dāvanu kartes un priekšapmaksas kartes, ko var izmantot dažādās 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 nolēmumu lūdz sniegt PVN direktīvas 30.a pantā paredzētā jēdziena "vaučers" nozīmes precizējumu. Tas ļautu šai tiesai lemt par Stokholmas pilsētas atlaižu 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.

1 Oriģinālvaloda – 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. gada 28. novembris) par kopējo 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 – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva").

4. PVN direktīvas darbības joma ir noteikta tās 2. panta 1. punktā. Minētā punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka "pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds", uzliek PVN.

5. Saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu "preču piegāde" ir definēta kā "tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam", savukārt saskaņā ar minētās direktīvas 24. panta 1. punktu "pakalpojumu sniegšana" ir "jebkurš darījums, kas nav preču piegāde".

6. PVN direktīvas 30.a panta 1. punktā "vaučers" ir definēts kā instruments, kas rada pienākumu pieņemt to kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un kam piegādājamās preces vai sniedzamie pakalpojumi vai potenciālo piegādātāju/sniedzēju identitātes ir vai nu norādītas uz paša instrumenta, vai ar to saistītos dokumentos, tostarp šāda instrumenta izmantošanas noteikumos.

7. Saskaņā ar minētās direktīvas 30.a panta 2. punktu "viena mērķa vaučers" ir vaučers, kam tā izdošanas brīdī ir zināma to preču piegādes vai to pakalpojumu sniegšanas vieta, uz ko vaučers attiecas, un PVN, kurš maksājams par šādām precēm vai pakalpojumiem. Turpretim direktīvas 30.a panta 3. punktā ir noteikts, ka "vairāku mērķu vaučers" ir vaučers, kas nav viena mērķa vaučers.

8. PVN direktīvas 30.b panta 2. punktā ir noteikts, ka faktiskai preču nodošanai vai faktiskai pakalpojumu sniegšanai apmaiņā pret vairāku mērķu vaučeru, ko piegādātājs/sniedzējs pieņem kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību, uzliek PVN, ievērojot 2. pantu, turpretim nevienu iepriekšēju minētā vairāku mērķu vaučera nodošanu ar PVN neapliek. Minētās direktīvas 30.b panta 2. punkta otrajā daļā ir uzsvērts, ka tad, "ja vairāku mērķu vaučera nodošanu veic nodokļa maksātājs, kas nav nodokļa maksātājs, kurš veic darījumu, kam uzliek PVN, ievērojot šā punkta pirmo daļu, jebkurai pakalpojumu sniegšanai, ko var identificēt, piemēram, izplatīšanas vai veicināšanas pakalpojumiem, uzliek PVN".

9. No PVN direktīvas 73. panta izriet, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.

10. Neskarot minētās direktīvas 73. pantu, atbilstoši 73.a pantam summa, kurai uzliek nodokli par precēm, kas piegādātas, vai pakalpojumiem, kas sniegti attiecībā uz vairāku mērķu vaučeru, ir vienāda ar atlīdzību, kas ir samaksāta par vaučeru, vai – ja informācija par minēto atlīdzību nav pieejama – naudas vērtību, kas norādīta uz paša vairāku mērķu vaučera vai saistītajos dokumentos, atskaitot PVN summu attiecībā uz piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem.

11. PVN direktīvas 30.a, 30.b un 73.a pants tika ieviests ar 2016. gada direktīvu. Minētās direktīvas attiecīgie apsvērumi ir šādi:

"(1) [PVN direktīva] paredz noteikumus par preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas laiku un vietu, summu, kurai uzliek nodokli, pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iekasējamību un atskaitīšanas tiesībām. Taču šie noteikumi nav pietiekami skaidri vai aptveroši, lai nodrošinātu konsekvenci attiecībā uz nodokļa režīmu darījumos, kas saistīti ar vaučeriem, un tāpēc rodas nevēlama ietekme uz iekšējā tirgus pienācīgu darbību.

(2) Lai nodrošinātu noteiktu un vienādu režīmu, konsekvenci ar principiem, kas attiecas uz vispārēju nodokli par patēriņu, kas tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai, lai novērstu nekonsekvenci, konkurences izkropļojumus, nodokļa dubultu uzlikšanu vai nodokļa neuzlikšanu un lai samazinātu risku, ka notiks izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, ir vajadzīgi īpaši noteikumi par PVN piemērošanu vaučeru gadījumā.

(3) Ņemot 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 ļoti 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 līdzīgiem 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 formātā, ir nepieciešams definēt, nosakot to būtiskās pazīmes, jo īpaši 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 pamatlietā, izdod un pārdod pilsētas atlaižu kartes Stokholmas (Zviedrija) apmeklētājiem.

13. Saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu šāda karte dod tās turētājiem tiesības līdz 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 īpašam 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. Izņemot 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 norēķināties par pakalpojumiem, kuru vērtība nepārsniedz 1800 SEK (aptuveni 175 EUR). Derīguma termiņš sākas, kad karte tiek izmantota pirmo reizi, un karte ir jāizmanto viena gada laikā pēc tās iegādes.

16. Prasītāja pamatlietā lūdza *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde, Zviedrija) sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai saņemtu apstiprinājumu tam, ka šāda pilsētas atlaižu karte ir vairāku mērķu vaučers.

17. Tomēr Nodokļu tiesību pārvalde konstatēja, ka tas tā nav. No vaučera definīcijas salīdzinājuma ar noteikumiem par nodokļa aprēķina bāzi tā secināja, ka vaučeram ir jābūt noteiktai nominālvērtībai vai arī ir jāattiecas uz konkrētu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Minētā pārvalde norāda, ka no vaučera ir viennozīmīgi jāizriet, ko tieši par to var iegūt, pat ja, iespējams, nav skaidrības – kā vairāku mērķu vaučera gadījumā – par to, kāda ir nodokļa likme vai valsts, kurā nodoklis tiek ieturēts.

18. Patlaban *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) izskata strīdu starp *Skatteverket* (Ieņēmumu dienests, Zviedrija) un *DSAB Destination Stockholm* saistībā ar minēto iepriekšējo nolēmumu par darījuma rezultātā maksājamo nodokli.

19. Puses galvenokārt nav vienisprātis par to, vai pilsētas atlaižu karte vispār ir uzskatāma par vaučeru. No vienas puses, Ieņēmumu dienests uzskata, ka attiecīgā karte nav vaučers, jo tai ir augsta vērtība un īss 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. Iesniedzējtiesa vispirms norāda, ka PVN direktīvas noteikumi par vaučeriem ir salīdzinoši jauni un tiek piemēroti vaučeriem, kas ir izdoti pēc 2018. gada 31. decembra[7]. Otrkārt, tā paskaidro, ka jautājums par to, kā kvalificēt šāda veida kartes, bija diskusiju temats ES PVN komitejā[8], taču šajā ziņā vienprātība netika panākta[9]. Visbeidzot iesniedzējtiesa norāda, ka Tiesai nav bijusi iespēja paust nostāju par to, kā interpretēt jēdzienus "vaučers" un "vairāku mērķu vaučers".

22. Šādos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai PVN direktīvas 30.a pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda karte, kāda ir aplūkota pamatlietā un kura tās turētājam ierobežotā laikposmā dod tiesības par noteiktu vērtību noteiktā vietā saņemt dažādus pakalpojumus, ir vaučers un – ja atbilde ir apstiprinoša – vai tas ir vairāku mērķu vaučers?"

[7] Lietas dalībnieki pamatlietā ir vienisprātis – un lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu 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.

23. Rakstveida apsvērumus Tiesai iesniedza *DSAB Destination Stockholm*, Ieņēmumu dienests, Itālijas valdība un Eiropas Komisija.

IV. Analīze

24. Iesniedzējtiesa, pirmkārt, lūdz sniegt norādījumus par to, kā ir jāinterpretē jēdziens "vaučers", kas ar 2016. gada direktīvu ir iekļauts PVN direktīvā. Šī interpretācija ir nepieciešama, lai iesniedzējtiesa varētu izlemt, vai Stokholmas pilsētas atlaižu karte ietilpst šā jēdziena piemērošanas jomā. Ja šī karte patiešām ir vaučers, iesniedzējtiesa, otrkārt, lūdz precizēt jēdzienu "vairāku mērķu vaučers".

25. Uz šiem jautājumiem atbildēšu šādi. Vispirms, lai paskaidrotu, kāpēc šis jautājums vispār radās, es aplūkošu vēsturisko situāciju attiecībā uz režīmu pilsētas atlaižu kartēm PVN nolūkā pirms 2016. gada direktīvas stāšanās spēkā. Pēc tam izskatīšu tiesisko regulējumu un no tā izrietošos noteikumus, ar kuriem tika ieviesti grozījumi PVN direktīvā, lai noteiktu, kas tiek saprasts ar terminu "vaučers". Visbeidzot, es atbildēšu uz jautājumu, vai pilsētas atlaižu kartes ir kvalificējamas kā vaučeri PVN nolūkā.

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

26. Lai gan Tiesai netika lūgts lemt par pilsētas atlaižu karšu PVN režīmu, tas nenozīmē, ka ne nodokļu iestādes, ne dalībvalstu tiesas nav piemērojušas ES tiesību aktus attiecībā uz šādu karšu PVN režīmu. Tomēr literatūrā [10] un PVN komitejas dokumentos [11] aprakstītie ziņojumi par iekšzemes lietām liecina, ka ES tiesību akti ir piemēroti dažādi.

27. No PVN komitejas ziņojumiem [12] izriet, ka ir trīs galvenie veidi, kā pilsētas atlaižu kartes tika traktētas PVN nolūkā. Pirmais veids bija atbrīvojuma no PVN piemērošana pilsētas atlaižu kartēm. Darījums starp izdevējiestādi un kartes turētāju tika atbrīvots no nodokļa, pamatojoties uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 1. apakšpunktu (tagad PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts), kas to klasificē kā kredīta piešķiršanu. Darījums starp karšu izdevējiem un piegādātājiem arī tika atbrīvots no nodokļa, bet pamatojoties uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 2. apakšpunktu (tagad PVN direktīvas 135. panta 1. punkta c) apakšpunkts), kas attiecas uz maksājuma garantiju. Taču pat tad, ja valstis ar pilsētas atlaižu kartēm veiktos darījumus uztvēra kā kredīta un maksājumu garantijas, tām joprojām bija iespēja saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta C daļas b) punktu (tagad PVN direktīvas 137. panta 1. punkta a) apakšpunkts) dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties šos, citos gadījumos no nodokļa atbrīvotos, darījumus pakļaut PVN [13].

28. Tādējādi atbrīvojums no nodokļa ar fakultatīvu atkārtotu iekļaušanu ar nodokli apliekamo darījumu jomā, šķiet, ir pirmais veids, kā pilsētas atlaižu kartes bija klasificētas PVN nolūkā [14]. Es šo iespēju saukšu par atbrīvojuma iespēju.

[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 izstrādātās 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.

29. Saskaņā ar otro iespēju, ko es saukšu par pilnīgas aplikšanas ar nodokli iespēju, darījumiem ar pilsētas atlaižu karti tiek piemērots PVN. Pilsētas atlaižu kartes izdevējam būtu jāuzliek PVN par kartes pārdošanu, pamatojoties uz pilnu nominālvērtību, kas norādīta uz šīs kartes [15]. PVN piemēro arī katram atsevišķam pakalpojumam, kas sniegts ar karti. Ir pierādījumi, ka iesniedzējtiesa savā judikatūrā [16] pirms 2016. gada direktīvas piemērošanas [17] ir šādi traktējusi pilsētas atlaižu kartes. PVN komitejas ziņojumi liecina, ka šāda pilsētas atlaižu karšu klasifikācija ir tikusi praktizēta dažās citās dalībvalstīs [18].

30. Trešā iespēja, ko es saukšu par peļņas daļas iespēju, PVN attiecina arī uz darījumiem ar pilsētas atlaižu karti. Tāpat kā otrajā iespējā, arī šajā gadījumā PVN iekasē par pilsētas atlaižu kartes piegādi, ko veic tās izdevējs, tomēr ar nodokli apliekamā bāze nav kartes pilna nominālvērtība, bet tikai summa, kas paliek pēc tam, kad atskaitīta vērtība, kura samaksāta kā atlīdzība par faktiski sniegtajiem pakalpojumiem, tā sauktā peļņas daļa [19]. Proti, pēc kartes izmantošanas izdevējiestāde apkopo informāciju no dažādiem piegādātājiem un maksā atlīdzību par faktiski sniegtajiem pakalpojumiem. PVN ir iekļauts šajā atlīdzībā, un tas nav atskaitāms. Pēc tam kartes izdevējs uzskaita PVN no starpības starp atlīdzību, kas saņemta par karti, un atlīdzību, ko tas samaksājis par faktiski veiktajiem darījumiem.

31. No iepriekš minētā izriet, ka PVN nolūkā pilsētas atlaižu kartes ir tikušas traktētas vismaz trīs dažādos veidos.

32. Kā tiks parādīts turpmāk, ja pilsētas atlaižu kartes uzskata par vaučeriem, tikai trešā jeb peļņas daļas iespēja ir piemērojama kā atbilstoša metode pilsētas atlaižu karšu aplikšanai ar PVN, vismaz attiecībā uz tām pilsētas atlaižu kartēm, kas ir izstrādātas kā vairāku mērķu vaučeri. Pirmā jeb atbrīvojuma iespēja, kas pilsētas atlaižu kartes pielīdzina maksājumu instrumentiem, būtu pretrunā 2016. gada direktīvas mērķim, kas, kā norādīts tās 6. apsvērumā, ir labāk nošķirt vaučerus no maksājumu instrumentiem [20]. Otrā jeb pilnīgas aplikšanas ar nodokli iespēja nebūtu saderīga ar vaučeriem piemērojamo nodokļu sistēmu neatkarīgi no tā, vai runa ir par viena mērķa vai vairāku mērķu vaučeru. Lai gan šāda nodokļu uzlikšana, iespējams, ir visefektīvākā nodokļu iekasēšanas ziņā, tas rada nodokļu dubultas uzlikšanas vai tādu preču vai pakalpojumu aplikšanas ar nodokļiem risku, kas citādi ir atbrīvoti no nodokļiem (piemēram, muzeju ieejas biļetes). Tādējādi šāda nodokļa uzlikšanas iespēja būtu arī pretrunā 2016. gada direktīvas mērķim – izvairīties no dubultas nodokļa uzlikšanas vai nodokļa neuzlikšanas, precizējot PVN režīmu attiecībā uz vaučeriem. Ar peļņas daļas iespēju var veiksmīgi izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas, lai gan tās īstenošana ir nedaudz sarežģītāka. Tomēr kopumā speciālistiem, kas pieraduši pie šādas nodokļu sistēmas, tas, kas dažkārt no pirmā acu uzmetiena var šķist sarežģīts svešiniekam, galu galā izrādās ne tik sarežģīti īstenojams [21].

15 Turpat, 6. lpp.

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 Minētās 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. lpp.

20 Plašāk par atšķirībām starp vaučeriem 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.

B. 2016. gada direktīva

33. Runājot par tiesību aktu interpretācijas metodēm, ir jāņem vērā likumdevēja nodoms, ciktāl to var saprast no paša teksta vai izstrādāšanas vēstures un papildu materiāliem [22]. Tāpēc ir nepieciešams aplūkot 2016. gada direktīvas pamatojumu un struktūru, kā arī izskatīt formulējumu, kurā ir definēts vaučera jēdziena saturs.

1. 2016. gada direktīvas pamatojums un struktūra

34. Tiesību aktu preambula bieži vien ir noderīga, lai izprastu likumdevēja motīvus, kas pamato tiesību aktā ietverto noteikumu pieņemšanu. No 2016. gada direktīvas 1. apsvēruma izriet, ka grozījumu ierosināšanas iemesls bija nepietiekama skaidrība par to, kā spēkā esošie PVN noteikumi būtu jāpiemēro vaučeriem. Līdz ar to bija nepieciešams precizējums, lai nodrošinātu konsekvenci attiecībā uz nodokļa režīmu darījumos, kas saistīti ar vaučeriem, dažādās dalībvalstīs. To apstiprina 2. un 3. apsvērums, kuros norādīts, ka likumdevēja nolūks ir panākt lielāku noteiktību un vienveidību attiecībā uz vaučeru režīmu. Ievada apsvērumos arī paskaidrots nodoms nodrošināt, lai vaučeru režīms atbilstu principam, ka vispārējs nodoklis par patēriņu ir tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai, un ka šādam precizējumam būtu jāveicina nekonsekvences, konkurences izkropļojumu, nodokļu dubultas uzlikšanas vai nodokļu neuzlikšanas un riska, ka notiks izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, samazināšana.

35. Tāpēc nekas neliecina, ka likumdevējs būtu paredzējis ieviest jaunu, īpašu režīmu attiecībā uz vaučeriem, kas atšķirtos no vispārējā PVN režīma preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai [23]. Tā mērķis bija tikai precizēt to, ko jau paredz pašreizējais "parastais" režīms, kuru piemēro vaučeriem.

36. Tā kā jaunie noteikumi par vaučeriem tādējādi nav izņēmums no vispārējiem ES noteikumiem par nodokļiem, es nepiekrītu Ieņēmumu dienestam un Itālijas valdībai, ka šie noteikumi ir jāinterpretē šauri.

37. Lai precizētu PVN režīmu attiecībā uz vaučeriem, ar 2016. gada direktīvu vispārējā PVN direktīvā tika ieviests 30.a, 30.b un 73.a pants. Vietas, kurās jaunie noteikumi tika iekļauti vispārējās PVN direktīvas režīmā, arī liecina par labu tam, ka šos grozījumus var uzskatīt tikai par tādu tiesību aktu atkārtotu formulējumu, kādi tie jau bija, piemērojot tos attiecībā uz vaučeriem.

38. 30.a un 30.b pants ir iekļauti PVN direktīvas sadaļā, kas attiecas uz darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, kā jauna 5. nodaļa ar nosaukumu "1. un 3. nodaļai kopīgi noteikumi". Minētās direktīvas 73.a pants ir iekļauts sadaļā par summu, kurai uzliek nodokli. Šajā noteikumā ir norādīts, ka tas ir piemērojams, "neskarot 73. pantu". Tādējādi tajā ir ievērota vispārējā sistēma, bet tā ir sīkāk paskaidrota attiecībā uz vairāku mērķu vaučeriem.

[22] Šajā nozīmē skat. neseno spriedumu, 2021. gada 9. novembris, *Bundesrepublik Deutschland* (Ģimenes 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. zemsvītras piezīmi.

2. Vaučera definīcija PVN direktīvā

39. PVN direktīvas 30.a panta 1. punktā vaučers ir definēts kā instruments, kas paredz pienākumu pieņemt to kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un kas satur informāciju par precēm vai pakalpojumiem, par kuriem vaučeru var izmantot kā atlīdzību, vai arī informāciju par potenciālajiem piegādātājiem.

40. Jāatzīmē, ka šī definīcija neietver visus instrumentus, kurus parasti dēvē par vaučeriem [24]. Viens no šādiem instrumentiem ir atlaižu vaučers. Tas nav iekļauts PVN direktīvā norādītajā definīcijā, lai gan sākotnējā priekšlikumā 2016. gada direktīvai tas bija paredzēts [25]. Kā norādīts 2016. gada direktīvas 4. apsvērumā, atlaižu vaučerus neiekļāva tāpēc, ka šādi instrumenti ļauj to turētājam saņemt tikai atlaidi preču vai pakalpojumu iegādei, bet pašus par sevi tos nevar izmantot kā atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Katrā ziņā pilsētas atlaižu karti nevar uzskatīt par vaučeru tikai tāpēc vien, ka to parasti dēvē par vaučeru. Lai to uzskatītu par vaučeru, tam ir jāatbilst diviem PVN direktīvas 30.a pantā paredzētajiem nosacījumiem.

41. Abi PVN direktīvas 30.a panta 1. punktā paredzētie nosacījumi ir kumulatīvi.

42. Pirmais nosacījums ir tāds, ka instrumentam ir jāietver preču vai pakalpojumu sniedzēju pienākums pieņemt to kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību par to piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem.

43. Savos apsvērumos Tiesai *DSAB Destination Stockholm* uzstāj, ka izšķirošais kritērijs, lai noteiktu, vai instruments ir kvalificējams kā vaučers, ir tieši šis nosacījums. Tomēr Itālijas valdība apgalvo, ka būtiska vaučera pazīme ir tā, ka tas piešķir tā turētājam tiesības no iepriekš noteiktiem piegādātājiem saņemt preces vai pakalpojumus, kas ir noteikti pēc daudzuma un kvalitātes.

44. Lai gan tiesības saņemt preces vai pakalpojumus, izmantojot vaučeru, parasti ir šādu instrumentu sastāvdaļa, šī īpašība netika uzskatīta par izšķirošu to definīcijai. Sākotnējā priekšlikumā 30.a pantā bija noteikts, ka ""vaučers" ir instruments, kas dod tiesības saņemt preces vai pakalpojumus [..]" [26]. Tomēr minētā noteikuma galīgajā redakcijā tiesības saņemt preces vai pakalpojumus nav minētas kā būtisks vaučera elements, bet gan uzsvars ir likts uz piegādātāja pienākumu pieņemt šo instrumentu kā atlīdzību [27]. Līdz ar to nevar piekrist Itālijas valdības argumentam, ka tiesības saņemt preces vai pakalpojumus ir būtiska vaučera pazīme.

45. Otrais nosacījums, lai instrumentu uzskatītu par vaučeru, ir tāds, ka piegādājamās preces vai pakalpojumi vai to potenciālo piegādātāju identitāte ir norādīta vai nu pašā instrumentā, vai ar to saistītajos dokumentos. Ir vispāratzīts, ka šādas pazīmes atšķir vaučerus no parastajiem maksājumu instrumentiem [28].

[24] Amand, C., "EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", sk. iepriekš 10. zemsvītras 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 sākotnējā priekšlikumā papildus "viena mērķa vaučeram" un "vairāku mērķu vaučeram" bija iekļauta īpaša kategorija – "atlaižu vaučers". Skatīt 5. apsvērumu, kā arī 25. panta e) punktu un 30.a panta 1. punktu Priekšlikumā Padomes direktīvai, ar ko attiecībā uz vaučeriem 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.

46. Šis nosacījums ir formulēts alternatīvi, un, lai instrumentu uzskatītu par vaučeru, pietiek ar to, ka ir skaidrs, par kādām precēm vai pakalpojumiem to var izmantot kā atlīdzību. Ja preces un pakalpojumi nav precizēti, pietiek ar to, ka ir zināmi preču vai pakalpojumu piegādātāji, kuriem vaučers ir jāpieņem kā atlīdzība.

47. Tādējādi saskaņā ar PVN direktīvā sniegto vaučera definīciju konstatējums, ka instruments ir vaučers, ir atkarīgs no tā, vai tas atbilst abiem iepriekš minētajiem nosacījumiem. Tomēr tekstā nav sniegta atbilde uz jautājumu, vai katrs instruments, kas atbilst šiem diviem nosacījumiem, ir obligāti jāuzskata par vaučeru. Es ierosināšu atbildi uz šo jautājumu kopā ar pārbaudi par to, vai pilsētas atlaižu kartes atbilst abiem PVN direktīvas 30.a panta 1. punktā paredzētajiem nosacījumiem.

C. Pilsētas atlaižu karšu aplikšana ar nodokļiem

48. Pieejamo pilsētas atlaižu karšu[29] daudzveidība nenozīmē, ka visas pilsētas atlaižu kartes automātiski tiek uzskatītas par vaučeriem. Drīzāk par to ir jālemj katrā gadījumā atsevišķi. 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 apsvērumos, ir vērts uzdot jautājumu, vai tās pilsētas atlaižu 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 atlaižu kartes kā vaučeri

50. Manuprāt, var droši secināt, ka lielākā daļa pilsētas atlaižu karšu paredz, ka piegādātājiem, kas piedalās shēmā, ir pienākums tās pieņemt kā atlīdzību. Tāpēc tās parasti atbilst pirmajam nosacījumam. Stokholmas pilsētas atlaižu kartes gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka uzņēmējiem, kas pārvalda muzejus vai citus apskates objektus vai transporta pakalpojumus un kas piedalās kartes shēmā, 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 atlaižu karte tiktu pieņemta vismaz vienu reizi. Tāpēc vienošanās, saskaņā ar kuru piegādātājs var atteikties pieņemt kartes turētāju vairāk nekā vienu reizi (bet var brīvprātīgi pieņemt kartes turētāju vairāk nekā vienu reizi), kā tas ir Stokholmas pilsētas atlaižu kartes gadījumā, nav pretrunā pirmajam nosacījumam, jo piegādātājam joprojām ir pienākums pieņemt karti vismaz vienu reizi.

[29] Neizsmeļošu to Eiropas pilsētu sarakstu, kas piedāvā šādas kartes, un to saturu skat. šeit: https://welovecitycards.com/.

[30] Šo apgalvojumu apstiprina apstāklis, ka PVN komiteja nevarēja nonākt pie vienota secinājuma par PVN režīmu pilsētas atlaižu kartēm. PVN komiteja, darba dokuments Nr. 987, protokols, 2019. gada 2. decembris, 5. lpp.

52. Ieņēmumu dienests norāda vēl divus iemeslus, kāpēc Stokholmas pilsētas atlaižu karte nav uzskatāma par vaučeru. 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 definēšanai. Tas nenozīmē, ka instrumenti, kuru vērtība samazinās ar katru izmantošanas reizi, nevar tikt uzskatīti par vaučeriem. Tomēr to nevar uzskatīt par nosacījumu. Pietiek ar to, ka, nepārsniedzot augšējās vērtības robežas, vaučers ir jāpieņem kā atlīdzība par tajā ietvertajiem pakalpojumiem. Tādējādi tas, ka pamatlietā aplūkotā pilsētas atlaižu karte kartes turētājam nenorāda, cik daudz kredīta ir palicis kartē, neliedz to uzskatīt par vaučeru.

54. Otrais iebildums, ko izvirza Ieņēmumu dienests, ir tāds, ka daži pilsētas atlaižu kartes aspekti ir līdzīgi abonementam, kas nozīmē, ka karti nevar uzskatīt par vaučeru. 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 pārskaitīšanas brīdī. Tas neattiecas uz pilsētas atlaižu kartēm, ko izmanto kā vaučerus. Pilsētas atlaižu 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 atlaižu karte to nemaina. Ja kartes turētāji izmanto pilsētas atlaižu kartes sniegto iespēju iegādāties abonementu, tad šī abonementa piegāde tiks aplikta ar nodokli, bet turpmākā pakalpojumu sniegšana (piemēram, katrs brauciens ar autobusu) netiks aplikta ar nodokli.

55. Tas, ka pilsētas atlaižu karte ļauj kartes turētājam to izmantot kā atlīdzību par abonementu, jo tā ir pakalpojums ar saviem PVN noteikumiem, tādējādi neliedz to klasificēt par vaučeru un nav pretrunā ar abonementiem piemērojamo nodokļu režīmu.

56. Attiecībā uz PVN direktīvas 30.a pantā paredzēto otro nosacījumu, ka ir jābūt zināmām piegādājamām precēm vai sniedzamajiem pakalpojumiem vai to iespējamo piegādātāju identitātei, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir arī minēts, ka kartē un ar to saistītajos dokumentos ir skaidri norādīti iesaistītie piegādātāji, kā arī pakalpojumi, kurus var izmantot.

57. Tomēr Ieņēmumu dienests apgalvo, ka pilsētas atlaižu karti nevar klasificēt par vaučeru, jo tās ierobežotā izmantošanas laika dēļ vidusmēra patērētājam nav iespējams izmantot visus pakalpojumus, uz kuriem attiecas karte. Taču vaučera definīcijā nav noteikts, ka ir jāizmanto visi attiecīgie pakalpojumi (vai preces), lai instrumentu varētu uzskatīt par vaučeru. Instrumenti, kas ļauj izmantot visas uzskaitītās preces un pakalpojumus (piemēram, mazumtirdzniecības veikalu vaučeri), patiešām ir vaučeri, ja tos pieņem kā atlīdzību. Tomēr prasība, ka visas preces un pakalpojumi ir jāizpērk, nav nosacījums, kas instrumentu padara par vaučeru [32]. Gluži pretēji, kā

[31] 2016. gada direktīvas 6. apsvērums.

[32] Ja vaučers vispār netiek izmantots, proti, ja turētājs to vispār nesāk izmantot laikposmā, kurā var sākt tā 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 vaučeru tā derīguma termiņa laikā, un atlīdzību, kas saņemta par šādu vaučeru, patur tirgotājs."

paskaidrots iepriekš [33] – daļa no vaučera definīcijas, kas nosaka, ka tas ietver tiesības uz uzskaitīto preču un pakalpojumu sniegšanu, netika iekļauta 2016. gada direktīvas galīgajā redakcijā. Tas ir papildu arguments par labu interpretācijai, ka likumdevējs noraidīja nosacījumu, ka visi instrumentā ietvertie pakalpojumi ir jāizmanto, lai šo instrumentu uzskatītu par vaučeru. Tādējādi tas, ka pilsētas atlaižu kartes īsais darbības laiks parasti neļauj kartes turētājiem izmantot visus uzskaitītos pakalpojumus, nemaina secinājumu, ka PVN nolūkā pilsētas atlaižu karte ir vaučers.

58. Atšķirība starp visu kartē iekļauto pakalpojumu pilno vērtību un tās nominālvērtību ir saprotama, ja ņem vērā lielākās daļas vaučeru kopumā [34] un it īpaši pilsētas atlaižu karšu veicināšanas dimensiju [35]. Itālijas valdība pauda bažas, ka kartes derīguma īsais termiņš neļauj izmantot visus pakalpojumus un varētu ietekmēt tās pievilcību apmeklētājiem [36]. Tomēr tas nemaina PVN režīmu šādām kartēm.

59. Tā kā šis jautājums tika izvirzīts iesniedzējtiesā un dažādos lietas dalībnieku Tiesā iesniegtajos apsvērumos, es uzskatu, ka ir nepieciešams izvērtēt arī 2016. gada direktīvas 5. apsvēruma ietekmi uz pilsētas atlaižu karšu kā vaučeru pieņemšanu. Šajā apsvērumā ir norādīts, ka "noteikumiem attiecībā uz vaučeriem nebūtu jāizraisa nekādas izmaiņas PVN režīmā attiecībā uz transporta biļetēm, kino un muzeju ieejas biļetēm, pastmarkām vai līdzīgiem instrumentiem".

60. Šā apsvēruma mērķis, manuprāt, ir precizēt, ka iespēja iegādāties biļetes, pastmarkas vai līdzīgus instrumentus, izmantojot vaučeru, nemaina PVN likmi, kas piemērojama šādām biļetēm, no kurām dažas ir atbrīvotas no nodokļa, bet citām piemēro samazinātu likmi [37]. Vaučeri tikai rada iespēju iegādāties biļeti un rada pienākumu šādas biļetes piegādātājam pieņemt vaučerus kā atlīdzību. Tas nekādā veidā nemaina šādām biļetēm piemērojamo PVN režīmu. Ja biļete ir atbrīvota no PVN, PVN netiks iekasēts neatkarīgi no tā, vai piegādātājs kā atlīdzību ir pieņēmis naudu, citus maksāšanas līdzekļus vai vaučeru.

61. Vienīgais iemesls, kādēļ instruments, kas atbilst abiem PVN direktīvā paredzētajiem nosacījumiem, manuprāt, nebūtu jāuzskata par vaučeru, ir tāds, ka tas neļauj piemērot īpašu PVN režīmu pakalpojumam, par kura sniegšanu tas ir jāpieņem kā atlīdzība. Kā parādīšu savu secinājumu pēdējā daļā, ja pilsētas atlaižu kartei kā vairāku mērķu vaučeram piemēro peļņas daļas nodokļa uzlikšanas iespēju, tā kā vaučera traktēšana nemainīs īpašo PVN režīmu pakalpojumiem, kas iekļauti šādā vaučerā un kuriem PVN nolūkā piemēro atšķirīgu režīmu.

62. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uzskatu, ka tāda pilsētas atlaižu karte, par kādu ir runa pamatlietā, atbilst abiem PVN direktīvas 30.a pantā paredzētajiem nosacījumiem un līdz ar to PVN nolūkā ir jāuzskata par vaučeru.

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. zemsvītras 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 biļetes var uzskatīt par vaučeriem. Dažos literatūras avotos ir atzīts, ka ir grūti atšķirt viena mērķa vaučeru no biļetes (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. zemsvītras 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 biļetes nav vaučeri. Tomēr tas neattiecas uz šo prejudiciālo jautājumu.

2. Pilsētas atlaižu kartes kā vairāku mērķu vaučeri

63. Ja pilsētas atlaižu karte ir kvalificējama kā vaučers, iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai tas ir viena vai vairāku mērķu vaučers.

64. PVN direktīvas 30.a pantā ir nošķirti divu veidu vaučeri: viena mērķa un vairāku mērķu. Vairāku mērķu vaučers ir definēts negatīvi kā jebkurš vaučers, kas nav kvalificējams kā viena mērķa vaučers.

65. Saskaņā ar PVN direktīvas 30.a panta 2. punktu "viena mērķa vaučers" ir vaučers, kam tā izdošanas brīdī ir zināma to preču piegādes vai to pakalpojumu sniegšanas vieta, uz ko vaučers attiecas, *un* PVN, kurš maksājams par šādām precēm vai pakalpojumiem [38]. No šīm norādēm izriet, ka šie nosacījumi ir kumulatīvi un, pats galvenais, ka tie nozīmē to, ka viena mērķa vaučera izdošanas brīdī ir jābūt noteiktam PVN režīmam.

66. Attiecībā uz pilsētas atlaižu kartēm vai vismaz pamatlietā aplūkotajām pilsētas atlaižu kartēm ir skaidrs, ka kartes iegādes brīdī nav zināms, kādi pakalpojumi tiks sniegti. Tādējādi šajā paša brīdī nav arī zināms, kāda PVN likme tiks piemērota. Līdz ar to šāda pilsētas atlaižu karte nav viena mērķa vaučers. Tomēr, tā kā karte ir vaučers, tā ir jāklasificē par vairāku mērķu vaučeru.

3. Pilsētas atlaižu karšu kā vairāku mērķu vaučeru aplikšana ar nodokli

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

68. Veidu, kādā PVN jāpiemēro vairāku mērķu vaučeriem, piemēram, pilsētas atlaižu kartēm, reglamentē PVN direktīvas 30.b un 73.a pants.

69. Īpaši noderīgi ir aplūkot konkrēto PVN noteikumu piemērošanu attiecībā uz vaučeriem, kad runa ir par pilsētas atlaižu kartēm. Tādēļ es izvērtēšu, kuri režīmā ietvertie darījumi ir apliekami ar nodokli un kurā brīdī, kā arī apliekamo summu, jo pēdējais ir viens no elementiem, ko Nodokļu tiesību pārvalde ņēma vērā, konstatējot, ka tādas pilsētas atlaižu kartes, par kādu ir runa pamatlietā, neietilpst jēdziena "vaučers" piemērošanas jomā.

70. Saskaņā ar PVN direktīvas 30.b panta 2. punktu PVN vairāku mērķu vaučeriem piemēro brīdī, kad faktiski tiek nodotas attiecīgās preces vai sniegts attiecīgais pakalpojums, tādējādi nodoklis netiek iekasēts par vaučera nodošanu, kas notiek pirms tā izmantošanas. Tā tas ir tāpēc, ka pilsētas atlaižu kartes iegādes brīdī nav zināma visa informācija, kas PVN nolūkā ir būtiska [39]. Ņemot vērā, ka PVN ir nodoklis par faktisko preču nodošanu un pakalpojumu sniegšanu, vairāku mērķu vaučeru gadījumā nav iespējams zināt, kuras preces un pakalpojumi, kas ietverti šādā vaučerā, tiks faktiski nodrošināti.

71. Pilsētas atlaižu kartes parasti izsniedz nodokļu maksātājs, kas nav to pakalpojumu sniedzējs, par kuriem karte jāpieņem par atlīdzību. Tā kā kartes izdevējs saņem atlīdzību no kartes turētāja par vaučera nodošanu, rodas jautājums, vai šis darījums ir jāapliek ar nodokli kā atsevišķs pakalpojums. Pretējā gadījumā daži no režīmā iesaistītajiem darījumiem varētu palikt neaplikti ar

[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.

nodokli. Kā es parādīšu, nodokļa iespējas, kas šo secinājumu 32. punktā aprakstīta kā peļņas daļas iespēja, piemērošana ļauj aplikt ar nodokli visus iesaistītos darījumus un izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas.

72. Vajadzība piemērot šādu režīmu, manuprāt, izriet no PVN direktīvas 30.b panta 2. punkta un 73.a panta kopīgas interpretācijas. Pirmajā minētajā noteikumā ir paredzēts, ka tad, "ja vairāku mērķu vaučera nodošanu veic nodokļa maksātājs, kas nav nodokļa maksātājs, kurš veic darījumu, kam uzliek PVN, ievērojot šā punkta pirmo daļu, jebkurai pakalpojumu sniegšanai, ko var identificēt, piemēram, izplatīšanas vai veicināšanas pakalpojumiem, uzliek PVN". Pēdējais noteikums paredz, ka "summa, kurai uzliek nodokli par precēm, kas piegādātas, vai pakalpojumiem, kas sniegti attiecībā uz vairāku mērķu vaučeru, ir vienāda ar atlīdzību, kas ir samaksāta par vaučeru".

73. Režīms, saskaņā ar kuru PVN uzskaita par katru preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, atbilstu prasībai, ka summa, kurai uzliek nodokli, ir atlīdzība, kas saņemta par vaučeru, ja faktiski izmantoto preču un pakalpojumu vērtība sasniedz par vaučeru samaksāto cenu [40]. Tomēr, ja visu faktiski izmantoto pakalpojumu vērtība ir mazāka par cenu, kas samaksāta par vaučeru, tad arī starpība ir jāapliek ar PVN. Šo summu saskaņā ar PVN direktīvas 30.b panta 2. punktu atzīst par atlīdzību par pakalpojumu izplatīšanu vai veicināšanu, un kartes izdevējam ir jāuzskaita PVN no šīs peļņas daļas.

74. PVN direktīvā šāda veida režīms nav jauns. To piemēro, piemēram, ceļojumu aģentūru aplikšanai ar nodokli (saskaņā ar PVN direktīvas 306. pantu un turpmākajiem pantiem) [41], kur nodokļa bāze ir atkarīga no ceļojumu aģentūras peļņas daļas (PVN direktīvas 308. pants).

75. Tāpēc, uzskatot pilsētas atlaižu kartes par vairāku mērķu vaučeriem, PVN direktīvā ir noteikts, ka tās jāapliek ar nodokli saskaņā ar peļņas daļas iespēju, jo šī nodokļu sistēma atbilst PVN pamatprincipiem. Tā ļauj izvairīties gan no nodokļu dubultas uzlikšanas, gan no nodokļa neuzlikšanas vispār. Tas ir vēl viens iemesls, kas pamato interpretāciju, saskaņā ar kuru pilsētas atlaižu kartes ir vairāku mērķu vaučeri. Šāds risinājums atbilst 2016. gada direktīvas mērķiem, jo tajā ir precizēts pareizais veids pilsētas atlaižu karšu aplikšanai ar nodokli, izslēdzot visas praksē izmantotās iespējas, izņemot vienu. Šķiet, ka šādu risinājumu atbalsta arī praktiķi PVN jomā [42].

76. Tomēr Itālijas valdības izvirzītā priekšlikuma, kas tika akceptēts iesniedzējtiesas judikatūrā pirms 2016. gada direktīvas pieņemšanas [43], kurā tika nolemts paralēli aplikt ar nodokli visu atlīdzību, kas saņemta apmaiņā pret pilsētas atlaižu karti, un katru faktiski sniegto preču piegādi vai pakalpojumu, atbalstīšana varētu novest pie nodokļu dubultas uzlikšanas [44]. Šīs pilnīgas aplikšanas ar nodokli iespējas [45] pieņemšana, kā apgalvo Komisija, varētu izkropļot transporta vai ieejas biļešu aplikšanu ar PVN. Tieši no tā likumdevējs esot vēlējies izvairīties [46].

[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 līdzībām 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 literatūru.

[43] Šajā saistībā skat. šo secinājumu 16. zemsvītras 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.

[46] 2016. gada direktīvas 5. apsvērums.

77. Visbeidzot, pilsētas atlaižu kartes uzskatot par daudzfunkcionāliem vaučeriem un piemērojot tām nodokli, pamatojoties uz peļņas daļas nodokļa režīmu, ja izdevējs nav preču un pakalpojumu sniedzējs, tiek piedāvāts visaptverošs, vienots, pārredzams un neitrāls nodokļu režīms. Ņemot vērā to, ka pamatlietā aplūkotā pilsētas atlaižu karte, šķiet, atbilst abiem PVN direktīvā noteiktajiem nosacījumiem, lai instrumentu varētu uzskatīt par vaučeru, tā PVN nolūkā ir jāuzskata par vairāku mērķu vaučeru.

V. Secinājumi

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

Atlaižu karte, kuru piegādātājiem ir pienākums pieņemt kā atlīdzību par kartē iekļauto preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu kartes turētājiem noteiktā vietā ierobežotā laikposmā un līdz noteiktai vērtībai, ietilpst "vaučera" jēdziena piemērošanas jomā Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo 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.