

Lieta C-406/20

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu

Iesniegšanas datums:

2020. gada 28. augusts

Iesniedzējtiesa:

Finanzgericht Köln (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 25. augusts

Prasītāja:

Phantasialand

Atbildētāja:

Finanzamt Brühl

Pamatlietas priekšmets

Direktīva 2006/112 – 98. panta 2. punkts, skatīts kopā ar III pielikuma 7. kategoriju – Atšķirīga nodokļu režīma gadatirgiem un atpūtas parkiem saderība ar Savienības tiesībām – Pakalpojumu līdzība – Pierādījumu iegūšana par “vidusmēra patērētāja viedokli”

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants.

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai PVN Direktīvas III pielikuma 7. kategorijā, skatītā kopā ar 98. panta 2. punktu, nosauktos gadatirgus un izklaides parkus var izmantot nošķiršanai nolūkā noteikt standarta nodokļu likmi atpūtas parkam, lai gan apzīmējums “izklaides parks” attiecas gan uz atrakciju uzņēmumiem, kas ir piesaistīti

konkrētai vietai, gan arī uz tādiem atrakciju uzņēmumiem, kas nav piesaistīti konkrētai vietai?

- 2) Vai Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru dažādu pakalpojumu sniegšanas apstākļi var būt to atšķirīguma pamatā, ir piemērojama pakalpojumiem, ko sniedz konkrētai vietai nepiesaistīti atrakciju organizētāji un konkrētai vietai piesaistīti atrakciju uzņēmumi, kas darbojas kā atpūtas parki?
- 3) Ja atbilde uz 2. prejudiciālo jautājumu ir noliedzoša:

Vai “vidusmēra patērētāja viedoklis”, kas atbilstoši Tiesas judikatūrai ir būtisks apgrozījuma nodokļa neitralitātes principa elements, nav piemērota “mentāla perspektīva” pierādījumu iegūšanai ekspertīzes ceļā?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, īpaši 98. panta 2. punkts, skatīta kopā ar III pielikuma 7. kategoriju

Padomes Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, īpaši 32. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz [Likums par apgrozījuma nodokli] (turpmāk tekstā – “*UStG*”), īpaši 12. panta 2. punkta 7. apakšpunkta d) daļa

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung [*UStG* piemērošanas noteikumi] (turpmāk tekstā – “*UStDV*”), īpaši 30. pants

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja ir viena no Eiropas populārākajiem atpūtas parkiem. Samaksājot ieejas maksu, atpūtas parka apmeklētāji iegūst tiesības izmantot tā atrakcijas.
- 2 Prasītāja lūdza maksu par apmeklējuma tiesībām aplikāt ar nodokli saskaņā ar *UStG* 12. panta 2. punkta 7. apakšpunkta d) daļu. Atbilstoši šiem noteikumiem nodokļu likme līdz 7 % tostarp ir samazināta pakalpojumiem, kas ir saistīti ar atrakciju organizēšanu. Saskaņā ar *UStDV* 30. pantu pakalpojumi, kas ir saistīti ar atrakciju organizēšanu, ir atrakcijas, muzikāli uzvedumi, izklaidējošas izrādes vai citas izklaides gadatirgos, tautas svētkos, strēlnieku svētkos vai līdzīgos pasākumos. Atbildētāja lūgumu noraidīja. Pret to ir vērsta iesniedzējtiesā celtā prasība.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 3 Iesniedzējtiesai tostarp ir jāpārbauda, vai, piemērojot nodokļu neitralitātes principu, no vidusmēra patērētāja viedokļa pakalpojumi, kas ir saistīti ar atrakciju organizēšanu gadatirgos un citos pasākumos, kas norisinās noteiktu laiku un kuriem atbilstoši valsts tiesību aktiem ir samazinātās nodokļu likmes, ir līdzīgi konkrētai vietai piesaistītiem atrakciju pakalpojumiem, kas darbojas kā izklaides parki vai atpūtas parki un kuri tiek aplikti ar standarta nodokļu likmi.
- 4 Vācijas *Bundesfinanzhof* [Federālā finanšu tiesa] (turpmāk tekstā – “BFH”) ir lēmusi, ka atšķirīga nodokļu režīma piemērošana atrakciju organizētāju pakalpojumiem gadatirgos un konkrētai vietai piesaistītu izklaides parku pakalpojumiem, kā tas ir prasītājas gadījumā, nav pretrunā nodokļu neitralitātes principam.
- 5 To pamatojot, BFH norādīja uz to, ka konkrētai vietai piesaistītas un laikā neierobežotas atrakcijas neesot uzskatāmas par pasākumu, kas līdzinās tautas svētkiem. Tiktāl nepastāvot nekādas šaubas attiecībā uz Savienības tiesībām. Ja valsts likumdevējs nolēmj izmantot viņam ar Direktīvas 2006/112 III pielikumā noteiktajām kategorijām paredzēto rīcības brīvību, viņam neesot pienākums pilnībā transponēt katru minēto kategoriju. Tā kā attiecīgos pakalpojumus nevar uzskatīt par līdzīgiem, nav pārkāpts nodokļu neitralitātes princips.

Attiecībā uz jēdzieniem “gadatirgi”, “izklaides parki” un “atpūtas parki”

- 6 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 III pielikuma 7. kategorijai vācu valodas redakcijā “gadatirgi” un “atpūtas parki” tostarp pieskaitāmi pakalpojumiem, attiecībā uz kuriem var piemērot samazinātās nodokļu likmes saskaņā ar Direktīvas 98. pantu. Angļu tekstā gadatirgi attiecīgi ir apzīmēti kā “*fares*” un izklaides parki kā “*amusement parks*”, un franču tekstā – gadatirgi kā “*foires*” un izklaides parki kā “*parcs d’attraction*”. Turpretī Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 32. pantā, kas pieņemts Direktīvas 2006/112 53. panta skaidrošanai, vācu valodas redakcijā kā ekvivalents apzīmējumiem “*fares*” un “*amusement parks*”, un attiecīgi “*foires*” un “*parcs d’attraction*” ir lietots vienīgi jēdziens “atpūtas parks”.
- 7 Vācu ikdienas valodā ar vārdkopu “atpūtas parks” tiek saprastas konkrētai vietai piesaistītas atrakcijas, kamēr izklaides parka jēdziens var apzīmēt kā pastāvīgi darbojošos izklaides parkus, tā arī uz noteiktu laiku atvērtus izklaides parkus, kas tiek dēvēti par “*Kirmes*”, gadatirgiem vai tautas svētkiem.
- 8 Ņemot vērā izklāstīto valodas neprecizitāti, iesniedzējtiesas ieskatā būtu vēlams, lai Tiesa precizētu, kā Direktīvā 2006/112 un Īstenošanas regulā Nr. 282/2011 ir definējami un savstarpēji nodalāmi jēdzieni “gadatirgi”, “izklaides parki” un “atpūtas parki”.

- 9 Jautājums ir par to, vai, ņemot vērā, ka izklaides parki var gan būt, gan arī nebūt piesaistīti konkrētai vietai, par pamatotu var uzskatīt *BFH* argumentu, ka jēdzienu “gadatirgi” un “izklaides parki” nošķirums Direktīvas 2006/112 III pielikuma 7. kategorijā runā par labu tam, ka ir pieļaujama atšķirīga attieksme, tiem piemērojot apgrozījuma nodokli.

Attiecībā uz atšķirībām kontekstā, kādā tiek sniegti pakalpojumi

- 10 Turpinājumā *BFH* atsaucas uz to, ka konkrētai vietai piesaistīta atrakciju uzņēmuma pakalpojumi atpūtas parkā neesot līdzīgi to atrakciju organizētāju pakalpojumiem, kas savas ceļojošās atrakcijas piedāvā gadatirgos, atšķirīgo apstākļu, kādos tie tiek sniegti, dēļ. Nepastāvot nekādas šaubas, ka konteksts, kādā norisinās laikā ierobežoti tautas svētki vai gadatirgi, īpaši arī no pakalpojuma saņēmēja viedokļa, atšķiras no tā konteksta, kādā darbojas konkrētai vietai piesaistīts izklaides parks.
- 11 Iesniedzējtiesa šai sakarā norāda uz to, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru (spriedums, 2002. gada 27. februāris, Komisija/Frāncija, C-302/00, EU:C:2002:123, 23. punkts) jēdziens “līdzīgi pakalpojumi” ir jāinterpretē plaši.
- 12 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi (spriedums, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 50. punkts), ka zināmos izņēmuma gadījumos, ievērojot attiecīgās jomas specifiskos apstākļus, atbilstošā tiesiskā regulējuma atšķirības un juridiskā režīma, kas reglamentē attiecīgo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, atšķirības, kas kalpo kā konteksts attiecīgo pakalpojumu salīdzināšanai, var radīt situāciju, kad šis konteksts no vidusmēra patērētāja viedokļa var izraisīt pakalpojumu līdzību kavējošu nošķiršanu, raugoties no tā paša vajadzību apmierināšanas viedokļa (skat arī spriedumus, 2009. gada 23. aprīlis, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, 38., 39. un 45. punkts, kā arī, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik und Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 52. un nākamie punkti).
- 13 Iesniedzējtiesa šaubās, vai šī judikatūra ir piemērojama šajā lietā. Abu atrakciju pakalpojumu kontekstu nevar raksturot ar attiecīgām juridiskā režīma atšķirībām. Tiesību aktos ne attiecībā uz atrakciju uzņēmumiem, kā tas ir prasītājas gadījumā, ne arī uz atrakcijām gadatirgos, nav noteikts, vai ieejas maksa jāaprēķina par visu atrakciju pakalpojumu izmantošanu vai arī par katru atsevišķo atrakciju pakalpojumu. Turklāt gan uz atpūtas parku, gan gadatirgu atrakcijām attiecas vienādas drošības normas. Tāpat ne attiecībā uz konkrētai vietai piesaistītiem atrakciju uzņēmumiem, ne uz konkrētai vietai nepiesaistītām atrakcijām tiesību aktos nav noteikts, kurā gada periodā tām jāsniedz savi pakalpojumi.

Attiecībā uz “vidusmēra patērētāja viedokli” un pierādījumu iegūšanu šai sakarā

- 14 Turklāt *BFH* atsaucas uz to, ka tās ieskatā starp pakalpojumiem, ko sniedz konkrētai vietai piesaistīti atrakciju uzņēmumi, kuri darbojas kā atpūtas parki, un

atrakciju pakalpojumiem gadatirgos pastāvošās atšķirības būtiski ietekmē vidusmēra patērētāja lēmumu izvēlēties vienu vai otru no šiem pakalpojumiem. No *BFH* sprieduma varot izrietēt, ka būtiskā atšķirība pastāv ne tikai attiecībā uz atrakciju pakalpojumu piesaisti konkrētai vietai, bet arī tajā, ka konkrētai vietai piesaistīts un laikā neierobežoti strādājošs atrakciju uzņēmums, atšķirībā no atrakcijām, kas ceļo no viena gadatirgus uz otru, nekalpo vispārējai tautas izklaidei tautas svētkos, un tādējādi nav kvalificējams kā tautas svētkiem pielīdzināms pasākums.

- 15 Jāņem vērā tas, ka arī pēc *BFH* domām vidusmēra patērētājs abos gadījumos, kā gadatirgos, tā arī atpūtas parkos, izmanto atrakciju pakalpojumus. Tiesa, atpūtas parka gadījumā vidusmēra patērētājs sastopas tikai ar vienu atrakciju uzņēmumu, turpretī gadatirgū – ar daudzām atrakcijām, proti, pastāv manāmas atšķirības attiecībā uz ģeogrāfisko pieejamību, darba laikiem, kā arī atmosfēru. Tomēr no Tiesas judikatūras (spriedumi, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 47. punkts un 2005. gada 17. februāris, *Linneweber und Akritidis*, C-453/02 un C-462/02, EU:C:2005:92, 29. un 30. punkts) izriet, ka šiem aspektiem, kas nošķirami no pakalpojumu sniegšanas tiesiskā konteksta, nevajadzētu būt nozīmei saistībā ar pakalpojumu salīdzināmību.
- 16 Ar nosacījumu, ka konkrētai vietai nepiesaistītu atrakciju un konkrētai vietai piesaistītu atrakciju uzņēmumu, kā tas ir prasītājas atpūtas parka gadījumā, pakalpojumu apstākļi neatšķiras, iesniedzējtiesas ieskatā svarīgi ir tas, kādas vajadzības no mūsdienu vidusmēra patērētāja viedokļa tiek apmierinātas, no vienas puses, gadatirgū un, no otras puses, atpūtas parkā vai arī līdzīgā mērā gan gadatirgū, gan atpūtas parkā.
- 17 Pēc tam, kad noskaidrots jautājums par vajadzībām, būtu nepieciešams saprast vai atrakciju pakalpojumi gadatirgos un atpūtas parkos no vidusmēra patērētāja viedokļa atbilst vienādām vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par līdzību un izmantošanas salīdzināmību, un vai pastāvošās atšķirības nozīmīgi iespaido vai arī neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot pakalpojumus gadatirgū vai atpūtas parkā (spriedumi, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 44. punkts, 2014. gada 11. septembris, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, 25. punkts, un 2016. gada 9. novembris, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, 31. punkts).
- 18 Lai to noskaidrotu, iesniedzējtiesa neredz citu iespēju, kā lūgt sagatavot ekspertīzes slēdzienu, jo tiesas pašas zināšanas nav pietiekamas, lai tādā mērā, kā nepieciešams, saprastu vidusmēra gadatirgu un atpūtas parku apmeklētāja vajadzības.
- 19 Tomēr rodas jautājums par to, vai iesniedzējtiesa šajā sakarā ir tiesīga iegūt pierādījumus. Atšķirībā no *Bundesverwaltungsgericht* [Federālās administratīvās tiesas] sprieduma (spriedums, 1998. gada 16. jūlijs, *Gut Springenheide und Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, 14., 15. un 35. punkts) *BFH* ir nospriedusi, ka nav

nepieciešams iegūt pierādījumus, veicot empīriskus pētījumus par “vidusmēra patērētāja viedokli” par diviem pakalpojumiem saistībā ar apgrozījuma nodokļa neitralitātes principu, jo šajā gadījumā runa ir tikai par “mentālu perspektīvu”.

- 20 Taču jēdziens “mentāla perspektīva” senātam, kuram ir jāpieņem lēmums, nav saprotams. Ja tādējādi būtu jāparāda, ka “vidusmēra patērētāja viedoklis” ir objektivizēts, tikai juridiski interpretējams patērētāju apzīmējošs jēdziens, nebūtu iespējams izskaidrot, kādēļ rodas iespaids, ka finanšu tiesas vai *BFH* skatījums galu galā kļūst par “vidusmēra patērētāja viedokli”, ja tā viedoklis jānosaka, lietas izskatīšanas gaitā veicot pārbaudi saistībā ar apgrozījuma nodokļa neitralitātes principu (šajā nozīmē skat. spriedums, 2019. gada 19. decembris, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, 37. punkts).