TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2022. gada 28. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2006/112/EK – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – 30.a panta 1. punkts – Jēdziens "vaučers" – 30.a panta 3. punkts – Jēdziens "vairāku mērķu vaučers" – Tādas kartes pārdošana, kura tās īpašniekam dod tiesības uz vairākiem ar tūrismu saistītiem pakalpojumiem ierobežotā laikposmā

Lietā C-637/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniedza ar 2020. gada 18. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 25. novembrī, tiesvedībā

Skatteverket

pret

DSAB Destination Stockholm AB,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši I. Ziemele, T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*] un A. Kumins [*A. Kumin*],

ģenerāladvokāte: T. Čapeta [*T. Ćapeta*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Skatteverket* vārdā – *A.-S. Pallasdies*, pārstāve,

– *DSAB Destination Stokholm AB* vārdā – *U. Grefberg*, pārstāve, un *M. Fri*, *advokat*,

– Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, kā arī *A. Maddalo*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *P. Carlin*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – zviedru.

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2022. gada 24. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu (ES) 2016/1065 (2016. gada 27. jūnijs) (OV 2016, L 177, 9. lpp.), (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 30.a panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Skatteverket* (Ieņēmumu dienests, Zviedrija) un *DSAB Destination Stockholm AB* (turpmāk tekstā – "*DSAB*") par nodokļu režīmu instrumentam, ko otrā minētā tirgo kā karti ar nosaukumu "citycard" (turpmāk tekstā – "pamatlietā aplūkotā karte").

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu pievienotās vērtības nodoklis (PVN) tiek uzlikts pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

4 PVN direktīvas 30.a pantā ir noteikts:

"Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

1) "vaučers" ir instruments, par ko pastāv pienākums 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;

2) "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;

3) "vairāku mērķu vaučers" ir vaučers, kas nav viena mērķa vaučers."

5 PVN direktīvas 30.b pantā ir paredzēts:

"1. Ikvienu viena mērķa vaučera nodošanu, ko veic nodokļa maksātājs, kurš darbojas savā vārdā, uzskata par tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, uz ko vaučers attiecas. Faktisko preču nodošanu vai faktisko pakalpojumu sniegšanu apmaiņā pret viena mērķa vaučeru, ko piegādātājs/sniedzējs pieņem kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību, neuzskata par patstāvīgu darījumu.

Ja viena mērķa vaučera nodošanu veic nodokļa maksātājs, kas darbojas cita nodokļa maksātāja vārdā, minēto nodošanu uzskata par tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, uz ko vaučers attiecas un ko veicis cits nodokļa maksātājs, kura vārdā nodokļa maksātājs darbojas.

Ja preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs nav tas nodokļa maksātājs, kas, darbojoties savā vārdā, ir izdevis viena mērķa vaučeru, tomēr tiek uzskatīts, ka šis piegādātājs/sniedzējs ir veicis ar minēto vaučeru saistīto preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu minētajam nodokļa maksātājam.

2. 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.

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.

6 PVN direktīvas 73.a pantā ir noteikts:

Neskarot 73. pantu, 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."

Direktīva 2016/1065

7 Direktīvas 2016/1065, ar kuru tika grozīta Direktīva 2006/112, lai tajā iekļautu tostarp 30.a, 30.b un 73.a pantu, 2., 4. un 5. apsvērumā ir noteikts:

"(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.

[..]

(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."

Zviedrijas tiesības

8 PVN direktīvas 30.a un 30.b pants Zviedrijas tiesībās ir transponēts tostarp ar 1994. gada 30. marta *mervärdesskattelagen (1994:200)* (Likums 1994:200 par pievienotās vērtības nodokli; *SFS* 1994, Nr. 200) 1. nodaļas 20. un 21. pantu, 2. nodaļas 12. pantu, kā arī 7. nodaļas 3.c pantu.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

9 *DSAB* ir uzņēmums, kas pamatlietā aplūkoto karti tirgo tūristiem, kuri apmeklē Stokholmu (Zviedrija).

10 Šī karte tās īpašniekam dod tiesības ierobežotā laikposmā un par noteiktu vērtību piekļūt aptuveni sešdesmit tūrisma atrakcijām, piemēram, apskates vietām vai muzejiem. Ar to var izmantot arī aptuveni desmit pasažieru transporta pakalpojumu veidus, tostarp izbraucienus ar *DSAB* tā dēvētajiem "Hop on – Hop off" autobusiem un laivām un citu pakalpojumu sniedzēju organizētus apmeklējumus. Par dažiem no šiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN ar likmi no 6 % līdz 25 %, bet citi no PVN likmes ir atbrīvoti. Pamatlietā aplūkotās kartes īpašnieks to izmanto kā maksāšanas līdzekli, lai piekļūtu vai izmantotu pakalpojumu, un nemaksā nekādu papildmaksu, jo šī karte tiek vienkārši reģistrēta, izmantojot šim nolūkam paredzētu nolasītāju. Saskaņā ar līgumu, kas noslēgts ar *DSAB*, pakalpojumu sniedzējs no *DSAB* par katru piekļuvi vai lietojuma reizi saņem atlīdzību, kas atbilst procentuālai daļai no parastās maksas par piekļuvi vai lietojumu. Pakalpojumu sniedzējam nav pienākuma minētās kartes īpašniekam piešķirt piekļuvi saviem pakalpojumiem vairāk nekā vienu reizi. *DSAB* nenodrošina nekādu minimālo apmeklētāju skaitu. Sasniedzot šīs kartes maksimālo vērtību, tās īpašnieks to vairs nevar izmantot.

11 Pamatlietā aplūkotajai kartei ir vairāki veidi ar dažādiem derīguma termiņiem un vērtību. Tādējādi pieaugušajiem 24 stundas derīga karte maksā 669 Zviedrijas kronas (SEK) (aptuveni 65 EUR). Kamēr karte ir derīga, tās īpašnieks šo karti var izmantot kā maksāšanas līdzekli 1 800 SEK apmērā (aptuveni 176 EUR). Derīguma termiņš sākas brīdī, kad minētā karte tiek izmantota pirmo reizi. Šī karte ir jāizmanto viena gada laikā no tās iegādes brīža.

12 Atbildot uz *DSAB* iesniegto lūgumu pieņemt nodokļu lēmumu, *Skatterättsnämnden* (Nodokļu iestāde, Zviedrija) nolēma, ka pamatlietā aplūkotā karte nav uzskatāma par "vairāku mērķu vaučeru" PVN direktīvas 30.a panta izpratnē. Tā uzskatīja, ka no "vaučera" definīcijas šī panta izpratnē un no noteikumiem par nodokļa bāzes aprēķinu izriet, ka vaučeram ir jābūt noteiktai nominālvērtībai vai ir jāattiecas uz noteiktu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Minētā iestāde norāda, ka no vaučera ir viennozīmīgi jāizriet, ko tieši par to var iegūt, pat ja, to lietojot vairākkārtīgi, var nebūt skaidrs, kāda ir nodokļa likme vai valsts, kurā nodoklis tiek ieturēts.

13 Par iepriekš minēto lēmumu gan nodokļu iestāde, gan *DSAB* cēla prasības iesniedzējtiesā.

14 Nodokļu iestāde apgalvo, ka pamatlietā aplūkoto karti nevar kvalificēt kā "vaučeru" PVN direktīvas 30.a panta izpratnē. Runa esot par sava veida izklaižu karti, kuras vērtības ierobežojums esot ļoti liels salīdzinājumā ar tās derīguma termiņu, kas savukārt esot ļoti īss. Tādējādi vidusmēra patērētājs nevarētu izmantot visas ar šo karti piedāvātās iespējas. Atlaide, ko minētās kartes īpašnieks saņem salīdzinājumā ar atrakciju parasto cenu, esot samērīga salīdzinājumā ar tās izmantošanas intensitāti. Tālab šo karti kā tādu nevar uzskatīt par līdzekli, ko iemaina par precēm vai pakalpojumiem.

15 *DSAB* savukārt apgalvo, ka pamatlietā aplūkotā karte atbilst PVN direktīvas 30.a pantā paredzētajiem nosacījumiem un ka tā ir "vairāku mērķu vaučers" šī panta izpratnē. *DSAB* it īpaši norāda, ka attiecīgajiem pakalpojumu sniedzējiem ir pienākums pieņemt šo karti kā maksāšanas līdzekli un ka tās īpašniekiem piemērojamajos noteikumos ir norādīts, kādus pakalpojumus var apmaksāt ar minēto karti un kuri ir šo pakalpojumu sniedzēji. Karti var izmantot kā atlīdzību par pakalpojumiem, kuriem piemēro dažādas nodokļa likmes. Līdz ar to PVN summa, kas ir jāmaksā par iespējami sniedzamajiem pakalpojumiem, izmantojot pamatlietā aplūkoto karti, tās izdošanas brīdī neesot zināma.

16 Šādos apstākļos, konstatējot, ka Tiesa vēl nav lēmusi par PVN direktīvas noteikumu par vaučeriem interpretāciju un ka ar šīs direktīvas 398. pantu izveidotās PVN komitejas darbs neļāva vienprātīgi vienoties par nodokļu režīmu tādam instrumentam kā pamatlietā aplūkotā karte, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

Par prejudiciālo jautājumu

17 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 30.a pants ir jāinterpretē tādējādi, ka instruments, kas tā īpašniekam dod tiesības noteiktā vietā ierobežotu laikposmu un par noteiktu summu izmantot dažādus pakalpojumus, var būt "vaučers" šīs direktīvas 30.a panta 1. punkta izpratnē, pat ja šī instrumenta ierobežotā spēkā esamības ilguma dēļ vidusmēra patērētājs nevar izmantot visus piedāvātos pakalpojumus, un – apstiprinošas atbildes gadījumā – vai šāds instruments ir "vairāku mērķu vaučers" minētās direktīvas 30.a panta 3. punkta izpratnē.

18 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās formulējums, bet arī tās konteksts un ar tiesisko regulējumu, kurā šī norma ir ietverta, izvirzītie mērķi (2020. gada 18. novembris, *Kaplan International Colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

19 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jānosaka, kādos apstākļos instrumentu var kvalificēt par "vaučeru", ņemot vērā PVN direktīvas 30.a panta 1. punkta formulējumu.

20 Saskaņā ar šo tiesību normu vaučers ir instruments, saistībā ar kuru pastāv pienākums pieņemt to kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un kam piegādājamās preces vai sniedzamie pakalpojumi vai potenciālo piegādātāju vai sniedzēju identitātes ir vai nu norādītas uz paša instrumenta, vai ar to saistītos dokumentos, tostarp šāda instrumenta izmantošanas noteikumos.

21 Tātad ir jāpārbauda, pirmkārt, vai šāds instruments ir saistīts ar pienākumu to pieņemt kā pilnīgu vai daļēju atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un, otrkārt, vai minētajā instrumentā vai atbilstošā dokumentā ir precizētas piegādājamās preces vai sniedzamie pakalpojumi, vai to iespējamo piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju identitāte. Kā izriet no PVN direktīvas 30.a panta 1. punkta formulējuma, kurā ir ietverts saiklis "un", un kā ģenerāladvokāte ir konstatējusi secinājumu 41. punktā, abi šī sprieduma 20. punktā atgādinātie nosacījumi ir kumulatīvi.

22 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka abi šie nosacījumi, šķiet, ir izpildīti, tomēr tas būs jāpārbauda iesniedzējtiesai.

23 Attiecībā uz nodokļu iestādes izvirzīto argumentāciju, saskaņā ar kuru pamatlietā aplūkotā karte nevar būt "vaučers" PVN direktīvas 30.a panta 1. punkta izpratnē, jo vidusmēra patērētājs nevar izmantot visus piedāvātos pakalpojumus tādēļ, ka šai kartei ir ierobežots derīguma termiņš, ir jākonstatē, ka šādai argumentācijai nevar piekrist.

24 Proti, kā ģenerāladvokāte būtībā ir norādījusi secinājumu 57. punktā, no PVN direktīvas 30.a panta 1. punktā ietvertās "vaučera" definīcijas neizriet, ka attiecīgās kartes derīguma termiņš vai iespēja saņemt visus ar to piedāvātos pakalpojumus būtu atbilstoši elementi, lai minēto karti kvalificētu par "vaučeru" šīs tiesību normas izpratnē.

25 Turklāt pretēji tam, ko rakstveida apsvērumos apgalvo Itālijas valdība, tāda instrumenta kā pamatlietā aplūkotā karte izdošana nevar tikt kvalificēta kā "vienota pakalpojuma sniegšana", ņemot vērā piedāvāto pakalpojumu dažādību un saimnieciskās darbības subjektus kā trešās personas, tiem darbojoties kā pakalpojumu sniedzējiem.

26 Šāda kvalifikācija turklāt būtu pretrunā Direktīvas 2016/1065 5. apsvērumā izvirzītajam mērķim, jo tās rezultātā vienota nodokļa likme tiktu piemērota tādiem pakalpojumiem kā transporta biļetes vai muzeju ieejas biļetes, kurām tiek piemērotas atšķirīgas PVN likmes vai kuras ir atbrīvotas no šī nodokļa. Šāda kvalifikācija varētu izraisīt arī nodokļu dubultu uzlikšanu attiecīgajiem pakalpojumiem, lai gan Direktīvas 2016/1065 mērķis, kā tas izriet no šīs direktīvas 2. apsvēruma, tostarp bija no tās izvairīties.

27 Šādos apstākļos un ar nosacījumu, ka tiek veikta šī sprieduma 22. punktā minētā pārbaude, šķiet, ka pamatlietā aplūkoto karti var kvalificēt kā "vaučeru" PVN direktīvas 30.a panta 1. punkta izpratnē.

28 Otrkārt, attiecībā uz pamatlietā aplūkotās kartes kvalificēšanu par "vairāku mērķu vaučeru" PVN direktīvas 30.a panta 3. punkta izpratnē ir jānorāda, ka šim jēdzienam ir pakārtots tvērums. Proti, visi citi vaučeri, kas nav viena mērķa vaučeri, saskaņā ar šo tiesību normu ir "vairāku mērķu vaučeri". Līdz ar to vispirms ir jāpārbauda, vai uz minēto karti attiecas PVN direktīvas 30.a panta 2. punktā minētais jēdziens "viena mērķa vaučers".

29 Saskaņā ar šo pēdējo minēto tiesību normu "viena mērķa vaučers" ir definēts kā tāds, 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.

30 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka pamatlietā aplūkotā karte dot tiesības saņemt dažādus pakalpojumus, kuriem ir atšķirīga PVN likme vai kuri no tās ir atbrīvoti, un ka nav iespējams iepriekš paredzēt, kurus pakalpojumus šīs kartes īpašnieks izvēlēsies.

31 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka PVN, kas maksājams par attiecīgās kartes īpašnieka saņemtajiem pakalpojumiem, tās izdošanas brīdī nav zināms, un tas izslēdz tās kvalificēšanu par "viena mērķa vaučeru" PVN direktīvas 30.a panta 2. punkta izpratnē. Līdz ar to, kā ģenerāladvokāte ir norādījusi secinājumu 66. punktā – tā kā, neskarot šī sprieduma 22. punktā minēto pārbaudi, šī karte var tikt uzskatīta par "vaučeru", tā ir jākvalificē kā "vairāku mērķu vaučers" šīs direktīvas 30.a panta 3. punkta izpratnē. Tās nodokļu režīms ir jānosaka, ņemot vērā minētās direktīvas 30.b panta 2. punktu, kā arī 73.a pantu.

32 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 30.a pants ir jāinterpretē tādējādi, ka instruments, kas tā īpašniekam dod tiesības noteiktā vietā ierobežotu laikposmu un par noteiktu summu izmantot dažādus pakalpojumus, var būt "vaučers" šīs direktīvas 30.a panta 1. punkta izpratnē, pat ja šī instrumenta ierobežotā spēkā esamības ilguma dēļ vidusmēra patērētājs nevar izmantot visus piedāvātos pakalpojumus. Minētais instruments ir "vairāku mērķu vaučers" minētās direktīvas 30.a panta 3. punkta izpratnē, jo par šiem pakalpojumiem maksājamais PVN instrumenta izdošanas brīdī nav zināms.

Par tiesāšanās izdevumiem

33 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu (ES) 2016/1065 (2016. gada 27. jūnijs), 30.a pants jāinterpretē tādējādi, ka instruments, kas tā īpašniekam dod tiesības noteiktā vietā ierobežotu laikposmu un par noteiktu summu izmantot dažādus pakalpojumus, var būt "vaučers" šīs direktīvas 30.a panta 1. punkta izpratnē, pat ja šī instrumenta ierobežotā spēkā esamības ilguma dēļ vidusmēra patērētājs nevar izmantot visus piedāvātos pakalpojumus. Minētais instruments ir "vairāku mērķu vaučers" minētās direktīvas 30.a panta 3. punkta izpratnē, jo par šiem pakalpojumiem maksājamais PVN instrumenta izdošanas brīdī nav zināms.

[Paraksti]