Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

28 април 2022 година*

„Преюдициално запитване — Директива 2006/112/ЕО — Обща система на данъка върху добавената стойност — Член 30а, точка 1 — Понятие „ваучер“ — Член 30а, точка 3 — Понятие „ваучер за множество различни плащания“ — Продажба на карта, даваща право на притежателя да ползва редица туристически услуги за ограничен период от време“

По дело C-637/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) с акт от 18 ноември 2020 г., постъпил в Съда на 25 ноември 2020 г., в рамките на производство по дело

Skatteverket

срещу

DSAB Destination Stockholm AB,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, I. Ziemele, T. von Danwitz (докладчик), P. G. Xuereb и A. Kumin, съдии,

генерален адвокат: T. Ćapeta,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Skatteverket, от A.-S. Pallasdies, в качеството на представител,

– за DSAB Destination Stockholm AB, от U. Grefberg и M. Fri, advokat,

– за италианското правителство, от G. Palmieri и A. Maddalo, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и P. Carlin, в качеството на представители,

* Език на производството: шведски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 24 февруари 2022 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 30а от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива (ЕС) 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 г. (ОВ L 177, 2016 г., стр. 9) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Skatteverket (Данъчна администрация, Швеция) и DSAB Destination Stockholm AB (наричано по-нататък „DSAB“) във връзка с данъчното третиране на инструмент, предлаган от последното на пазара под формата на карта, наречена „citycard“ (наричана по-нататък „разглежданата в главното производство карта“).

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

3 Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС на облагане с данък върху добавената стойност (ДДС) подлежи доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

4 Член 30а от Директивата за ДДС гласи:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

1) „ваучер“ означава инструмент, при който съществува задължение да бъде приет като заплащане или част от заплащане за предоставяне на стоки или услуги и за който стоките или услугите, които ще се предоставят, или имената на лицата, които евентуално ще ги предоставят, са обозначени върху самия инструмент или в свързаната с него документация, включително в реда и условията за ползване на въпросния инструмент;

2) „ваучер за конкретна цел“ означава ваучер, при който мястото на доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, и дължимият ДДС за тези стоки или услуги са известни в момента на издаването на ваучера;

3) „ваучер за множество различни плащания“ означава ваучер, различен от ваучер за конкретна цел“.

5 Член 30б от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Всяко прехвърляне на ваучер за конкретна цел, извършено от данъчнозадължено лице, действащо от свое име, се счита за доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът. Действителното предаване на стоките или предоставяне на услугите срещу представянето на ваучер за конкретна цел, приет от доставчика като заплащане или част от заплащане, не се разглежда като отделна сделка.

Когато прехвърляне на ваучер за конкретна цел е извършено от данъчнозадължено лице, действащо от името на друго данъчнозадължено лице, това прехвърляне се счита за доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, извършена от другото данъчнозадължено лице, от името на което действа данъчнозадълженото лице.

Когато доставчикът на стоки или услуги не е данъчнозадълженото лице, което, действайки от свое име, е издало ваучера за конкретна цел, този доставчик въпреки това се счита за извършващ доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, към въпросното данъчнозадължено лице.

2. Действителното предаване на стоките или предоставянето на услугите срещу представянето на ваучер за множество различни плащания, приет от доставчика като заплащане или част от заплащане, се облага с ДДС съгласно член 2, докато всяко предходно прехвърляне на този ваучер за множество различни плащания не подлежи на облагане с ДДС.

Когато се извършва прехвърляне на ваучер за множество различни плащания от данъчнозадължено лице, различно от данъчнозадълженото лице, извършващо облагаемата с ДДС сделка по първа алинея, всяка доставка на услуги, която може да бъде идентифицирана, като например дистрибуторски или промоционални услуги, подлежи на облагане с ДДС“.

6 Съгласно член 73а от Директивата за ДДС:

„Без да се засяга член 73, данъчната основа на доставката на стоки или услуги, предоставени срещу ваучер за множество различни плащания, е равна на платената за ваучера сума или, при липсата на информация за тази сума, на паричната стойност, посочена върху самия ваучер за множество различни плащания или в свързаната с него документация, без размера на ДДС, свързан с доставените стоки или услуги“.

Директива 2016/1065

7 Съображения 2, 4 и 5 от Директива 2016/1065, която изменя Директива 2006/112, за да включи в нея по-специално членове 30а, 30б и 73а, гласят:

„(2) За да се гарантира сигурно и еднакво третиране, за да е налице съответствие с принципите за общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, за да се избегне непоследователност, нарушаване на конкуренцията, двойно данъчно облагане или необлагане и за да се намали рискът от избягване на данъчно облагане, са необходими отделни правила по отношение на третирането на ваучерите за целите на ДДС.

[…]

(4) Тези правила следва да се отнасят само за ваучери, които могат да се използват за получаване на стоки или услуги. Въпреки това тези правила не следва да се отнасят за инструменти, които дават право на притежателя да получи отстъпка при покупката на стоки или услуги, но не дават право на получаване на такива стоки или услуги.

(5) Разпоредбите във връзка с ваучерите не следва да водят до промяна в третирането за целите на ДДС на билетите за пътуване, входните билети за кина и музеи, пощенските марки или други подобни“.

Шведското право

8 Членове 30а и 30б от Директивата за ДДС са транспонирани в шведското право по-конкретно с глава 1, членове 20 и 21, глава 2 от член 12 и глава 7, член 3c от mervärdesskattelagen (1994: 200) (Закон № 200 от 1994 г. за данъка върху добавената стойност) от 30 март 1994 г. (SFS 1994 г., бр. 200).

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

9 DSAB е предприятието, което продава разглежданата в главното производство карта за туристи, посещаващи град Стокхолм (Швеция).

10 Картата дава на нейния притежател правото на достъп до около шестдесет туристически атракции, като например забележителности и музеи, за ограничен период от време и до определен размер. Тя дава достъп и до десетина услуги за превоз на пътници, като например маршрути, извършвани със собствени автобуси и корабчета на DSAB, наречени „Hop On — Hop off“, както и посещения, организирани от други доставчици. Някои от тези услуги подлежат на облагане с ДДС със ставки от 6 % до 25 %, докато други са освободени от ДДС. Притежателят на разглежданата в главното производство карта я използва като платежно средство, за да получи достъп до или ползване на услуга, без да плаща допълнителни такси, тъй като картата само се регистрира посредством предвидено за тази цел четящо устройство. Впоследствие, по силата на сключен с DSAB договор, доставчикът получава от него за всеки достъп или използване възнаграждение в размер на процент от нормалната цена за достъпа или ползването. Доставчикът не е длъжен да допуска до своите услуги притежателя на картата повече от веднъж. DSAB не гарантира минимален брой посетители. При достигане на лимита на стойността на картата, тя не може повече да се използва от нейния притежател.

11 Разглежданата в главното производство карта съществува в няколко варианта, съдържащи срокове на валидност и различни лимити на стойността. Така карта за възрастни с 24-часова валидност струва 669 SEK (шведски крони) (приблизително 65 EUR). През този срок на валидност притежателят може да използва картата като средство за плащане в размер на 1 800 SEK (приблизително 176 EUR). Срокът на валидност започва да тече, когато картата се използва за първи път. Тя трябва да бъде използвана в срок от една година след като е закупена.

12 В отговор на подадено от DSAB искане за предварително становище по данъчни въпроси Skatterättsnämnden (Комисия по данъчно право, Швеция) приема, че разглежданата в главното производство карта не представлява „ваучер за множество различни плащания“ по смисъла на член 30а от Директивата за ДДС. Според нея от определението за „ваучер“ по смисъла на този член във връзка с разпоредбите относно изчисляването на данъчната основа следва, че ваучерът трябва да има определена номинална стойност или да се отнася до определени конкретни доставки на стоки или услуги. Според тази комисия от ваучера трябва ясно да личи какво може да бъде получено в замяна на него, въпреки че — когато става въпрос за ваучер за множество различни плащания — може да има несигурност, що се отнася например до данъчната ставка или до държавата на облагане.

13 Това предварително становище е обжалвано пред запитващата юрисдикция както от данъчната администрация, така и от DSAB.

14 Данъчната администрация изтъква, че разглежданата в главното производство карта не може да се квалифицира като „ваучер“ по смисъла на член 30а от Директивата за ДДС. Ставало въпрос за форма на карта за отдих, чийто лимит на стойността бил много висок спрямо нейния много кратък срок на валидност. По този начин средният потребител не бил в състояние да се възползва от всички възможности, предлагани от картата. Предоставеното на потребителя чрез картата намаление в сравнение с нормалната цена на посетените атракции било непропорционално на степента на нейното използване. Затова картата не можела да се разглежда именно в качеството ѝ на карта като средство за размяна срещу стоки или услуги.

15 DSAB обаче твърди, че разглежданата в главното производство карта отговаря на условията по член 30а от Директивата за ДДС и тя представлява „ваучер за множество различни плащания“ по смисъла на този член. По-конкретно DSAB отбелязва, че съответните доставчици са длъжни да приемат картата като платежно средство, при което приложимите за нейните притежатели условия определят кои услуги могат да бъдат заплатени с нея и кои са доставчиците на тези услуги. Една и съща карта може да се използва за заплащане на услуги, за които се прилагат различни данъчни ставки. Така размерът на ДДС, дължим за доставките, които се предоставят като насрещна престация за разглежданата в главното производство карта, не бил известен към момента на нейното издаване.

16 При тези условия, като констатира, че Съдът все още не се е произнасял по тълкуването на разпоредбите на Директивата за ДДС относно ваучерите и че работите на Комитета по ДДС, установен в член 398 от тази директива, не са довели до консенсус относно данъчното третиране на инструментите, като разглежданата в главното производство карта, Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 30а от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че карта като разглежданата в главното производство, която дава на притежателя си право да получи различни услуги на дадено място, за ограничен период и до определена стойност, представлява ваучер и при тези обстоятелства представлява ваучер за множество различни плащания?“.

По преюдициалния въпрос

17 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да се установи по същество дали член 30а от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че инструмент, който дава на притежателя си право да получи различни услуги на дадено място, за ограничен период и до определена стойност, може да представлява „ваучер“ по смисъла на член 30а, точка 1 от тази директива, дори когато поради ограничения срок на валидност на този инструмент средният потребител не би могъл да се възползва от всички предлагани услуги, и ако това е така, дали този инструмент може да представлява „ваучер за множество различни плащания“ по смисъла на член 30а, точка 3 от тази директива.

18 Съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се има предвид не само съдържанието ѝ, но и контекстът и целите на правната уредба, от която тя е част (решение от 18 ноември 2020 г., Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, т. 39 и цитираната съдебна практика).

19 В това отношение следва, на първо място, да се определи при какви условия даден инструмент може да бъде квалифициран като „ваучер“ с оглед на текста на член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС.

20 Съгласно тази разпоредба „ваучер“ е инструмент, при който, първо, съществува задължение да бъде приет като заплащане или част от заплащане за предоставяне на стоки или услуги и второ, той е инструмент, за който стоките или услугите, които ще се предоставят, или имената на лицата, които евентуално ще ги предоставят, са обозначени върху самия инструмент или в свързаната с него документация, включително в реда и условията за ползване на въпросния инструмент.

21 Ето защо следва да се провери, от една страна, дали такъв инструмент е съчетан със задължение той да бъде приет като насрещна престация изцяло или частично за доставка на стоки или за предоставяне на услуги и от друга страна, дали въпросният инструмент или съответната документация уточняват кои са стоките или услугите, които следва да бъдат предоставени, и доколко са обозначени имената на лицата, които евентуално ще ги предоставят. Както следва от текста на член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС, съдържащ съюза „и“, и както констатира генералният адвокат в точка 41 от своето заключение, припомнените в точка 20 от настоящото решение две условия са кумулативни.

22 От акта за преюдициално запитване е видно, че в случая тези две условия изглежда са изпълнени, което обаче следва да се провери от запитващата юрисдикция.

23 Що се отнася до довода на данъчната администрация, че разглежданата в главното производство карта не може да представлява „ваучер“ по смисъла на член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС, тъй като средният потребител не би могъл да се възползва от всички предлагани услуги предвид ограничения срок на валидност на картата, трябва да се констатира, че подобен довод не може да се приеме.

24 Всъщност, както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 57 от заключението си, от определението за „ваучер“ в член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС не следва, че срокът на валидност на съответната карта или възможността да се ползват всички предлагани в нея услуги са обстоятелства, от които зависи квалифицирането на посочената карта като „ваучер“ по смисъла на тази разпоредба.

25 Освен това, противно на изразеното в писменото становище на италианското правителство твърдение, издаването на инструмент като разглежданата в главното производство карта не може да се квалифицира като „доставка само на една услуга“, предвид разнообразието на предлаганите услуги и на икономическите оператори, които като трети лица действат в качеството на доставчици.

26 Подобна квалификация освен това би била в противоречие с целта, изразена в съображение 5 от Директива 2016/1065, тъй като би довела до облагане с единна данъчна ставка на услуги, каквито са транспортните услуги или посещението на музеи, които се облагат с различни ставки на ДДС или са освободени от този данък. Подобна квалификация би могла да доведе и до двойно данъчно облагане на съответните услуги, въпреки че, както следва от съображение 2 от Директива 2016/1065, последната има за цел именно да я избегне.

27 При тези условия и без да се засяга проверката, посочена в точка 22 от настоящото решение, явно е възможно разглежданата в главното производство карта да се квалифицира като „ваучер“ по смисъла на член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС.

28 На второ място, що се отнася до квалификацията на разглежданата в главното производство карта като „ваучер за множество различни плащания“ по смисъла на член 30а, точка 3 от Директивата за ДДС, следва да се отбележи, че това понятие има остатъчен обхват. Всъщност всички ваучери, освен ваучерите за конкретна цел, са „ваучери за множество различни плащания“ в съответствие с тази разпоредба. Ето защо най-напред следва да се провери дали посочената карта попада в обхвата на понятието „ваучер за конкретна цел“ по член 30а, точка 2 от Директивата за ДДС.

29 Съгласно определението в тази разпоредба „ваучер за конкретна цел“ е ваучер, при който мястото на доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, и дължимият ДДС за тези стоки или услуги са известни в момента на издаването на ваучера.

30 От акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданата в главното производство карта позволява достъп до различни услуги, които са или освободени от ДДС, или за тях се прилагат различни ставки на ДДС, при което е невъзможно предварително да се установи конкретно кои услуги може да избере притежателят на картата.

31 В този случай се налага изводът, че дължимият ДДС върху получените от притежателя на разглежданата карта услуги не е известен към момента на нейното издаване, което изключва квалифицирането ѝ като „ваучер за конкретна цел“ по смисъла на член 30а, точка 2 от Директивата за ДДС. Следователно, както отбелязва генералният адвокат в точка 66 от своето заключение, след като тази карта може да представлява „ваучер“ — освен ако не се установи друго при проверката, за която бе отбелязано в точка 22 от настоящото решение — тя би трябвало да се квалифицира като „ваучер за множество различни плащания“ по смисъла на член 30а, точка 3 от тази директива. Нейното данъчно третиране трябва да бъде установено с оглед на член 30б, параграф 2 и член 73а от същата директива.

32 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 30а от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че инструмент, който дава на притежателя си право да получи различни услуги на дадено място, за ограничен период и до определена стойност, може да представлява „ваучер“ по

смисъла на член 30а, точка 1 от тази директива, дори когато поради ограничения срок на валидност на този инструмент средният потребител не би могъл да се възползва от всички предлагани услуги. Този инструмент представлява „ваучер за множество различни плащания“ по смисъла на член 30а, точка 3 от същата директива, тъй като дължимият за тези услуги ДДС не е известен към момента на неговото издаване.

По съдебните разноски

33 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 30а от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива (ЕС) 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 г., трябва да се тълкува в смисъл, че инструмент, който дава на притежателя си право да получи различни услуги на дадено място, за ограничен период и до определена стойност, може да представлява „ваучер“ по смисъла на член 30а, точка 1 от тази директива, дори когато поради ограничения срок на валидност на този инструмент средният потребител не би могъл да се възползва от всички предлагани услуги. Този инструмент представлява „ваучер за множество различни плащания“ по смисъла на член 30а, точка 3 от същата директива, тъй като дължимият за тези услуги данък върху добавената стойност не е известен към момента на неговото издаване.

Подписи