

Cauza C-637/20**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

25 noiembrie 2020

Instanța de trimitere:

Högsta förvaltningsdomstolen (Suedia)

Data deciziei de trimitere:

18 noiembrie 2020

Reclamantă-pârâtă:

Skatteverket

Pârâtă-reclamantă:

DSAB Destination Stockholm AB

[omissis]

OBIECTUL

Decizie anticipată privind taxa pe valoarea adăugată (TVA); necesitatea obținerii unei decizii preliminare din partea Curții de Justiție a Uniunii Europene

Högsta förvaltningsdomstolen [Curtea Administrativă Supremă, Suedia] pronunță următoarea

Ordonanță

Se solicită Curții de Justiție a Uniunii Europene o decizie preliminară în temeiul articolului 267 TFEU, în conformitate cu cererea de decizie preliminară anexată.
[omissis]

[omissis] [OR 2]

Cerere de decizie preliminară în temeiul articolului 267 TFEU, referitoare la 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] (denumită în continuare „Directiva TVA”)

Introducere

- 1 Prin cererea formulată, Högsta förvaltningsdomstolen ridică problema interpretării și a înțelesului noțiunilor de „cupon valoric” și de „cupon valoric cu utilizări multiple”, folosite în Directiva TVA. Întrebarea preliminară a fost formulată în contextul unui litigiu în cadrul căruia a fost solicitată o decizie anticipată de o societate înființată în scopul vânzării unui card, denumit „city card”, care conferă deținătorului dreptul de a obține anumite servicii în anumite locuri, pentru o perioadă limitată și până la o anumită valoare.

Dispozițiile de drept al Uniunii aplicabile

- 2 Articolul 2 din Directiva TVA stabilește care sunt operațiunile supuse TVA-ului. Acestea includ, *inter alia*, prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.
- 3 Potrivit articolului 30a punctul 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. **[OR 3]**
- 4 În temeiul articolului 30a punctul 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.
- 5 Conform articolului 30a punctul 3, „cupon valoric cu utilizări multiple” înseamnă un cupon valoric, altul decât un cupon valoric cu utilizare unică.
- 6 Articolul 30b alineatul (2) prevede că 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.
- 7 În temeiul articolului 73, baza de impozitare pentru livrările de bunuri și prestările de servicii include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al

prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.

- 8 Articolul 73a prevede că, 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.
- 9 Articolele 30a, 30b și 73a au fost introduse prin Directiva (UE) 2016/1065 [a Consiliului din 27 iunie 2016 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice (JO 2016, L 177, p. 9)].
- 10 Considerentul (4) al Directivei 2016/1065 precizează că acele 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 [OR 4] de bunuri sau servicii, dar nu-i conferă dreptul de a primi aceste bunuri sau servicii.
- 11 Considerentul (5) precizează că 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.

Dispozițiile dreptului național aplicabile

- 12 Articolul 1 punctul 1 din capitolul 1 din Legea (1994:200) privind taxa pe valoarea adăugată prevede că TVA-ul este datorat statului, *inter alia*, pentru prestările de servicii impozabile pe teritoriul național efectuate de o persoană impozabilă care acționează ca atare. Potrivit articolului 1 al treilea paragraf punctul 1 din capitolul 2, noțiunea de „prestare de servicii” înseamnă că un serviciu este prestat, transferat sau oferit în alt mod unei persoane cu titlu oneros.
- 13 Potrivit articolului 20 din capitolul 1, „cupon valoric” înseamnă un instrument în legătură cu care există o obligație de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii. Bunurile sau serviciile care urmează să fie livrate sau prestate sau identitățile potențialilor furnizori ai acestora trebuie să fie indicate fie pe instrument, fie în documentația aferentă care include termenii și condițiile de utilizare a instrumentului respectiv.
- 14 În conformitate cu articolul 21 din capitolul 1, „cupon valoric cu utilizare unică” înseamnă un cupon valoric în legătură cu care cuantumul TVA-ului datorat pentru bunurile sau serviciile acoperite de cuponul valoric și țara în care se consideră că au fost livrate bunurile sau prestate serviciile respective sunt deja cunoscute la momentul emiterii acestui cupon valoric. „Cupon valoric cu utilizări multiple” înseamnă alt cupon valoric decât cuponul valoric cu utilizare unică.

- 15 Articolul 12 din capitolul 2 prevede că 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 trebuie să fie considerată prestare în sensul articolului 1 din capitolul 2. Cu toate acestea, transferurile anterioare ale cupoanelor valorice cu utilizări multiple nu constituie prestări. [OR 5]
- 16 Articolul 3c din capitolul 7 prevede că prin contrapartidă se înțelege tot ceea ce este obținut sau care urmează să fie obținut de vânzător de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv orice subvenții direct legate de prețul bunurilor sau al serviciilor. În cazul livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii efectuate în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple, contravaloarea plătită pentru cuponul valoric este considerată contravaloarea bunurilor sau a serviciilor. În lipsa informațiilor privind acest quantum, valoarea monetară indicată pe cuponul valoric cu utilizări multiple sau în documentația aferentă este cea care trebuie considerată contravaloare.

Situația de fapt

- 17 Prezenta cauză privește o decizie anticipată emisă de Skatterättsnämnden [Comisia de drept fiscal, Suedia], care a analizat dacă un „city card” constituie un cupon valoric cu utilizări multiple. Această parte a deciziei anticipate a fost contestată la Högsta förvaltningsdomstolen atât de Skatteverket [Autoritatea fiscală suedeză], cât și de societatea care a solicitat decizia anticipată, DSAB Destination Stockholm AB. Decizia anticipată a fost de asemenea atacată, în măsura în care se referă la aspecte care decurg din aceasta.
- 18 Circumstanțele sunt următoarele.
- 19 Societatea în cauză vinde carduri turiștilor care vizitează Stockholm. Aceste carduri conferă deținătorilor dreptul de intrare la aproximativ 60 de atracții, precum obiective turistice și muzee, pentru o perioadă limitată și în limita unei anumite valori. De asemenea, ele permit deținătorilor de carduri să utilizeze aproximativ 10 servicii de transport de pasageri, de exemplu tururi oferite de autobuzele și bărcile Hop-on-Hop-off ale societății, precum și circuite de vizitare a obiectivelor turistice cu alți organizatori. Aceste servicii fie sunt supuse impozitării la diferite cote, fie sunt scutite fiscal. Astfel, deținătorul cardului folosește cardul pentru a plăti intrarea sau utilizarea și doar prezintă cardul unui cititor de carduri special, fără a plăti nimic în plus. Potrivit unui acord încheiat cu societatea, organizatorul primește ulterior o contrapartidă din partea societății pentru fiecare intrare sau utilizare, în limita unui anumit procent din prețul de intrare sau de utilizare obișnuit. Organizatorul nu este obligat să-i permită intrarea de mai multe ori deținătorului cardului. Societatea nu garantează un număr minim de vizitatori. Odată atinsă valoarea limită, cardul nu mai este valabil.
- 20 Există diferite versiuni ale cardului cu termene de valabilitate și valori diferite. Un card pentru un adult, cu un termen de valabilitate de 24 de ore, costă 669 SEK. Pe

durata termenului de valabilitate, deținătorul cardului poate utiliza cardul pentru a plăti servicii în valoare [OR 6] de până la 1 800 SEK. Termenul de valabilitate începe să curgă atunci când cardul este utilizat pentru prima dată. Cardul trebuie utilizat în decurs de un an de la cumpărare.

- 21 Skatterättsnämnden a considerat că cardul nu constituie un cupon valoric cu utilizări multiple. Skatterättsnämnden a concluzionat că din definiția „cuponului valoric” coroborată cu dispozițiile referitoare la calculul bazei de impozitare rezultă că un cupon valoric trebuie să aibă o anumită valoare nominală sau să corespundă anumitor livrări de bunuri sau prestări de servicii specificate. Potrivit Skatterättsnämnden, trebuie să reiasă în mod clar dintr-un cupon valoric ce se poate obține în schimbul acestuia, chiar dacă, în cazul unui cupon valoric cu utilizări multiple, pot exista incertitudini cu privire la, de exemplu, cota impozitului sau țara de impozitare.

Principalele argumente ale părților

Skatteverket

- 22 Cardul nu poate fi apreciat ca fiind caracterizat de faptul că este schimbat cu bunuri sau servicii și, pentru acest motiv, nu poate fi considerat un „cupon valoric”. Cardurile de acest tip sunt caracterizate prin faptul că sunt valabile doar pentru o perioadă limitată (între una și cinci zile consecutive) și că au o limită de valoare ridicată în raport cu termenul lor de valabilitate. Este vorba despre un card de agrement ce conferă deținătorului dreptul de intrare la un mare număr de atracții și la un număr nelimitat de călătorii cu autobuzele și ambarcațiunile Hop-on-Hop-off. Cu cât este utilizat mai mult cardul, cu atât reducerea de care beneficiază deținătorul este mai mare în raport cu prețul normal pe care acesta ar fi trebuit să îl plătească pentru fiecare atracție. Din cauza limitei de valoare ridicate și a termenului scurt de valabilitate ale cardului, este cert că un consumator mediu nu va utiliza pe deplin acest card.

DSAB Destination Stockholm AB

- 23 Cardul este un cupon valoric cu utilizări multiple. Organizatorii sunt obligați să accepte cardul drept contrapartidă. Termenii și condițiile aplicabile deținătorilor de carduri indică în mod clar ce servicii pot fi plătite cu cardul și cine sunt furnizorii. Deținătorul cardului poate utiliza cardul pentru toate atracțiile furnizate de organizatorii cu care societatea a încheiat contracte, în limita de valoare aplicabilă. Cardul îndeplinește criteriile prevăzute la articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA. Nu există nicio posibilitate de a impune mai multe cerințe pentru ca un instrument să poată fi considerat cupon valoric. Cardul poate [OR 7] fi utilizat drept contrapartidă pentru serviciile supuse unor cote de impozitare diferite. Pentru acest motiv, la momentul emiterii, cuantumul TVA-ului datorat pentru serviciile acoperite de card nu este cunoscut.

Necesitatea unei trimiteri preliminare

- 24 Dispozițiile Directivei TVA referitoare la cupoanele valorice sunt relativ noi și sunt aplicabile cupoanelor valorice emise după 31 decembrie 2018. Se pare că Curtea nu a avut încă ocazia să se pronunțe în privința modului în care trebuie interpretate noțiunile de „cupon valoric” și „cupon valoric cu utilizări multiple”. Părțile sunt în dezacord cu privire la aspectul dacă un card precum cel în discuție în litigiul principal trebuie să fie considerat „cupon valoric cu utilizări multiple”. Problema modului în care trebuie tratate cardurile de acest tip a fost dezbătută în cadrul Comitetului pentru TVA al Uniunii Europene, însă nu s-a ajuns la niciun consens în această privință. Potrivit informațiilor furnizate în litigiul principal, un card similar a fost anterior considerat ca fiind un cupon valoric cu utilizări multiple în Danemarca.
- 25 În acest context, Högsta förvaltningsdomstolen apreciază că este necesar să solicite o decizie preliminară din partea Curții.

Întrebarea preliminară

- 26 Având în vedere considerațiile care precedă, Högsta förvaltningsdomstolen solicită un răspuns la următoarea întrebare.
- 27 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?