



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. balandžio 28 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – 30a straipsnio 1 punktą – Sąvoka „kuponas“ – 30a straipsnio 3 punktą – Sąvoka „daugiafunkcis kuponas“ – Kortelės, kurios turėtoji suteikiama teisė ribotą laiką naudotis keliomis turizmo paslaugomis, pardavimas“

Byloje C-637/20

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) 2020 m. lapkričio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. lapkričio 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteverket

prieš

DSAB Destination Stockholm AB

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai I. Ziemele, T. von Danwitz (pranešėjas), P. G. Xuereb ir A. Kumin,

generalinė advokatė T. Ćapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Skatteverket*, atstovaujamo A.-S. Pallasdies,
- *DSAB Destination Stokholmas AB*, atstovaujamos U. Grefberg ir *advokat* M. Fri,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri ir A. Maddalo,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir P. Carlin,

* Proceso kalba: švedų.

susipažinęs su 2022 m. vasario 24 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065 (OL L 177, 2016, p. 9) (toliau – PVM direktyva), 30a straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Skatteverket* (mokesčių administratorius, Švedija) ir *DSAB Destination Stockholm AB* (toliau – DSAB) ginčą dėl priemonės, kurią ji parduoda kaip kortelę „citycard“ (toliau – pagrindinėje byloje nagrinėjama kortelė), mokestinio vertinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

- 3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) objektas yra paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 4 PVM direktyvos 30a straipsnyje numatyta:
„Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys:
 - 1) kuponas – priemonė, kai nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai teiktinos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas;
 - 2) vienafunkcis kuponas – kuponas, kai su kuponu susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu;
 - 3) daugiafunkcis kuponas – kuponas, kuris nėra vienafunkcis kuponas.“
- 5 PVM direktyvos 30b straipsnyje nurodyta:
„1. Kiekvienas apmokestinamojo asmens, veikiančio savo vardu, atliekamas vienafunkcio kupono perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už vienafunkcij kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį neturėtų būti laikomas savarankišku sandoriu.

Kai vienafunkcij kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, veikiantis kito apmokestinamojo asmens vardu, tas perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, kurį atliko kitas apmokestinamasis asmuo, kurio vardu veikia apmokestinamasis asmuo.

Tais atvejais, kai prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas nėra apmokestinamasis asmuo, kuris veikdamas savo vardu išleido vienafunkcij kuponą, laikoma, kad tas prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas patiekė su tuo kuponu susijusias prekes arba suteikė paslaugas tam apmokestinamajam asmeniui.

2. Tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už daugiafunkcij kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį yra, remiantis 2 straipsniu, PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis to daugiafunkcio kupono perleidimas nėra PVM objektas.

Kai daugiafunkcij kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sandorį, esantį PVM objektu remiantis pirma pastraipa, vykdančias apmokestinamasis asmuo, PVM objektas yra bet koks paslaugų, kurias galima nustatyti, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaugų, teikimas.“

6 PVM direktyvos 73a straipsnyje nustatyta:

„Nedarant poveikio 73 straipsniui, už daugiafunkcij kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė lygi atlygiui, sumokėtam už kuponą, arba, jeigu informacijos apie tą atlygį nėra, piniginei vertei, nurodytai ant paties daugiafunkcio kupono arba susijusiuose dokumentuose, atėmus su patiektomis prekėmis ar suteiktomis paslaugomis susijusio PVM sumą.“

Direktyva 2016/1065

7 Direktyvos 2016/1065, kuria iš dalies pakeista Direktyva 2006/112 siekiant į ją įtraukti, be kita ko, 30a, 30b ir 73a straipsnius, 2, 4 ir 5 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(2) siekiant užtikrinti tam tikrą vienodą apmokestinimo tvarką, laikytis principų, kad bendras vartojimo mokestis turi būti tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, išvengti nenuoseklumo, konkurencijos iškreipimo, dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo ir sumažinti mokesčių vengimo riziką, reikia konkrečių taisyklių, taikomų kuponų apmokestinimo PVM tvarkai;

<...>

(4) šios taisyklės turėtų būti taikomos tik kuponams, kuriuos galima naudoti prekėms ar paslaugoms išpirkti. Tačiau šios taisyklės neturėtų būti taikomos priemonėms, suteikiančioms turėtojui teisę į nuolaidą prekių arba paslaugų pirkimo metu, tačiau nesuteikiančioms teisės gauti tokių prekių ar paslaugų;

(5) dėl kuponams skirtų nuostatų neturėtų būti keičiama transporto bilietų, kino ir muziejaus bilietų, pašto ženklų ar panašių priemonių apmokestinimo PVM tvarka.“

Švedijos teisė

- 8 PVM direktyvos 30a ir 30b straipsniai į Švedijos teisę buvo perkelti 1994 m. kovo 30 d. *Mervärdesskattelagen* (1994:200) (Pridėtinės vertės mokesčio (1994:200), SFS 1994, Nr. 200) 1 skyriaus 20 ir 21 straipsniais, 2 skyriaus 12 straipsniu ir 7 skyriaus 3c straipsniu.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 9 DSAB yra įmonė, parduodanti pagrindinėje byloje nagrinėjamą kortelę Stokholmo (Švedija) lankytojams.
- 10 Šios kortelės turėtojas įgyja teisę per nustatytą laiką ir neviršijant tam tikros sumos pasinaudoti apytiksliai 60 turistinių pramogų, pavyzdžiui, apsilankyti lankytinose vietose ir muziejuose. Be to, ja įgyjama teisė pasinaudoti dešimt keleivių vežimo paslaugų, kaip antai DSAB autobusais arba laivais (*Hop On – Hop Off*) rengiamais turistiniais turais ir kitų paslaugų teikėjų organizuojamomis ekskursijomis. Kai kurioms iš šių paslaugų taikomas 6%–25% PVM tarifas, o kitos – neapmokestinamos. Pagrindinėje byloje nagrinėjamos kortelės turėtojas naudoja kortelę kaip mokėjimo priemonę paslaugai gauti arba ja naudotis ir nemoka jokio papildomo mokesčio; kortelę paprasčiausiai registruojama tam skirtu skaitytuvu. Tada pagal su DSAB sudarytą susitarimą teikėjas gauna atlygį už kiekvieną įėjimą arba pasinaudojimą paslauga – ne didesnę nei tam tikra dalis įprastinės įėjimo ar pasinaudojimo paslauga kainos. Tiekėjas neprivalo suteikti kortelės turėtojui galimybės naudotis jo pde6imtaslaugomis daugiau nei vieną kartą. DSAB nėra įsipareigojusi užtikrinti minimalų lankytojų skaičių. Jei pasiekiamas tos pačios kortelės vertės limitas, jos turėtojas nebegali ja naudotis.
- 11 Pagrindinėje byloje nagrinėjama kortelė yra kelių versijų, su skirtingais galiojimo laikotarpiais ir vertės apribojimais. Suaugusiojo kortelė, galiojanti 24 valandas, kainuoja 669 Švedijos kronų (SEK) (maždaug 65 EUR). Kortelės galiojimo laikotarpiu jos turėtojas gali ją naudoti iki 1 800 SEK (apie 176 EUR) vertės paslaugoms apmokėti. Minėtas galiojimo laikotarpis prasideda, kai kortelė panaudojama pirmą kartą. Ta pati kortelė turi būti panaudota per vienus metus nuo įsigijimo.
- 12 DSAB pateikus prašymą priimti sprendimą dėl mokesčių, *Skatterättsnämnden* (Mokesčių teisės komisija, Švedija) nusprendė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama kortelė nėra „daugiafunkcis kuponas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnį. Ji manė, kad, remiantis „kuponu“ apibrėžtimi, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, jį siejant su nuostatomis dėl apmokestinimo bazės apskaičiavimo, turi būti nurodyta kupono nominalioji vertė arba jis turi būti susijęs su tam tikru konkrečiu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu. Šios komisijos nuomone, kupone turi būti aiškiai nurodyta, ką galima gauti mainais į tokį kuponą, nors – kai kalbama apie daugiafunkcį kuponą – gali būti neaiškus, pavyzdžiui, mokesčio tarifas ar apmokestinimo šalis.
- 13 Minėtą sprendimą dėl mokesčių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme apskundė ir mokesčių administratorius, ir DSAB.
- 14 Mokesčių administratorius tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama kortelė negali būti laikoma „kuponu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnį. Tai yra laisvalaikio kortelė, kurios vertė labai didelė, palyginti su galiojimo trukme, kuri yra labai trumpa. Taigi vidutinis vartotojas negalėtų pasinaudoti visomis šios kortelės suteikiamomis galimybėmis. Nuolaida, kurią kortelės turėtojas gauna nuo įprastos lankomų objektų kainos, yra proporcinga kortelės naudojimo mastui. Taigi ta pati kortelė negali būti laikoma iškeista į prekes ar paslaugas.

- 15 DSAB tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama kortelė atitinka PVM direktyvos 30a straipsnyje nustatytas sąlygas ir kad tai yra „daugiafunkcis kuponas“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį. DSAB, be kita ko, pažymi, kad atitinkami paslaugų teikėjai privalo priimti šią kortelę kaip mokėjimo priemonę ir kad jos turėtojams taikomose sąlygose nurodyta, kokios paslaugos gali būti apmokamos šia kortele ir kas yra šių paslaugų teikėjai. Ta pačia kortele galima atsilyginti už paslaugas, kurios apmokestinamos įvairiais tarifais. Todėl PVM suma, mokėtina už paslaugas, kurios gali būti teikiamos už pagrindinėje byloje nagrinėjamą kortelę, šios kortelės išdavimo metu nežinoma.
- 16 Šiomis aplinkybėmis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija), pažymėdamas, kad Teisingumo Teismas dar nepriėmė sprendimo dėl PVM direktyvos nuostatų, susijusių su kuponais, aiškinimo ir kad pagal šios direktyvos 398 straipsnį įsteigtame PVM komitete nepasiekta bendro sutarimo dėl priemonių, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjama kortelė, apmokestinimo, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:
- „Ar PVM direktyvos 30a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tokia kortelė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuri jos turėtojui suteikia teisę atitinkamoje vietoje gauti įvairias paslaugas nustatytu laikotarpiu ir neviršijant tam tikros sumos, yra kuponas ir ar tokiais aplinkybėmis tai yra daugiafunkcis kuponas?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 17 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 30a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad priemonė, suteikianti jos turėtojui teisę gauti įvairias paslaugas tam tikroje vietoje, tam tikrą laikotarpį ir neviršijant tam tikros sumos, gali būti laikoma „kuponu“, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 30a straipsnio 1 punktą, net jei dėl riboto šios priemonės galiojimo laikotarpio vidutinis vartotojas negalėtų pasinaudoti visomis siūlomomis paslaugomis, ir, jeigu taip, ar tokia priemonė gali būti „daugiafunkcis kuponas“, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 30a straipsnio 3 punktą.
- 18 Pagal suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Kaplan International Colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, 39 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 19 Šiuo klausimu pirmiausia reikia nustatyti, kokiomis sąlygomis priemonė gali būti laikoma „kuponu“, atsižvelgiant į PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punkto formuluotę.
- 20 Pagal šią nuostatą kuponas – tai priemonė, kai, pirma, nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai, antra, tiekimos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybės yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas.
- 21 Būtina patikrinti, viena vertus, ar kartu su tokia priemone siejamas įsipareigojimas ją priimti kaip visišką, ar dalinį atlygį už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, ir, kita vertus, ar priemonėje arba atitinkamuose dokumentuose nurodytos prekės, kurios turi būti teikiamos, arba paslaugos, kurios turi būti teikiamos, arba jų galimų tiekėjų ar teikėjų tapatybės. Kaip matyti iš PVM

direktyvos 30a straipsnio 1 punkto formuluotės, kurioje vartojamas jungtukas „ir“, ir kaip nustatė generalinė advokatė savo išvados 41 punkte, šio sprendimo 20 punkte nurodytos dvi sąlygos yra kumuliacinės.

- 22 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad abi šios sąlygos yra įvykdytos, tačiau tai turės patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 23 Dėl mokesčių administratoriaus argumento, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama kortelė negali būti „kuponas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punktą, nes vidutinis vartotojas negalėtų pasinaudoti visomis siūlomomis paslaugomis, atsižvelgiant į ribotą šios kortelės galiojimo laiką, reikia pažymėti, kad su tokiu argumentu negalima sutikti.
- 24 Iš tiesų, kaip iš esmės savo išvados 57 punkte pažymėjo generalinė advokatė, iš PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punkte pateiktos „kupono“ apibrėžties neišplaukia, kad atitinkamos kortelės galiojimo laikas ar galimybė pasinaudoti visomis joje siūlomomis paslaugomis būtų svarbūs veiksniai, kad kortelę būtų galima kvalifikuoti kaip „kuponą“, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą.
- 25 Be to, priešingai, nei savo rašytinėse pastabose teigia Italijos vyriausybė, tokios priemonės, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nustatymas negali būti laikomas „vienos paslaugos teikimu“, atsižvelgiant į siūlomų paslaugų ir trečiųjų ūkio subjektų, kurie dalyvauja kaip paslaugų teikėjai, įvairovę.
- 26 Toks kvalifikavimas prieštarautų Direktyvos 2016/1065 5 konstatuojamojoje dalyje nurodytam tikslui, nes taip būtų nustatytas vienodas mokesčio tarifas paslaugoms (kaip antai vežimui ar muziejų lankymui), kurioms taikomi skirtingi PVM tarifai arba jos yra neapmokestinamos. Toks kvalifikavimas taip pat galėtų lemti atitinkamų paslaugų dvigubą apmokestinimą, nors Direktyva 2016/1065, be kita ko, buvo siekiama išvengti tokio apmokestinimo, kaip matyti iš jos 2 konstatuojamosios dalies.
- 27 Šiomis aplinkybėmis (atlikus šio sprendimo 22 punkte nurodytą patikrinimą) atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamą kortelę galima kvalifikuoti kaip „kuponą“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punktą.
- 28 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos kortelės kvalifikavimo kaip „daugiafunkcio kupon“o“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, reikia pažymėti, kad ši sąvoka turi papildomą reikšmę. Iš tiesų visi kuponai, išskyrus vienafunkčius, pagal šią nuostatą yra „daugiafunkciai kuponai“. Vadinasi, pirmiausia reikia patikrinti, ar ši kortelė patenka į PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punkte vartojamą sąvoką „vienafunkcis kuponas“.
- 29 Pagal šią nuostatą vienafunkcis kuponas – tai kuponas, kai su juo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi jo išleidimo metu.
- 30 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama kortelė suteikia galimybę naudotis įvairiomis paslaugomis, kurioms taikomi skirtingi PVM tarifai arba kurios neapmokestinamos PVM, ir kad neįmanoma iš anksto numatyti, kokias paslaugas pasirinktų kortelės turėtojas.

- 31 Tokiu atveju reikia konstatuoti, kad PVM, mokėtinas už nagrinėjamos kortelės turėtojo gautas paslaugas, nėra žinomas ją išleidžiant, o tai reiškia, kad jis negali būti kvalifikuojamas kaip „vienafunkcis kuponas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktą. Kaip savo išvados 66 punkte pažymėjo generalinė advokatė, kadangi ši kortelė gali būti laikoma „kuponu“, ji turėtų būti kvalifikuojama kaip „daugiafunkcis kuponas“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, su sąlyga, kad bus atliktas patikrinimas, apie kurį kalbama šio sprendimo 22 punkte. Jos mokesstinis vertinimas turi būti nustatytas atsižvelgiant į minėtos direktyvos 30b straipsnio 2 dalį ir 73a straipsnį.
- 32 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 30a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad priemonė, suteikianti jos turėtojui teisę gauti įvairias paslaugas tam tikroje vietoje, tam tikrą laikotarpį ir neviršijant tam tikros sumos, gali būti laikoma „kuponu“, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 30a straipsnio 1 punktą, net jei dėl riboto šios priemonės galiojimo laiko vidutinis vartotojas negalėtų pasinaudoti visomis siūlomomis paslaugomis. Minėta priemonė yra „daugiafunkcis kuponas“, kaip jis suprantamas pagal minėtos direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, nes už šias paslaugas mokėtinas PVM jos išleidimo metu nežinomas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065, 30a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad priemonė, suteikianti jos turėtojui teisę gauti įvairias paslaugas tam tikroje vietoje, tam tikrą laikotarpį ir neviršijant tam tikros sumos, gali būti laikoma „kuponu“, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 30a straipsnio 1 punktą, net jei dėl riboto šios priemonės galiojimo laiko vidutinis vartotojas negalėtų pasinaudoti visomis siūlomomis paslaugomis. Minėta priemonė yra „daugiafunkcis kuponas“, kaip jis suprantamas pagal minėtos direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, nes už šias paslaugas mokėtinas pridėtinės vertės mokestis jos išleidimo metu nežinomas.

Parašai.