

Byla C-406/20

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2020 m. rugpjūčio 28 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Finanzgericht Köln (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. rugpjūčio 25 d.

Pareiškėja:

Phantasialand

Atsakovė:

Finanzamt Brühl

Pagrindinės bylos dalykas

Direktyva 2006/112 – 98 straipsnio 2 dalis, aiškinama kartu su III priedo 7 punkte nustatyta kategorija – Skirtingo mugių ir laisvalaikio parkų apmokestinimo suderinamumas su Sąjungos teise – Panašus paslaugų pobūdis – Įrodymų rinkimas dėl „vidutinio vartotojo požiūrio“.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar tuo, kad PVM direktyvos III priedo 7 punkte nustatytoje kategorijoje, aiškinamoje kartu su 98 straipsnio 2 dalimi, yra nurodytos mugės ir pramogų parkai, galima remtis siekiant diferencijuoti laisvalaikio parko apmokestinimą įprastu mokesčio tarifu, nors pavadinimas „pramogų parkas“

- apima tiek su vieta susietas, tiek su vieta nesusietas atrakcionų teikėjų įmones?
2. Ar Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią įvairių paslaugų teikimo kontekstas gali nulemti jų skirtingą pobūdį, turi būti taikoma su vieta nesusietų atrakcionų teikėjų ir su vieta susietų atrakcionų teikėjų įmonių, kitaip tariant, laisvalaikio parkų, paslaugų teikimui?
 3. Jei į antrąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta neigiamai:
Ar „vidutinio vartotojo požiūris“, kuris pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją yra svarbus apyvartos mokesčio neutralumo principo elementas, yra „minties perspektyva“, dėl kurios surinkti įrodymų remiantis specialistų atlikta ekspertize neįmanoma?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, visų pirma 98 straipsnio 2 dalis, aiškinama kartu su III priedo 7 punkte nustatyta kategorija

2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, visų pirma 32 straipsnis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*), visų pirma 12 straipsnio 2 dalies 7 punkto d papunktis

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Nutarimas dėl Apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo, toliau – *UStDV*), visų pirma 30 straipsnis

Faktinių aplinkybių ir proceso santrauka

1. Pareiškėja yra vienas žinomiausių Europos laisvalaikio parkų. Laisvalaikio parko lankytojai, sumokėję įėjimo mokestį, įgyja teisę naudotis jo įrenginiais.
2. Pareiškėja pateikė prašymą įėjimo mokestį apmokestinti pagal *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 7 punkto d papunktį. Pagal šią nuostatą, be kita ko, su atrakcionų teikėjų veikla susijusioms paslaugoms taikomas lengvatinis 7 % apyvartos mokesčio tarifas. Pagal *UStDV* 30 straipsnį su atrakcionų teikėjų veikla susijusiomis paslaugomis laikomas atrakcionų, muzikinių ir pramoginių pasirodymų ir kitų pasilinksminimo paslaugų teikimas mugėse, liaudies šventėse, šaulių šventėse (vok. *Schiützenfest*) arba kituose renginiuose. Atsakovė prašymo netenkino. Dėl to buvo paduotas skundas prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 3 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas turi, be kita ko, išnagrinėti, ar, taikant mokesčių neutralumo principą, paslaugos, kurias teikia atrakcionų teikėjai mugėse ir panašiuose laikinuose renginiuose ir kurios pagal nacionalinės teisės aktus apmokestinamos lengvatiniu mokesčio tarifu, ir paslaugos, kurias teikia atrakcionų teikėjai su vieta susietuose pramogų ar laisvalaikio parkuose ir kurios apmokestinamos įprastu mokesčio tarifu, vidutinio vartotojo požiūriu yra panašaus pobūdžio.
- 4 Vokietijos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, toliau – BFH) nusprendė, jog dėl to, kad paslaugos, kurias teikia atrakcionų teikėjai mugėse, ir paslaugos, kurias teikia su vieta susietas pramogų parkas, kokį valdo pareiškėja, yra apmokestinamos skirtingai, mokesčių neutralumo principas nepažeidžiamas.
- 5 Sprendimą BFH motyvavo argumentu, jog su vieta susieta ir neribotą laiką veikianti atrakcionų teikėjų įmonė nelaikytina liaudies šventės pobūdžio renginiu. Sąjungos teisės aspektu abejonių dėl to nekyla. Jei nacionalinis teisės aktų leidėjas nusprendžia pasinaudoti jam pagal Direktyvos 2006/112 III priede nustatytas kategorijas suteikiama diskrecija, jis neprivalo atskirų ten nustatytų kategorijų realizuoti kaip visumos. Nėra panašaus atitinkamų paslaugų pobūdžio, nėra ir mokesčių neutralumo principo pažeidimo.

Dėl sąvokų „mugės“, „pramogų parkai“ ir „laisvalaikio parkai“

- 6 Pagal Direktyvos 2006/112 III priedo 7 punkte nustatytos kategorijos formuluotę vokiečių kalba, be kita ko, „mugės“ (vok. *Jahrmärkte*) ir „pramogų parkai“ (vok. *Vergnügungsparks*) priskiriami paslaugoms, kurias teikiant gali būti taikomi direktyvos 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai. Atitinkami pavadinimai anglų kalba: mugės – *faïres*, pramogų parkai – *amusement parks*, prancūzų kalba: mugės – *foïres*, pramogų parkai – *parcs d'attraction*. Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 32 straipsnyje, priimtame dėl Direktyvos 2006/112 53 straipsnio, vokiečių kalba vartojama tik sąvoka „pramogų parkas“ [„laisvalaikio parkas“] (vok. *Freizeitpark*) kaip *faïres* ir *amusement parks* bei *foïres* ir *parcs d'attraction* atitikmuo.
- 7 Vokiečių kalboje laisvalaikio parkas suprantamas kaip su vieta susietos atrakcionų teikėjų įmonės, o pramogų parko sąvoka apima tiek ilgam laikui įrengtus pramogų parkus, kurie tuomet vadinami laisvalaikio parkais, tiek ribotą laiką veikiančius pramogų parkus, kurie tuomet vadinami muge (vok. *Kirmes* arba *Jahrmarkt*) arba liaudies švente (vok. *Volksfest*).
- 8 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio manymu, dėl šios kalbinės painiavos būtų naudinga, kad Teisingumo Teismas pateiktų išaiškinimą, kaip apibrėžti ir tarpusavyje atskirti Direktyvoje 2006/112 ir Įgyvendinimo reglamente Nr. 282/2011 vartojamas sąvokas „mugės“, „pramogų parkai“ ir „laisvalaikio parkai“.

- 9 Kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į aplinkybę, jog pramogų parkai gali būti tiek susieti, tiek nesusieti su vieta, BFH argumentas, jog „mugių“ ir „pramogų parkų“ diferencijavimas Direktyvos 2006/112 III priedo 7 punkte nustatytoje kategorijoje reiškia, kad jiems gali būti taikomas skirtingas apmokestinimas apyvartos mokesčiu, gali būti laikomas pagrįstu.

Dėl skirtingo paslaugų teikimo konteksto

- 10 BFH taip pat remiasi tuo, kad paslaugos, kurias teikia su vieta susieta atrakcionų teikėjų įmonė, kitaip tariant, laisvalaikio parkas, ir paslaugos, kurias teikia kilnojamąjį verslą mugėse vykdančios atrakcionų teikėjai, dėl skirtingo konteksto, kuriame jos teikiamos, nėra panašaus pobūdžio. Nekyla abejonų, kad ribotą laiką vykstančios liaudies šventės arba mugės kontekstas, visų pirma paslaugų gavėjo požiūriu, yra kitoks nei su vieta susieto pramogų parko.
- 11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas dėl šio aspekto nurodo, jog pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją (2002 m. vasario 27 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-302/00, EU:C:2002:123, 23 punktas) panašaus paslaugos pobūdžio sąvoka aiškintina plačiai.
- 12 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė (2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 50 punktas), jog, atsižvelgiant į atitinkamų sektorių ypatumus, reguliavimo ir teisinės tvarkos, reglamentuojančios nagrinėjamą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, skirtumai, kaip atitinkamai palygintinų paslaugų kontekstas, tam tikrais išimtiniais atvejais vidutinio vartotojo požiūriu, kiek tai susiję su jo poreikių tenkinimu, gali nulemti paslaugų išskirtinumą, dėl kurio jos negali būti laikomos panašaus pobūdžio (taip pat žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, 38, 39 ir 45 punktus ir 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Pro Med Logistik ir Pongratz*, C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 52 ir paskesnius punktus).
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas abejoja, ar ši jurisprudencija taikytina šiuo atveju. Juk abiejų tipų atrakcionų teikėjų paslaugų kontekstas, priešingai nei tais atvejais, kuriais Teisingumo Teismas priėmė sprendimą, neišsiskiria tuo, jog minėtoms paslaugoms būtų taikomos skirtingos teisinės bendrosios sąlygos. Pavyzdžiui, nei tokioms atrakcionų teikėjų įmonėms, kaip pareiškėja, nei atrakcionų teikėjams, savo veiklą vykdančioms mugėse, nėra pagal teisės aktus nurodyta, ar jie turi imti įėjimo mokestį, apskaičiuotą už naudojimąsi visomis atrakcionų teikėjų paslaugomis, ar atskirą mokestį už naudojimąsi konkrečia atrakcionų teikėjų paslauga. Taip pat tiek laisvalaikio parkuose, tiek mugėse eksploatuojamiems atrakcionų įrenginiams taikomas tas pats saugumo standartas. Be to, nei su vieta susietoms atrakcionų teikėjų įmonėms, nei su vieta nesusietiems atrakcionų teikėjams nėra pagal teisės aktus nurodyta, kuriuo metų laiku jie turi teikti savo paslaugas.

Dėl „vidutinio vartotojo požiūrio“ ir su tuo susijusio įrodymų rinkimo

- 14 BFH taip pat remiasi tuo, kad skirtumų, kurie, jo manymu, egzistuoja tarp paslaugų, kurias teikia su vieta susietos atrakcionų teikėjų įmonės, kitaip tariant, laisvalaikio parkai, ir paslaugų, kurias teikia atrakcionų teikėjai mugėse, įtaka vidutinio vartotojo sprendimui pasirinkti vieną ar kitą iš šių paslaugų nėra nereikšminga. Iš BFH sprendimo galima suprasti, kad esminis skirtumas yra ne tik atrakcionų teikėjų paslaugų sąsajos su vieta buvimas, bet ir tai, kad su vieta susietos ir neribotą laiką veikiančios atrakcionų teikėjų įmonės tikslas nėra – kaip iš mugės į mugę keliaujančių atrakcionų teikėjų – bendrų pramogų liaudies šventėse teikimas, taigi tokios įmonės veiklos negalima priskirti prie liaudies šventės pobūdžio renginio.
- 15 Reikia nepamiršti, kad (taip mano ir BFH) vidutinis vartotojas abiem atvejais – mugėse ir laisvalaikio parkuose – naudojami atrakcionų teikėjų paslaugomis. Laisvalaikio parke vidutinis vartotojas gali naudotis tik vienos atrakcionų teikėjų įmonės, o mugėje, priešingai, – daugybės atrakcionų teikėjų paslaugomis, o tai reiškia, kad yra pastebimų skirtumų kalbant apie naudojimosi paslaugomis vietos ir laiko galimybes ir apie aplinką. Vis dėlto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos (2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 47 punktas ir 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis*, C-453/02 ir C-462/02, EU:C:2005:92, 29 ir 30 punktai) darytina išvada, jog šie aspektai, kuriuos reikia atskirti nuo teisinio paslaugų teikimo konteksto, nėra reikšmingi paslaugų palyginamumui.
- 16 Jei paslaugų, kurias teikia su vieta nesusieti atrakcionų teikėjai mugėse, ir paslaugų, kurias teikia su vieta susietos tokios atrakcionų teikėjų įmonės, kaip pareiškėjos laisvalaikio parkas, kontekstas nesiskiria, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, lemiamą reikšmę turi tai, kokie poreikiai šiandieninio vidutinio vartotojo požiūriu patenkinami, viena vertus, mugėje, kita vertus, laisvalaikio parke arba vienodai tiek mugėje, tiek laisvalaikio parke.
- 17 Išsiaiškinus poreikius reikėtų nustatyti, ar mugėse ir laisvalaikio parkuose teikiamos atrakcionų teikėjų paslaugos pagal panašumo ir palyginamumo naudojant kriterijų tenkina tuos pačius vidutinio vartotojo poreikius ir ar skirtumai, jei jų yra, daro reikšmingą įtaką vidutinio vartotojo sprendimui pasirinkti paslaugas mugėje ar paslaugas laisvalaikio parke (2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 44 punktas, 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, 25 punktas ir 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, 31 punktas).
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo manymu, į šį klausimą jis gali atsakyti tik remdamasis specialistų atlikta ekspertize, nes teismo kompetencijos nepakanka taip išsamiai, kaip reikia, išmanyti vidutinio mugės ir laisvalaikio parko lankytojo poreikius.

- 19 Vis dėlto kyla klausimas, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas turi teisę dėl to rinkti įrodymus. BFH – kitaip nei *Bundesverwaltungsgericht* (Federalinis administracinis teismas) atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo jurisprudenciją (1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *Gut Springenheide ir Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, 14, 15 ir 35 punktai) – nusprendė, jog nereikia atliekant empirinius tyrimus rinkti įrodymų dėl „vidutinio vartotojo požiūrio“ į dviejų tipų paslaugas, kiek tai yra susiję su apyvartos mokesčio neutralumo principu, nes tai yra tik „minties perspektyva“.
- 20 Vis dėlto sąvoka „minties perspektyva“ bylą nagrinėjančiai teismo kolegijai yra nesuprantama. Jei ja išreiškiama, kad „vidutinio vartotojo požiūris“ yra objektyvi, tik teisiškai aiškintina su vartotoju susijusi sąvoka, tuo negalima paaiškinti, kodėl finansų teismų, kitaip tariant BFH, požiūris galiausiai, atrodo, tampa „vidutinio vartotojo požiūriu“, kai byloje siekiama išsiaiškinti vidutinio vartotojo požiūrį tiriant, ar laikomasi apyvartos mokesčio neutralumo principo (šiuo klausimu žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, 37 punktą).