HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

28 aprilie 2022*

„Trimitere preliminară – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Articolul 30a punctul 1 – Noțiunea de «cupon valoric» – Articolul 30a punctul 3 – Noțiunea de «cupon valoric cu utilizări multiple» – Vânzare a unui card care conferă titularului dreptul de a beneficia de mai multe prestări de servicii turistice pentru o perioadă limitată”

În cauza C-637/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 18 noiembrie 2020, primită de Curte la 25 noiembrie 2020, în procedura

Skatteverket

împotriva

DSAB Destination Stockholm AB,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, doamna I. Ziemele și domnii T. von Danwitz (raportor), P. G. Xuereb și A. Kumin, judecători,

avocată generală: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Skatteverket, de A.-S. Pallasdies, în calitate de agent;

– pentru DSAB Destination Stockholm AB, de U. Grefberg și M. Fri, advokater;

– pentru guvernul italian, de G. Palmieri și A. Maddalo, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și P. Carlin, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: suedeza.

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 24 februarie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 30a din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 (JO 2016, L 177, p. 9) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (administrația fiscală, Suedia), pe de o parte, și DSAB Destination Stockholm AB (denumită în continuare „DSAB”), pe de altă parte, în legătură cu tratamentul fiscal al unui instrument comercializat de aceasta din urmă sub forma unui card denumit „citycard” (denumit în continuare „cardul în discuție în litigiul principal”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, sunt supuse taxei pe valoarea adăugată (TVA) prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Articolul 30a din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

1. «cupon valoric» înseamnă un instrument care presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și care presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate sau a identităților potențialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului;

2. «cupon valoric cu utilizare unică» înseamnă un cupon valoric în cazul căruia locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA datorată pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric;

3. «cupon valoric cu utilizări multiple» înseamnă un cupon valoric, altul decât un cupon valoric cu utilizare unică.”

5 Articolul 30b din Directiva TVA prevede:

„(1) Fiecare transfer al unui cupon valoric cu utilizare unică efectuat de o persoană impozabilă care acționează în nume propriu se consideră a fi o livrare a bunurilor sau o prestare a serviciilor la care se referă cuponul valoric. Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizare unică acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, nu se consideră a fi o tranzacție independentă.

În cazul în care transferul unui cupon valoric cu utilizare unică este realizat de o persoană impozabilă care acționează în numele unei alte persoane impozabile, respectivul transfer se consideră a fi livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor la care se referă cuponul valoric, efectuată de către cealaltă persoană impozabilă în numele căreia acționează persoana impozabilă.

În cazul în care furnizorul/prestatorul bunurilor sau serviciilor nu este persoana impozabilă care, acționând în nume propriu, a emis cuponul valoric cu utilizare unică, furnizorul/prestatorul respectiv se consideră, totuși, a fi livrat bunurile sau a fi prestat serviciile la care se referă cuponul valoric persoanei impozabile respective.

(2) Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, intră în sfera TVA în conformitate cu articolul 2, în timp ce fiecare transfer anterior al respectivului cupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA.

În cazul în care cuponul valoric cu utilizări multiple este transferat de o persoană impozabilă, alta decât persoana impozabilă care efectuează operațiunea în sfera TVA în conformitate cu primul paragraf, orice prestare de serviciu care poate fi identificată, cum ar fi serviciile de distribuție sau de promovare, intră în sfera TVA.”

6 Articolul 73a din Directiva TVA prevede:

„Fără a aduce atingere articolului 73, baza de impozitare aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii în legătură cu un cupon valoric cu utilizări multiple este egală cu contravaloarea plătită pentru cuponul valoric sau, în lipsa informațiilor privind contravaloarea respectivă, cu valoarea monetară indicată pe cuponul valoric cu utilizări multiple sau în documentația aferentă, din care se scade cuantumul TVA aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate.”

Directiva 2016/1065

7 Considerentele (2), (4) și (5) ale Directivei 2016/1065, care a modificat Directiva 2006/112 în scopul includerii, printre altele, a articolelor 30a, 30b și 73a, enunță:

„(2) Pentru a se asigura un tratament sigur și uniform, pentru a respecta principiile unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor, pentru a se evita inconsecvențele, denaturarea concurenței, dubla impunere sau neimpozitarea, precum și pentru a se reduce riscul de evaziune fiscală, sunt necesare norme specifice cu privire la tratamentul TVA aplicat cupoanelor valorice.

[…]

(4) Aceste norme ar trebui să vizeze numai cupoanele valorice care pot fi preschimbate în bunuri sau servicii. Cu toate acestea, normele nu ar trebui să vizeze instrumentele care îi conferă deținătorului dreptul să beneficieze de o reducere la achiziționarea de bunuri sau servicii, dar nu-i conferă dreptul de a primi aceste bunuri sau servicii.

(5) Dispozițiile privind cupoanele valorice nu ar trebui să declanșeze nicio modificare a tratamentului TVA aplicabil pentru biletele de transport, biletele de intrare la cinematografe și muzee, timbrele poștale sau altele asemenea."

Dreptul suedez

8 Articolele 30a și 30b din Directiva TVA au fost transpuse în dreptul suedez, printre altele, prin articolele 20 și 21 din capitolul 1, prin articolul 12 din capitolul 2, precum și prin articolul 3c din capitolul 7 din mervärdesskattelagen (1994:200) [Legea (1994:200) privind taxa pe valoarea adăugată] din 30 martie 1994 (SFS 1994, nr. 200).

Litigiul principal și întrebarea preliminară

9 DSAB este întreprinderea care comercializează cardul în discuție în litigiul principal pentru turiștii care vizitează orașul Stockholm (Suedia).

10 Acest card conferă titularului dreptul de a avea acces, pentru o perioadă limitată și până la concurența unei anumite sume, la aproximativ 60 de atracții turistice, precum locuri de interes sau muzee. De asemenea, el permite accesul la aproximativ 10 servicii de transport de pasageri, precum tururi efectuate cu propriile autobuze și vapoare ale DSAB, denumite „Hop-on – Hop-off", și la vizite organizate de alți prestatori. Unele dintre aceste servicii sunt supuse TVA-ului la cote cuprinse între 6 % și 25 %, în timp ce altele sunt scutite de TVA. Titularul cardului în discuție în litigiul principal îl utilizează ca mijloc de plată pentru a avea acces la un serviciu sau pentru a-l utiliza și nu achită niciun supliment, acest card fiind pur și simplu înregistrat prin intermediul unui cititor conceput în acest scop. În temeiul unui contract încheiat cu DSAB, prestatorul primește ulterior din partea acesteia, pentru fiecare acces sau utilizare, o contraprestație egală cu un procent din prețul normal de acces sau de utilizare. Prestatorul nu este obligat să acorde mai mult de o dată accesul la serviciile sale titularului cardului menționat. DSAB nu garantează niciun număr minim de vizitatori. În cazul în care limita de valoare a aceluiași card este atinsă, acesta nu mai poate fi utilizat de titularul său.

11 Cardul în discuție în litigiul principal există în mai multe versiuni, care cuprind durate de validitate și limite de valoare diferite. Astfel, un card pentru adulți cu o valabilitate de 24 de ore costă 669 de coroane suedeze (SEK) (aproximativ 65 de euro). În această perioadă de valabilitate, titularul poate utiliza acest card ca mijloc de plată până la concurența sumei de 1 800 SEK (aproximativ 176 de euro). Durata de valabilitate menționată începe să curgă atunci când cardul menționat este utilizat pentru prima dată. Același card trebuie utilizat în termen de un an de la cumpărare.

12 Ca urmare a unei cereri de emitere a unei soluții fiscale individuale anticipate formulate de DSAB, Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia) a decis că cardul în discuție în litigiul principal nu constituia un „cupon valoric cu utilizări multiple", în sensul articolului 30a din Directiva TVA. Aceasta a apreciat că din definiția „cuponului valoric", în sensul acestui articol, și din dispozițiile referitoare la calculul bazei de impozitare rezulta că un cupon valoric trebuie să

aibă o anumită valoare nominală sau să privească anumite livrări de bunuri sau prestări de servicii determinate. Potrivit acestei comisii, dintr-un cupon valoric trebuie să reiasă în mod clar ceea ce se poate obține în schimbul acestuia din urmă, chiar dacă, în cazul unui cupon valoric cu utilizări multiple, pot exista incertitudini cu privire la cota de impozitare sau țara de impozitare.

13 Soluția fiscală menționată mai sus a făcut obiectul unor căi de atac formulate în fața instanței de trimitere atât de administrația fiscală, cât și de DSAB.

14 Administrația fiscală arată că cardul în discuție în litigiul principal nu poate fi calificat drept „cupon valoric” în sensul articolului 30a din Directiva TVA. Ar fi vorba despre o formă de card de agrement, a cărui limită de valoare ar fi foarte ridicată în raport cu durata sa de valabilitate, care ar fi foarte scurtă. Astfel, un consumator mediu nu ar fi în măsură să beneficieze de totalitatea posibilităților oferite de acest card. Reducerea de care beneficiază titularul cardului menționat în raport cu prețul normal al atracțiilor vizitate ar fi proporțională cu gradul de utilizare a acestuia. Astfel, același card nu ar putea fi considerat, ca atare, ca fiind schimbat cu bunuri sau servicii.

15 DSAB arată, în schimb, că cardul în discuție în litigiul principal îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 30a din Directiva TVA și că acesta constituie un „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul acestui articol. DSAB arată, printre altele, că prestatorii vizați sunt obligați să accepte acest card ca mijloc de plată și că condițiile aplicabile titularilor acestuia indică serviciile care pot fi plătite cu cardul menționat și prestatorii acestor servicii. Același card ar putea fi utilizat drept contrapartidă pentru serviciile supuse unor cote de impozitare diferite. Cuantumul TVA-ului datorat pentru prestațiile care pot fi furnizate în schimbul cardului în discuție în litigiul principal nu ar fi, așadar, cunoscut la momentul emiterii acestuia.

16 În aceste condiții, constatând că Curtea nu se pronunțase încă cu privire la interpretarea care trebuie dată dispozițiilor Directivei TVA referitoare la cupoane valorice și că lucrările Comitetului TVA instituit la articolul 398 din această directivă nu permiseseră să se ajungă la un consens în ceea ce privește tratamentul fiscal al unor instrumente precum cardul în discuție în litigiul principal, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 30a din [Directiva TVA] trebuie să fie interpretat în sensul că un card precum cel în discuție în litigiul principal, care conferă deținătorului său dreptul de a beneficia de diverse servicii într-un anumit loc, pentru o perioadă limitată și în limita unei anumite valori, constituie un cupon valoric și, în aceste împrejurări, un cupon valoric cu utilizări multiple?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 30a din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un instrument care conferă titularului său dreptul de a beneficia de diverse servicii într-un anumit loc, pentru o perioadă limitată și până la concurența unei anumite valori, poate constitui un „cupon valoric”, în sensul articolului 30a punctul 1 din această directivă, chiar dacă, având în vedere durata de valabilitate limitată a acestui instrument, un consumator mediu nu poate beneficia de totalitatea serviciilor propuse, și în sensul că, în cazul unui răspuns afirmativ, un astfel de instrument poate constitui un „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din directiva menționată.

18 Conform unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punctul 39 și jurisprudența citată).

19 În această privință, trebuie, în primul rând, să se stabilească în ce condiții un instrument poate fi calificat drept „cupon valoric”, în lumina modului de redactare a articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA.

20 Potrivit acestei dispoziții, un cupon valoric înseamnă un instrument care, *primo*, presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și, *secundo*, presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate sau a identităților potențialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului.

21 Prin urmare, trebuie să se verifice, pe de o parte, dacă un astfel de instrument este însoțit de obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și, pe de altă parte, dacă instrumentul menționat sau documentația aferentă precizează bunurile sau serviciile care urmează a fi livrate sau prestate ori identitatea potențialilor furnizori sau prestatori ai acestora. După cum reiese din modul de redactare a articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA, care cuprinde conjuncția de coordonare „și”, și după cum a constatat doamna avocată generală la punctul 41 din concluzii, cele două condiții amintite la punctul 20 din prezenta hotărâre sunt cumulative.

22 În speță, din decizia de trimitere reiese că aceste două condiții par îndeplinite, aspect a cărui verificare va reveni însă instanței de trimitere.

23 În ceea ce privește argumentația invocată de administrația fiscală, potrivit căreia cardul în discuție în litigiul principal nu poate constitui un „cupon valoric”, în sensul articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA, pentru motivul că un consumator mediu ar fi în imposibilitatea de a beneficia de toate serviciile propuse, având în vedere durata de valabilitate limitată a acestui card, trebuie să se constate că o asemenea argumentație nu poate fi reținută.

24 Astfel, după cum a observat în esență doamna avocată generală la punctul 57 din concluzii, din definiția „cuponului valoric” enunțată la articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA nu reiese că durata de valabilitate a cardului în cauză sau posibilitatea de a beneficia de totalitatea serviciilor oferite de acesta ar fi elemente relevante pentru calificarea cardului menționat drept „cupon valoric”, în sensul acestei dispoziții.

25 În plus, contrar celor susținute de guvernul italian în observațiile sale scrise, emiterea unui instrument precum cardul în discuție în litigiul principal nu poate fi calificată drept „prestare de servicii unică”, având în vedere diversitatea serviciilor propuse și a operatorilor economici terți care intervin în calitate de prestatori.

26 O astfel de calificare ar fi, pe de altă parte, contrară obiectivului care a fost exprimat în considerentul (5) al Directivei 2016/1065, întrucât ar conduce la impunerea unei cote de impozitare unice unor servicii precum transporturile sau intrările la muzee, care sunt supuse unor cote de TVA diferite sau care sunt scutite de această taxă. O astfel de calificare ar putea

conduce de asemenea la o dublă impunere a serviciilor în cauză, în condițiile în care Directiva 2016/1065 avea ca scop în special evitarea acesteia, după cum reiese din considerentul (2) al acesteia din urmă.

27 În aceste condiții și sub rezerva verificării menționate la punctul 22 din prezenta hotărâre, este posibil să se califice cardul în discuție în litigiul principal drept „cupon valoric”, în sensul articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA.

28 În al doilea rând, în ceea ce privește calificarea cardului în discuție în litigiul principal drept „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din Directiva TVA, este necesar să se arate că această noțiune are un domeniu de aplicare rezidual. Astfel, toate cupoanele valorice, altele decât cupoanele valorice cu utilizare unică, constituie „cupoane valorice cu utilizări multiple”, conform acestei dispoziții. În consecință, trebuie să se verifice mai întâi dacă respectivul card intră în sfera noțiunii de „cupon valoric cu utilizare unică”, prevăzută la articolul 30a punctul 2 din Directiva TVA.

29 În conformitate cu această din urmă dispoziție, un „cupon valoric cu utilizare unică” este definit drept un cupon valoric în cazul căruia locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA-ul datorat pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii sale.

30 În speță, din decizia de trimitere reiese că cardul în discuție în litigiul principal permite accesul la diverse prestări de servicii, care sunt supuse unor cote de TVA diferite sau scutite, și că este imposibil să se prevadă în avans care sunt prestațiile care vor fi alese de titularul acestui card.

31 În acest caz, trebuie să se constate că TVA-ul datorat pentru serviciile obținute de titularul cardului în cauză nu este cunoscut la momentul emiterii acestuia, ceea ce exclude calificarea sa drept „cupon valoric cu utilizare unică”, în sensul articolului 30a punctul 2 din Directiva TVA. În consecință, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 66 din concluzii, întrucât, sub rezerva verificării menționate la punctul 22 din prezenta hotărâre, acest card poate constitui un „cupon valoric”, el ar trebui să fie calificat drept „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din această directivă. Tratamentul său fiscal va trebui stabilit în lumina articolului 30b alineatul (2), precum și a articolului 73a din directiva menționată.

32 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 30a din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un instrument care conferă titularului său dreptul de a beneficia de diverse servicii într-un anumit loc, într-o perioadă limitată și până la concurența unui anumit cuantum, poate constitui un „cupon valoric” în sensul articolului 30a punctul 1 din această directivă, chiar dacă, având în vedere durata de valabilitate limitată a acestui instrument, un consumator mediu nu poate beneficia de totalitatea serviciilor propuse. Instrumentul menționat constituie un „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din directiva menționată, din moment ce TVA-ul datorat pentru aceste servicii nu este cunoscut în momentul emiterii acestuia.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 30a din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 trebuie interpretat în sensul că un instrument care conferă titularului său dreptul de a beneficia de diverse servicii într-un anumit loc, într-o perioadă limitată și până la concurența unui anumit cuantum, poate constitui un „cupon valoric” în sensul articolului 30a punctul 1 din această directivă, chiar dacă, având în vedere durata de valabilitate limitată a acestui instrument, un consumator mediu nu poate beneficia de totalitatea serviciilor propuse. Instrumentul menționat constituie un „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din directiva menționată, din moment ce taxa pe valoare adăugată datorată pentru aceste servicii nu este cunoscută în momentul emiterii acestuia.

Semnături