Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
TAMARA ĆAPETA
της 24ης Φεβρουαρίου 2022 [1]

Υπόθεση C-637/20

Skatteverket
κατά
DSAB Destination Stockholm AB

[αίτηση του Högsta förvaltningsdomstolen
(Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Πράξεις υποκείμενες στον φόρο – City card – Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065 – Έννοια του “κουπονιού”»

I. Εισαγωγή

1. Τα διαφόρων ειδών κουπόνια αποτελούν στην εποχή μας πολύ σύνηθες συναλλακτικό μέσο της αγοράς (για παράδειγμα, τα κουπόνια δώρου και οι προπληρωμένες κάρτες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε διάφορα καταστήματα λιανικού εμπορίου [outlets]). Ωστόσο, μολονότι η χρήση τους είναι σχετικά απλή για τους καταναλωτές, εντούτοις τα κουπόνια έχουν αποδειχθεί πολύπλοκα μέσα όσον αφορά την αντιμετώπισή τους από πλευράς ΦΠΑ [2]. Ως εκ τούτου, το 2016 ο νομοθέτης της Ένωσης ενέκρινε τροποποιήσεις [3] στην οδηγία 2006/112/ΕΚ (στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ) [4] με σκοπό να διασαφηνίσει την εφαρμογή του ΦΠΑ στα κουπόνια [5]. Στην παρούσα υπόθεση, το Δικαστήριο καλείται να παράσχει διευκρινίσεις επί των εν λόγω νομοθετικών διασαφηνίσεων.

2. Με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με την έννοια του «κουπονιού» κατά το άρθρο 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Οι διευκρινίσεις αυτές θα διευκολύνουν το αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της τουριστικής κάρτας που προσφέρεται στους επισκέπτες της πόλης της Στοκχόλμης (στο εξής: τουριστική κάρτα, κάρτα ή city card).

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 Όπως καταδεικνύεται στις προτάσεις μου στην υπόθεση GE Aircraft Engine Services (C-607/20, EU:C:2022:63) της 27ης Ιανουαρίου 2022.

3 Βλ. οδηγία 2016/1065 του Συμβουλίου, της 27ης Ιουνίου 2016, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την αντιμετώπιση των κουπονιών (ΕΕ 2016, L 177, σ. 9) (στο εξής: οδηγία του 2016).

4 Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

5 Πρβλ. αιτιολογικές σκέψεις 1, 3 και 8 της οδηγίας του 2016.

II. Το νομικό πλαίσιο

3. Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου[6] καταργήθηκε με την οδηγία για τον ΦΠΑ την 1η Ιανουαρίου 2007.

4. Το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας για τον ΦΠΑ καθορίζεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, υπόκεινται σε ΦΠΑ «οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

5. Σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ως «παράδοση αγαθών» θεωρείται «η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό», ενώ, δυνάμει του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται «κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών».

6. Το άρθρο 30α, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει ότι ως «κουπόνι» νοείται ένα μέσο που συνεπάγεται την υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και όπου τα αγαθά που θα παραδοθούν ή οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή οι ταυτότητες των ενδεχόμενων προμηθευτών αναγράφονται είτε στο ίδιο το μέσο είτε στη σχετική τεκμηρίωση, συμπεριλαμβανομένων των όρων και των προϋποθέσεων χρήσης αυτού του μέσου.

7. Το άρθρο 30α, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής ορίζει ότι ως «κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού» νοείται ένα κουπόνι, όταν ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι και ο ΦΠΑ που οφείλεται για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού. Αντίθετα, το άρθρο 30α, παράγραφος 3, ορίζει ότι ως «κουπόνι πολλαπλών σκοπών» νοείται ένα κουπόνι διαφορετικό από το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού.

8. Το άρθρο 30β, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει ότι η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών που γίνεται αποδεκτό ως αντάλλαγμα ή μέρος ανταλλάγματος από τον προμηθευτή υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2, ενώ κάθε προηγούμενη μεταβίβαση του εν λόγω κουπονιού πολλαπλών σκοπών δεν υπόκειται σε ΦΠΑ. Το άρθρο 30β, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, ορίζει ότι «όταν ένα κουπόνι πολλαπλών σκοπών μεταβιβάζεται από έναν υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από τον υποκείμενο στον φόρο που διενεργεί τη συναλλαγή που υπόκειται στον ΦΠΑ σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών που μπορεί να προσδιοριστεί, όπως π.χ. υπηρεσίες διανομής ή υπηρεσίες προώθησης, υπόκειται σε ΦΠΑ».

9. Κατά το άρθρο 73 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.

[6] Έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (στο εξής: έκτη οδηγία).

10. Το άρθρο 73α της οδηγίας αυτής ορίζει ότι, με την επιφύλαξη του άρθρου 73, η φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών πρέπει να είναι ίση με το αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί για το κουπόνι ή, ελλείψει στοιχείων σχετικά με το εν λόγω αντάλλαγμα, με τη χρηματική αξία που αναγράφεται στο ίδιο το κουπόνι πολλαπλών σκοπών ή στη σχετική τεκμηρίωση, μειωμένη κατά το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στα παραδιδόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

11. Τα άρθρα 30α, 30β και 73α της οδηγίας για τον ΦΠΑ θεσπίσθηκαν με την οδηγία του 2016. Οι σχετικές αιτιολογικές σκέψεις της εν λόγω οδηγίας έχουν ως εξής:

«(1) [Η οδηγία για τον ΦΠΑ] προβλέπει κανόνες σχετικά με τον χρόνο και τον τόπο παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το φορολογητέο ποσό, το απαιτητό του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και το δικαίωμα έκπτωσης. Ωστόσο, οι εν λόγω κανόνες δεν είναι επαρκώς σαφείς ή πλήρεις ώστε να εξασφαλίζεται συνοχή στη φορολογική αντιμετώπιση των συναλλαγών που αφορούν κουπόνια σε βαθμό που να αποφεύγονται ανεπιθύμητες συνέπειες στην ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

(2) Για να εξασφαλιστεί βέβαιη και ομοιόμορφη αντιμετώπιση, να διασφαλιστεί η συνέπεια προς τις αρχές ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, να αποφευχθούν οι ασυνέπειες, η στρέβλωση του ανταγωνισμού, η διπλή φορολόγηση ή η μη φορολόγηση και να μειωθεί ο κίνδυνος της φοροαποφυγής, απαιτούνται ειδικοί κανόνες που να εφαρμόζονται για την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ.

(3) Δεδομένων των νέων κανόνων για τον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, πρέπει να βρεθεί κοινή λύση για τα κουπόνια ούτως ώστε να αποφευχθούν αναντιστοιχίες σχετικά με κουπόνια που διανέμονται μεταξύ των κρατών μελών. Προς τούτο, καθίσταται απαραίτητο να θεσπιστούν κανόνες που θα διασαφηνίζουν την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ.

(4) Οι εν λόγω κανόνες καλύπτουν μόνο τα κουπόνια που χρησιμοποιούνται για εξαργύρωση έναντι παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Ωστόσο, οι κανόνες αυτοί δεν θα πρέπει να εφαρμόζονται στα μέσα που παρέχουν στον κάτοχο δικαίωμα για έκπτωση κατά την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών αλλά όχι δικαίωμα για λήψη των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών.

(5) Οι διατάξεις που αφορούν τα κουπόνια δεν θα πρέπει να οδηγήσουν σε καμία αλλαγή όσον αφορά την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των εισιτηρίων μέσων μεταφοράς, των εισιτηρίων εισόδου σε κινηματογράφους και μουσεία, των γραμματοσήμων και παρόμοιων περιπτώσεων.

(6) Για να προσδιοριστεί σαφώς τι θεωρείται ως κουπόνι για σκοπούς ΦΠΑ και για να διακρίνονται τα κουπόνια από τα μέσα πληρωμής, είναι αναγκαίο να δοθεί ένας ορισμός για τα κουπόνια, τα οποία μπορεί να έχουν υλική ή ηλεκτρονική μορφή, που να αναγνωρίζει τα βασικά χαρακτηριστικά τους, ιδίως τη φύση του δικαιώματος που εμπεριέχει το κουπόνι και την υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος για την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.»

III. Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία κύριας δίκης, προδικαστικό ερώτημα και διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

12. Η DSAB Destination Stockholm, η προσφεύγουσα στην κύρια διαδικασία, εκδίδει και πωλεί τουριστικές κάρτες (city cards) στους επισκέπτες της Στοκχόλμης (Σουηδία).

13. Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, οι κάρτες αυτές παρέχουν στους κατόχους τους δικαίωμα εισόδου σε περίπου 60 αξιοθέατα, όπως μνημεία και μουσεία, για περιορισμένο χρονικό διάστημα και μέχρις ενός ορισμένου ποσού. Οι κάτοχοι των καρτών έχουν επίσης απεριόριστη πρόσβαση σε υπηρεσίες μεταφοράς κατά τη διάρκεια ισχύος της κάρτας, καθώς και τη δυνατότητα συμμετοχής σε περιηγήσεις και ξεναγήσεις στα αξιοθέατα με διάφορα τουριστικά λεωφορεία και τουριστικά πλοία τύπου Hop-on-Hop off.

14. Οι υπηρεσίες που καλύπτονται από την τουριστική κάρτα είτε φορολογούνται με διαφορετικούς συντελεστές είτε απαλλάσσονται από τον φόρο. Ο κάτοχος χρησιμοποιεί την κάρτα παρουσιάζοντάς την απλώς σε ειδικό αναγνώστη καρτών, χωρίς να προβεί σε καμία περαιτέρω πληρωμή. Η συμφωνία μεταξύ του εκδότη της κάρτας και του παρόχου των υπηρεσιών προβλέπει ότι ο δεύτερος λαμβάνει αντίτιμο από τον εκδότη της κάρτας για κάθε είσοδο ή χρήση. Με εξαίρεση τις υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες παρέχονται χωρίς κανέναν περιορισμό, ο πάροχος δεν υποχρεούται να δεχθεί περισσότερες από μία εισόδους του κατόχου της κάρτας για τις άλλες υπηρεσίες. Ο εκδότης δεν εξασφαλίζει ελάχιστο αριθμό επισκεπτών. Μόλις καλυφθεί το όριο αξίας της, η κάρτα παύει να ισχύει.

15. Υπάρχουν διάφορες εκδοχές της τουριστικής κάρτας για την πόλη της Στοκχόλμης με διαφορετικές περιόδους ισχύος και διαφορετικά όρια αξίας. Η τιμή μιας κάρτας ενηλίκου με διάρκεια ισχύος 24 ωρών ανέρχεται σε 669 σουηδικές κορώνες (SEK) (περίπου 65 ευρώ). Κατά τη διάρκεια ισχύος της κάρτας, ο κάτοχός της μπορεί να τη χρησιμοποιήσει για να πληρώσει υπηρεσίες αξίας έως και 1 800 SEK (περίπου 175 ευρώ). Η περίοδος ισχύος αρχίζει από τη στιγμή της πρώτης χρήσης της κάρτας. Η κάρτα πρέπει να χρησιμοποιηθεί εντός ενός έτους από την αγορά της.

16. Η προσφεύγουσα στη διαδικασία της κύριας δίκης ζήτησε την έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής απόφασης από την Skatterättsnämnden (επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα, Σουηδία), προκειμένου να επιβεβαιωθεί ότι η «city card» συνιστά κουπόνι πολλαπλών σκοπών.

17. Ωστόσο, η Skatterättsnämnden (επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα) έκρινε ότι η εν λόγω κάρτα δεν συνιστά κουπόνι πολλαπλών σκοπών. Η Skatterättsnämnden (επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, όπως προκύπτει από τον ορισμό του «κουπονιού», σε συνδυασμό με τις διατάξεις περί υπολογισμού της βάσης επιβολής του φόρου, ένα κουπόνι πρέπει να έχει συγκεκριμένη ονομαστική αξία ή να αντιστοιχεί σε συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχών υπηρεσιών. Κατά την άποψή της, πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια από το κουπόνι ποια είναι η παροχή που μπορεί να ληφθεί σε αντάλλαγμα αυτού του κουπονιού, μολονότι –όταν πρόκειται για κουπόνι πολλαπλών σκοπών– μπορεί να υπάρχουν αμφιβολίες όσον αφορά, για παράδειγμα, τον συντελεστή φόρου ή τη χώρα φορολόγησης.

18. Η διαφορά μεταξύ της Skatteverket (φορολογικής αρχής, Σουηδία) και της DSAB Destination Stockholm σχετικά με την εν λόγω φορολογική ερμηνευτική απόφαση εκκρεμεί πλέον ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία).

19. Οι διάδικοι ερίζουν κατ' αρχάς ως προς το κατά πόσον η «city card» θα πρέπει να θεωρηθεί «κουπόνι». Αφενός, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η επίμαχη κάρτα δεν συνιστά κουπόνι, καθόσον, λόγω του υψηλού ορίου αξίας της και της βραχείας διάρκειας ισχύος της, είναι βέβαιο ότι ο μέσος καταναλωτής δεν θα εξαντλήσει τις δυνατότητες χρήσης της κάρτας.

20. Αφετέρου, η DSAB Destination Stockholm υποστηρίζει ότι η κάρτα συνιστά κουπόνι καθόσον οι πάροχοι είναι υποχρεωμένοι να την αποδέχονται ως αντίτιμο.

21. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, πρώτον, ότι οι διατάξεις περί κουπονιών στην οδηγία για τον ΦΠΑ είναι σχετικά πρόσφατες και ισχύουν για κουπόνια που εκδίδονται μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2018[7]. Δεύτερον, επισημαίνει ότι το ζήτημα του πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται οι «city cards» αποτέλεσε αντικείμενο συζητήσεων στο πλαίσιο της επιτροπής ΦΠΑ της Ένωσης[8], πλην όμως δεν έχει επιτευχθεί συναίνεση ως προς το σημείο αυτό[9]. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη κληθεί να αποφανθεί επί της ερμηνείας που πρέπει να δοθεί στις έννοιες «κουπόνι» και «κουπόνι πολλαπλών σκοπών».

22. Υπό τις συνθήκες αυτές το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ την έννοια ότι μια κάρτα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία παρέχει στον κάτοχό της το δικαίωμα λήψης διαφόρων υπηρεσιών σε συγκεκριμένο τόπο για περιορισμένο χρονικό διάστημα και μέχρις ενός ορισμένου ποσού, αποτελεί κουπόνι και μάλιστα, υπό τις περιστάσεις αυτές, κουπόνι πολλαπλών σκοπών;»

23. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν στο Δικαστήριο η DSAB Destination Stockholm, η Skatteverket (φορολογική αρχή), η Ιταλική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

IV. Ανάλυση

24. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' αρχάς, πώς πρέπει να ερμηνευθεί ο όρος «κουπόνι», ο οποίος περιλήφθηκε στην οδηγία για τον ΦΠΑ με την οδηγία του 2016. Η ερμηνεία του όρου αυτού είναι αναγκαία προκειμένου το αιτούν δικαστήριο να μπορέσει να αποφανθεί σχετικά με το εάν η «city card» για την πόλη της Στοκχόλμης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της συγκεκριμένης έννοιας. Εάν η κάρτα είναι πράγματι κουπόνι, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διασαφηνισθεί, ακολούθως, η έννοια του «κουπονιού πολλαπλών σκοπών».

25. Επιχειρώντας να απαντήσω στα ερωτήματα αυτά, σκοπεύω να προχωρήσω ως εξής. Πρώτον, προκειμένου να εξηγήσω τον λόγο για τον οποίο προέκυψε κατ' αρχάς το ερώτημα, θα εξετάσω το ιστορικό της αντιμετώπισης των «city cards» για τους σκοπούς του ΦΠΑ, πριν από τη θέσπιση της οδηγίας του 2016. Στη συνέχεια θα εξετάσω το νομικό πλαίσιο και τους κανόνες που θεσπίσθηκαν με τις τροποποιήσεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ προκειμένου να προσδιορισθεί το εννοιολογικό περιεχόμενο του όρου «κουπόνι». Τέλος, θα απαντήσω το ερώτημα εάν οι «city cards» εμπίπτουν στην έννοια των «κουπονιών» για τον σκοπό του ΦΠΑ.

[7] Οι διάδικοι στην υπόθεση της κύριας δίκης συμφωνούν –η δε αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν περιέχει καμία ένδειξη περί του αντιθέτου– ότι το ερώτημα αφορά τη χρήση των «city cards» κατά το χρονικό διάστημα μετά την 1η Ιανουαρίου 2019.

[8] Το άρθρο 398, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει ως εξής: «Συγκροτείται συμβουλευτική επιτροπή φόρου προστιθέμενης αξίας, η οποία καλείται "επιτροπή ΦΠΑ"».

[9] Επιτροπή ΦΠΑ, «VAT Treatment of "city cards"», *Information Paper*, 3 Απριλίου 2019· «Working Paper No 983, New Legislation», 13 Νοεμβρίου 2019· «Working Paper No 987, Minutes», 2 Δεκεμβρίου 2019.

A. Η αντιμετώπιση των «city cards» από πλευράς ΦΠΑ πριν από την οδηγία του 2016

26. Μολονότι το Δικαστήριο ουδέποτε κλήθηκε να αποφανθεί σχετικά με την αντιμετώπιση των «city cards» από πλευράς ΦΠΑ, αυτό δεν σημαίνει ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν εφαρμόζεται όσον αφορά την αντιμετώπιση των εν λόγω καρτών από πλευράς ΦΠΑ τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τα δικαστήρια των κρατών μελών. Ωστόσο, από την εγχώρια συλλογή νομολογίας, όπως περιγράφεται στη βιβλιογραφία [10] και στην τεκμηρίωση της επιτροπής ΦΠΑ [11], προκύπτει ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει εφαρμοσθεί με διαφορετικούς τρόπους.

27. Σύμφωνα με τις εκθέσεις της επιτροπής ΦΠΑ [12], οι «city cards» αντιμετωπίζονταν από πλευράς ΦΠΑ με τρεις κύριους τρόπους. Ο πρώτος είναι η απαλλαγή των «city cards» από τον ΦΠΑ. Η πράξη μεταξύ του οργανισμού έκδοσης και του κατόχου της κάρτας απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ′, πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας (νυν άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ), χαρακτηρίζεται δε ως χορήγηση πίστωσης. Η πράξη μεταξύ των εκδοτών καρτών και των παρόχων απαλλάσσεται επίσης, όμως δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ′, δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας (νυν άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ), το οποίο αφορά την εγγύηση πληρωμής. Ωστόσο, ακόμη και όταν τα κράτη χαρακτήριζαν τις πράξεις δυνάμει των «city cards» ως παροχή πίστωσης ή ως εγγυήσεις πληρωμής, είχαν την ευχέρεια, δυνάμει του άρθρου 13, Γ, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας (νυν άρθρο 137, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ), να παρέχουν στους υποκείμενους στον φόρο τη δυνατότητα υπαγωγής των εν λόγω άλλως απαλλασσομένων πράξεων στον ΦΠΑ [13].

28. Ως εκ τούτου, η απαλλαγή, συνοδευόμενη από τη δυνατότητα προαιρετικής υπαγωγής στο πεδίο εφαρμογής των υποκείμενων στον φόρο πράξεων, φαίνεται ότι υπήρξε ο πρώτος τρόπος αντιμετώπισης των «city cards» από πλευράς ΦΠΑ [14]. Θα αποκαλέσω αυτή την επιλογή «απαλλαγή».

29. Βάσει της δεύτερης επιλογής, την οποία θα αποκαλέσω επιλογή «πλήρους φορολόγησης», οι σχετικές με τη «city card» πράξεις υπόκεινται στον ΦΠΑ. Ο εκδότης της «city card» θα πρέπει να χρεώνει ΦΠΑ κατά την πώληση της κάρτας βάσει της αναφερόμενης, στην εν λόγω κάρτα, πλήρους ονομαστικής της αξίας [15]. Κάθε επιμέρους παροχή υπηρεσίας δυνάμει της κάρτας υπόκειται επίσης σε ΦΠΑ. Από τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου [16] προκύπτει ότι οι «city cards» τύγχαναν τοιαύτης αντιμετωπίσεως πριν από τη θέση σε εφαρμογή της οδηγίας του 2016 [17]. Από τις εκθέσεις της επιτροπής ΦΠΑ προκύπτει ότι και σε ορισμένα άλλα κράτη μέλη οι «city cards» αντιμετωπίζονταν κατά τον ίδιο τρόπο [18].

[10] Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», *Intertax*, τόμος 45(2), 2017, σ. 150.

[11] Επιτροπή ΦΠΑ, «VAT Treatment of "city cards"», *Information Paper*, 3 Απριλίου 2019.

[12] Όπ.π.

[13] Επιτροπή ΦΠΑ, *Guidelines resulting from the 10th meeting*, 23-24 Οκτωβρίου 1980, XV/353/80, 1/2.

[14] Επιτροπή ΦΠΑ, «VAT Treatment of "city cards"», *Information Paper*, 3 Απριλίου 2019, σ. 4.

[15] Όπ.π., σ. 6.

[16] Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία), *Strömma Turism & Sjöfart AB*, 18 Οκτωβρίου 2018, αριθμός υποθέσεως 1980-18, περίληψη της οποίας είναι διαθέσιμη στην αγγλική γλώσσα με τίτλο «Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not», στη βάση δεδομένων IBFD.

[17] Το άρθρο 2 της οδηγίας αυτής ορίζει ότι οι διατάξεις της τίθενται σε εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2019.

[18] Επιτροπή ΦΠΑ, «VAT Treatment of "city cards"», *Information Paper*, 3 Απριλίου 2019, σ. 8.

30. Στο πλαίσιο της τρίτης επιλογής, την οποία θα αποκαλέσω επιλογή με βάση το «περιθώριο κέρδους», οι σχετικές με τη «city card» πράξεις υπόκεινται στον ΦΠΑ. Όπως και με τη δεύτερη επιλογή, ο ΦΠΑ χρεώνεται κατά την παράδοση της «city card» από τον εκδότη της κάρτας. Ωστόσο, ως φορολογητέα βάση δεν λογίζεται η πλήρης ονομαστική αξία της κάρτας, αλλά μόνο το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την αφαίρεση του ποσού το οποίο καταβάλλεται ως αντάλλαγμα για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, γνωστό ως περιθώριο κέρδους [19]. Ειδικότερα, μετά τη χρήση της κάρτας, ο οργανισμός που την εξέδωσε συγκεντρώνει πληροφορίες από τους διάφορους παρόχους και καταβάλλει το αντάλλαγμα για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. Ο ΦΠΑ περιλαμβάνεται στο αντάλλαγμα, ενώ δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στη συνέχεια, ο εκδότης της κάρτας υπολογίζει ως ΦΠΑ το ποσό της διαφοράς μεταξύ του ληφθέντος ανταλλάγματος για την κάρτα και του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε για τις πραγματοποιηθείσες πράξεις.

31. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι «city cards» έχουν αντιμετωπισθεί από πλευράς ΦΠΑ με τουλάχιστον τρεις διαφορετικούς τρόπους.

32. Όπως θα καταδειχθεί, εάν οι «city cards» αντιμετωπισθούν ως κουπόνια, μόνον η τρίτη επιλογή με βάση το «περιθώριο κέρδους» είναι εφαρμοστέα ως κατάλληλη μέθοδος επιβολής του ΦΠΑ στις «city cards», τουλάχιστον σε εκείνες που σχεδιάζονται ως κουπόνια πολλαπλών σκοπών. Η πρώτη επιλογή («απαλλαγή» από τον ΦΠΑ), η οποία εξομοιώνει τις «city cards» με μέσα πληρωμής, θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό της οδηγίας του 2016, με την οποία, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 6 αυτής, επιδιώκεται να διακρίνονται καλύτερα τα κουπόνια από τα μέσα πληρωμής [20]. Η δεύτερη επιλογή («πλήρης φορολόγηση») δεν θα ήταν σύμφωνη με το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα κουπόνια, ανεξαρτήτως του κατά πόσον πρόκειται για κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού ή πολλαπλών σκοπών. Μολονότι η επιλογή της φορολόγησης είναι πιθανώς η πλέον αποδοτική από πλευράς είσπραξης φόρων, εντούτοις ενέχει κίνδυνο διπλής φορολόγησης ή φορολόγησης αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία άλλως απαλλάσσονται από φόρο (για παράδειγμα η είσοδος σε μουσεία). Ως εκ τούτου, η εν λόγω επιλογή της φορολόγησης θα ήταν επίσης αντίθετη προς τον σκοπό της οδηγίας του 2016, ο οποίος είναι η αποφυγή της διπλής φορολόγησης ή της μη φορολόγησης μέσω της διασαφήνισης της αντιμετώπισης των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ. Η επιλογή του «περιθωρίου κέρδους» αποτρέπει επιτυχώς τη διπλή φορολόγηση, μολονότι η εφαρμογή της είναι κάπως πιο πολύπλοκη. Ωστόσο, σε γενικές γραμμές, οι επαγγελματίες που είναι εξοικειωμένοι με το εν λόγω φορολογικό καθεστώς διαπιστώνουν ότι η εφαρμογή του δεν είναι εντέλει τόσο πολύπλοκη όσο ενδεχομένως ενίοτε εικάζουν, εκ πρώτης όψεως, οι μη επαγγελματίες [21].

Β. Η οδηγία του 2016

33. Όσον αφορά τις μεθόδους νομικής ερμηνείας, η πρόθεση του νομοθέτη, στον βαθμό που μπορεί να γίνει αντιληπτή από το ίδιο το κείμενο ή από το ιστορικό θεσπίσεως και το υλικό τεκμηρίωσης, είναι ένας παράγοντας που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη [22]. Ως εκ τούτου, κρίνεται αναγκαία η εξέταση του σκοπού και της διάρθρωσης της οδηγίας του 2016, καθώς και του γράμματος της διάταξης που καθορίζει το περιεχόμενο της έννοιας του κουπονιού.

[19] Όπ.π., σ. 5.

[20] Για περαιτέρω εξέταση της διάκρισης μεταξύ κουπονιών και μέσων πληρωμής, βλ. σημεία 45 και 53 των παρουσών προτάσεων.

[21] Βλ. σχετικά Amand, C., «Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019», *La semaine fiscale*, αριθ. 277, 20-26 Μάρτιου 2017, σ. 2.

[22] Πρβλ. την πρόσφατη απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2021, Bundesrepublik Deutschland (Διατήρηση της οικογενειακής ενότητας) (C-91/20, EU:C:2021:898, σκέψεις 49 και 52).

1. Ο σκοπός και η δομή της οδηγίας του 2016

34. Το προοίμιο των νομοθετημάτων είναι συχνά χρήσιμο για την κατανόηση των λόγων για τους οποίους ο νομοθέτης θέσπισε τους κανόνες που περιέχονται στην εκάστοτε νομική πράξη. Η αιτιολογική σκέψη 1 της οδηγίας του 2016 εξηγεί ότι ο λόγος για τον οποίο προτάθηκαν οι τροποποιήσεις ήταν η ασάφεια σχετικά με την εφαρμογή των τότε ισχυόντων κανόνων ΦΠΑ στα κουπόνια. Ως εκ τούτου, η διασαφήνιση ήταν αναγκαία προκειμένου να διασφαλισθεί η συνοχή στη φορολογική αντιμετώπιση των συναλλαγών που αφορούν κουπόνια στα διάφορα κράτη μέλη. Το σκεπτικό αυτό επιρρωννύεται από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 και 3, όπου αναφέρεται ότι πρόθεση του νομοθέτη ήταν η ενίσχυση της βέβαιης και ομοιόμορφης αντιμετώπισης των κουπονιών. Οι εισαγωγικές αιτιολογικές σκέψεις αποτυπώνουν επίσης την πρόθεση του νομοθέτη να διασφαλίσει, αφενός, ότι η αντιμετώπιση των κουπονιών είναι σύμφωνη με την αρχή ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών και, αφετέρου, να συμβάλει μέσω της σχετικής διασαφήνισης στην αποφυγή ασυνεπειών, της στρέβλωσης του ανταγωνισμού, της διπλής φορολόγησης ή της μη φορολόγησης και στη μείωση του κινδύνου της φοροαποφυγής.

35. Κατά συνέπεια, δεν προκύπτει από πουθενά ότι πρόθεση του νομοθέτη ήταν η θέσπιση κάποιας νέας, ειδικής αντιμετώπισης για τα κουπόνια η οποία να διαφέρει από την εν γένει αντιμετώπιση της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών από πλευράς ΦΠΑ[23]. Σκοπός του ήταν απλώς να διευκρινίσει τις απαιτήσεις της ισχύουσας αντιμετώπισης του «κοινού δικαίου» όταν εφαρμόζεται σε κουπόνια.

36. Δεδομένου ότι οι νέες διατάξεις σχετικά με τα κουπόνια δεν εισάγουν εξαίρεση από τις γενικές φορολογικές διατάξεις της Ένωσης, διαφωνώ με την άποψη της φορολογικής αρχής και της Ιταλικής Κυβέρνησης ότι οι εν λόγω κανόνες πρέπει να τυγχάνουν συσταλτικής ερμηνείας.

37. Προκειμένου να διασαφηνίσει το καθεστώς ΦΠΑ για τα κουπόνια, η οδηγία του 2016 συμπεριέλαβε τα άρθρα 30α, 30β και 73α στη γενική οδηγία για τον ΦΠΑ. Τα σημεία στα οποία συμπεριελήφθησαν οι νέες διατάξεις στο καθεστώς της γενικής οδηγίας για τον ΦΠΑ συνηγορούν επίσης υπέρ της άποψης ότι οι εν λόγω τροποποιήσεις αποτελούν απλώς αναδιατύπωση της νομοθεσίας ως ήδη είχε όταν τύγχανε εφαρμογής στα κουπόνια.

38. Τα άρθρα 30α και 30β συμπεριελήφθησαν στο τμήμα της οδηγίας για τον ΦΠΑ που διαλαμβάνει σχετικά με τις «Φορολογητέες πράξεις», ως νέο κεφάλαιο 5, με τίτλο «Κοινές διατάξεις για τα κεφάλαια 1 και 3». Το άρθρο 73α συμπεριελήφθη στο τμήμα της οδηγίας που διαλαμβάνει σχετικά με τη «Βάση επιβολής του φόρου». Η εν λόγω διάταξη ορίζει ότι εφαρμόζεται «[μ]ε την επιφύλαξη του άρθρου 73». Κατά συνέπεια, η διάταξη αυτή είναι σύμφωνη με το γενικό καθεστώς, ενώ το διασαφηνίζει περαιτέρω όσον αφορά τα κουπόνια πολλαπλών σκοπών.

[23] Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», σ. 156, βλ. υποσημείωση 10 ανωτέρω.

2. Ο ορισμός του κουπονιού στην οδηγία για τον ΦΠΑ

39. Το άρθρο 30α, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει το κουπόνι ως ένα μέσο για το οποίο υπάρχει υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και το οποίο περιέχει πληροφορίες σχετικά με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες για τα οποία το κουπόνι μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αντάλλαγμα ή, εναλλακτικά, για πληροφορίες σχετικά με τους πιθανούς προμηθευτές.

40. Επισημαίνεται ότι ο ορισμός δεν συμπεριλαμβάνει όλα τα μέσα που συνήθως αναφέρονται ως κουπόνια [24]. Ένα τέτοιο μέσο είναι το «εκπτωτικό κουπόνι». Το εκπτωτικό κουπόνι εξαιρείται από τον ορισμό της οδηγίας για τον ΦΠΑ, μολονότι προβλεπόταν στην αρχική πρόταση για την οδηγία του 2016 [25]. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας του 2016, ο λόγος εξαίρεσης των εκπτωτικών κουπονιών ήταν το ότι τα μέσα αυτά παρέχουν στον κάτοχο μόνο δικαίωμα για έκπτωση κατά την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών, αλλά δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν αυτά καθαυτά ως αντάλλαγμα για λήψη των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών. Σε κάθε περίπτωση, η «city card» δεν μπορεί να θεωρηθεί ως κουπόνι μόνο για τον λόγο ότι συνήθως αναφέρεται ως κουπόνι. Για να θεωρηθεί ως κουπόνι, πρέπει να πληροί τις δύο προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

41. Οι δύο προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 30α, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ είναι σωρευτικές.

42. Η πρώτη προϋπόθεση συνίσταται στο ότι το μέσο πρέπει να περιλαμβάνει την υποχρέωση των προμηθευτών αγαθών ή των παρεχόντων υπηρεσίες να το αποδέχονται ως αντάλλαγμα ή μέρος ανταλλάγματος για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

43. Με τις παρατηρήσεις της ενώπιον του Δικαστηρίου, η DSAB Destination Stockholm επιμένει ότι το κρίσιμο κριτήριο για να διαπιστωθεί το κατά πόσον ένα μέσο συνιστά κουπόνι αποτελεί η εκπλήρωση αυτής ακριβώς της προϋπόθεσης. Εντούτοις, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το ουσιώδες χαρακτηριστικό ενός κουπονιού είναι ότι παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, τα οποία προσδιορίζονται από πλευράς ποσότητας και ποιότητας, από προκαθορισμένους προμηθευτές ή παρόχους.

44. Μολονότι το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών μέσω της χρήσης κουπονιού αποτελεί κατά κανόνα στοιχείο ενός τέτοιου μέσου, το χαρακτηριστικό αυτό δεν θεωρήθηκε κρίσιμο για τον ορισμό του κουπονιού. Στο κείμενο της αρχικής πρότασης, το άρθρο 30α όριζε ότι «[Ω]ς “κουπόνι” νοείται ένα μέσο που παρέχει το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών […]» [26]. Ωστόσο, η τελική διατύπωση της διάταξης δεν αναφέρει το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών ως συστατικό στοιχείο του κουπονιού, ενώ αντιθέτως εστιάζει στην υποχρέωση του προμηθευτή ή του παρέχοντος να αποδεχθεί το εν λόγω μέσο ως αντάλλαγμα [27]. Ως εκ τούτου, το επιχείρημα της Ιταλικής Κυβέρνησης ότι το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών είναι ουσιώδες χαρακτηριστικό του κουπονιού δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

[24] Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», βλ. υποσημείωση 10 ανωτέρω· Bijl, J.B.O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, σ. 276.

[25] Ωστόσο, η αρχική πρόταση περιείχε ως ειδική κατηγορία, εκτός από το «κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού» και το «κουπόνι πολλαπλών σκοπών», το «εκπτωτικό κουπόνι». Βλ. αιτιολογική σκέψη 5 καθώς και το άρθρο 25, στοιχείο ε΄, και το άρθρο 30α, παράγραφος 1, της «Πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά την αντιμετώπιση των κουπονιών» [COM(2012) 206 final – 2012/0102 (CNS)].

[26] Όπ.π.

[27] Για μια παρόμοια ερμηνεία του αποτελέσματος της νομοθετικής διαδικασίας, βλ. Terra, B.J.M., Kajus, J., *Commentary on EU VAT*, 2020, «7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher».

45. Η δεύτερη προϋπόθεση προκειμένου ένα μέσο να θεωρηθεί κουπόνι είναι τα αγαθά που θα παραδοθούν ή οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή οι ταυτότητες των ενδεχόμενων προμηθευτών να αναγράφονται είτε στο ίδιο το μέσο είτε στη σχετική τεκμηρίωση. Τα εν λόγω χαρακτηριστικά αναγνωρίζονται γενικά ως τα στοιχεία που διαφοροποιούν τα κουπόνια από τα συμβατικά μέσα πληρωμής [28].

46. Η προϋπόθεση αυτή διατυπώνεται εναλλακτικώς υπό την έννοια ότι, προκειμένου ένα μέσο να θεωρηθεί κουπόνι, αρκεί να είναι σαφές για ποια αγαθά ή για ποιες υπηρεσίες μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αντάλλαγμα. Εάν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες δεν προσδιορίζονται, αρκεί να είναι γνωστοί οι προμηθευτές των αγαθών ή οι παρέχοντες τις υπηρεσίες που καλούνται να αποδεχθούν το κουπόνι ως αντάλλαγμα.

47. Ως εκ τούτου, ο ορισμός του κουπονιού στην οδηγία για τον ΦΠΑ συναρτά τη διαπίστωση ότι ένα μέσο συνιστά κουπόνι με την εκπλήρωση αμφοτέρων των προεκτεθεισών προϋποθέσεων. Ωστόσο, το γράμμα της οδηγίας δεν απαντά στο ερώτημα εάν κάθε μέσο το οποίο όντως πληροί αμφότερες τις εν λόγω προϋποθέσεις θα πρέπει κατ' ανάγκη να αντιμετωπίζεται ως κουπόνι. Θα προτείνω απάντηση στο εν λόγω ερώτημα αφού εξετάσω το κατά πόσον οι «city cards» πληρούν τις δύο προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 30α, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

Γ. Φορολογική αντιμετώπιση των «city cards»

48. Η ποικιλία των διαθέσιμων «city cards» [29] δεν σημαίνει ότι όλες οι «city cards» λογίζονται ως κουπόνια. Τουναντίον, αυτό πρέπει να κριθεί κατά περίπτωση. Μόνον οι κάρτες που πληρούν τις σωρευτικές προϋποθέσεις του άρθρου 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ είναι κουπόνια [30].

49. Εξάλλου, υπό το πρίσμα συγκεκριμένων επιχειρημάτων που προβάλλονται στις γραπτές παρατηρήσεις των μετεχόντων στη διαδικασία, προκύπτει εύλογα το ερώτημα εάν οι «city cards» που πληρούν αμφότερες τις προϋποθέσεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ είναι κατ' ανάγκη κουπόνια. Με άλλα λόγια, υπάρχουν λόγοι εξαίρεσης ενός μέσου –το οποίο πληροί όλα τα κριτήρια για να θεωρηθεί κουπόνι– από την αντιμετώπισή του ως κουπονιού από πλευράς ΦΠΑ και, σε περίπτωση θετικής απάντησης, ποιοι είναι αυτοί οι λόγοι;

1. Οι «city cards» ως κουπόνια

50. Φρονώ ότι προκύπτει με ασφάλεια το συμπέρασμα ότι η πλειονότητα των «city cards» συνεπάγεται την υποχρέωση των προμηθευτών αγαθών ή των παρεχόντων υπηρεσίες που συμμετέχουν στο σύστημα καρτών να τις αποδέχονται ως αντάλλαγμα. Ως εκ τούτου, κατά κανόνα πληρούν την πρώτη προϋπόθεση. Όσον αφορά τη «city card» για την πόλη της Στοκχόλμης, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι οι επιχειρηματίες που εκμεταλλεύονται μουσεία ή άλλα αξιοθέατα ή υπηρεσίες μεταφοράς και συμμετέχουν στο σύστημα καρτών υποχρεούνται να αποδέχονται την κάρτα ως αντάλλαγμα για την παροχή

[28] Terra, B.J.M., Terra, E.T., «The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers», *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 27-34, σ. 28.

[29] Ενδεικτικός κατάλογος των ευρωπαϊκών πόλεων που προσφέρουν τέτοιες κάρτες, καθώς και του περιεχομένου των εν λόγω καρτών, διατίθεται στη διεύθυνση https://welovecitycards.com/.

[30] Το ότι η επιτροπή ΦΠΑ δεν κατάφερε να καταλήξει σε ένα γενικό συμπέρασμα όσον αφορά την αντιμετώπιση των «city cards» από πλευράς ΦΠΑ υποστηρίζει αυτή τη θέση. Επιτροπή ΦΠΑ, «Working Paper No 987, Minutes», 2 Δεκεμβρίου 2019, σ. 5.

υπηρεσιών. Ωστόσο, η υποχρέωση αυτή υφίσταται μόνο κατά τη διάρκεια ισχύος της κάρτας και μέχρι του ανώτατου ορίου της αξίας της (το οποίο είναι σημαντικά υψηλότερο από την τιμή της κάρτας).

51. Στο πλαίσιο αυτό, φρονώ ότι δεν υφίσταται καμία διαφορά μεταξύ της περίπτωσης κατά την οποία ο προμηθευτής αγαθών ή ο πάροχος υπηρεσιών υποχρεούται να αποδεχθεί την κάρτα ως αντάλλαγμα μόνο μία φορά και της περίπτωσης κατά την οποία αυτή η υποχρέωση ισχύει κάθε φορά που ο κάτοχος της κάρτας επιθυμεί να τη χρησιμοποιήσει για τη λήψη της ίδιας υπηρεσίας. Το κρίσιμο στοιχείο είναι ότι η «city card» πρέπει να γίνει δεκτή τουλάχιστον άπαξ. Ως εκ τούτου, η ρύθμιση βάσει της οποίας ο παρέχων την υπηρεσία δικαιούται να αρνηθεί την είσοδο του κατόχου της κάρτας για περισσότερες από μία φορές (αλλά έχει τη δυνατότητα –εφόσον το επιθυμεί– να δεχθεί την είσοδο του κατόχου της κάρτας για περισσότερες από μία φορές), όπως συμβαίνει με τη «city card» για την πόλη της Στοκχόλμης, δεν έρχεται σε αντίθεση με την πρώτη προϋπόθεση, καθόσον ο παρέχων την υπηρεσία εξακολουθεί να υπέχει την υποχρέωση να κάνει δεκτή την κάρτα τουλάχιστον άπαξ.

52. Η φορολογική αρχή προβάλλει δύο λόγους για τους οποίους η «city card» της πόλης της Στοκχόλμης δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ως κουπόνι. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται, πρώτον, ότι η κάρτα δεν αποκαλύπτει από άποψη χρηματικού ποσού τη διαδοχική μείωση της αξίας της, με αποτέλεσμα ο κάτοχος της κάρτας να μη γνωρίζει το υπόλοιπο της κάρτας μετά από κάθε χρήση και, δεύτερον, ότι η απεριόριστη χρήση υπηρεσιών μεταφοράς που καλύπτεται από την εν λόγω κάρτα συνιστά συνδρομή, όχι κουπόνι.

53. Μια κάρτα της οποίας η αξία μειώνεται μετά από κάθε χρήση είναι από εννοιολογική άποψη παρόμοια με ένα μέσο πληρωμής. Παρ' όλα αυτά, ο σκοπός της οδηγίας του 2016 είναι η διάκριση μεταξύ κουπονιών και μέσων πληρωμής[31]. Ως εκ τούτου, για τον ορισμό των κουπονιών είναι μη αναγκαία, ή ακόμη και αντίθετη προς τον σκοπό της οδηγίας αυτής, η θέσπιση μιας προϋπόθεσης αναγόμενης στα χαρακτηριστικά των μέσων πληρωμής. Αυτό δεν σημαίνει ότι μέσα των οποίων η αξία μειώνεται με κάθε χρήση δεν μπορούν να θεωρηθούν ως κουπόνια. Ωστόσο, το χαρακτηριστικό αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προϋπόθεση. Αρκεί, εντός του πλαισίου του ανώτατου ορίου της αξίας του, το κουπόνι να γίνει δεκτό ως αντάλλαγμα για την παροχή των υπηρεσιών που καλύπτονται από αυτό. Συνεπώς, το ότι η «city card» της διαφοράς της κύριας διαδικασίας δεν αποκαλύπτει στον κάτοχό της το υπόλοιπο της κάρτας δεν αποκλείει την αντιμετώπισή της ως κουπονιού.

54. Η δεύτερη αντίρρηση που προβάλλει η φορολογική αρχή είναι ότι, δεδομένου ότι ορισμένα χαρακτηριστικά της επίμαχης «city card» είναι παρόμοια με εκείνα της συνδρομής, η κάρτα δεν είναι δυνατόν να αντιμετωπισθεί ως κουπόνι. Στην περίπτωση των συνδρομών (για παράδειγμα, σε γυμναστήρια, ή για τη χρήση υπηρεσιών μεταφοράς για μία ημέρα, ένα μήνα ή παρόμοια χρονικά διαστήματα), η συναλλαγή έχει εν τω μεταξύ πραγματοποιηθεί, η δε φορολογητέα πράξη έχει ήδη προσδιορισθεί κατά τη χρονική στιγμή της μεταβίβασης των ποσού των συνδρομητικών τελών. Αυτό δεν συμβαίνει όταν οι «city cards» χρησιμοποιούνται ως κουπόνια. Η «city card» παρέχει στον κάτοχό της μόνο τη δυνατότητα λήψης συνδρομής για υπηρεσίες μεταφοράς. Συνεπώς, η φορολογητέα πράξη λαμβάνει χώρα μόνον όταν (και εάν) η κάρτα χρησιμοποιηθεί για τη χρήση δημόσιων μέσων μεταφοράς. Επιπλέον, στην περίπτωση διαδοχικών συμβάσεων έργου, η εκτέλεση του έργου δεν αποτελεί πράξη υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Η «city card» δεν μεταβάλλει τον κανόνα αυτόν. Εάν οι κάτοχοι των καρτών επιθυμούν να κάνουν χρήση της δυνατότητας λήψης

[31] Αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας του 2016.

συνδρομής που τους παρέχει η «city card», η παροχή της εν λόγω συνδρομητικής υπηρεσίας θα φορολογηθεί, όμως η συνακόλουθη συνεχιζόμενη παροχή των υπηρεσιών (για παράδειγμα, κάθε διαδρομή με το λεωφορείο) δεν θα φορολογηθεί.

55. Ως εκ τούτου, το ότι η «city card» παρέχει στον κάτοχό της τη δυνατότητα να τη χρησιμοποιεί ως αντάλλαγμα για μια συνδρομή, ήτοι για υπηρεσία η οποία υπάγεται σε ιδιαίτερο καθεστώς ΦΠΑ, δεν εμποδίζει την αντιμετώπιση της κάρτας ως κουπονιού ούτε έρχεται σε σύγκρουση με το φορολογικό καθεστώς που διέπει τις συνδρομές.

56. Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση, η οποία καθορίζεται στο άρθρο 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία τα αγαθά που θα παραδοθούν ή οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή οι ταυτότητες των ενδεχόμενων προμηθευτών πρέπει να είναι γνωστά, η διάταξη περί παραπομπής αναφέρει επίσης ότι η κάρτα και η σχετική τεκμηρίωση απαριθμούν ρητά τους συμμετέχοντες προμηθευτές αγαθών ή τους παρέχοντες υπηρεσίες, καθώς και τις υπηρεσίες οι οποίες μπορεί να παρασχεθούν ως αντάλλαγμα.

57. Εντούτοις, η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι η «city card» δεν μπορεί να θεωρηθεί ως κουπόνι καθόσον, λόγω του περιορισμένου χρονικού διαστήματος χρήσης της, ο μέσος καταναλωτής δεν είναι δυνατόν να κάνει χρήση όλων των υπηρεσιών που καλύπτονται από την κάρτα. Ωστόσο, στον ορισμό του «κουπονιού» δεν υπάρχει κανένα στοιχείο που να απαιτεί τη χρήση ή παραλαβή όλων των σχετικών υπηρεσιών ή αγαθών προκειμένου ένα μέσο να θεωρηθεί ως κουπόνι. Μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή τη χρήση ή παραλαβή όλων των απαριθμούμενων αγαθών και υπηρεσιών (για παράδειγμα, κουπόνια καταστήματος λιανικού εμπορίου) είναι πράγματι κουπόνια εφόσον πρόκειται να γίνουν δεκτά ως αντάλλαγμα. Ωστόσο, η απαίτηση χρήσης ή παραλαβής όλων των αγαθών και των υπηρεσιών δεν αποτελεί προϋπόθεση η εκπλήρωση της οποίας καθιστά το μέσο κουπόνι[32]. Τουναντίον, όπως εξηγήθηκε ανωτέρω[33]: τμήμα του ορισμού του «κουπονιού», όπου αναφέρεται ότι αυτό περιλαμβάνει το δικαίωμα στην παροχή των απαριθμούμενων υπηρεσιών, δεν συμπεριελήφθη στην τελική έκδοση της οδηγίας του 2016. Πρόκειται για ένα επικουρικό επιχείρημα υπέρ της ερμηνείας κατά την οποία ο νομοθέτης απέρριψε την προϋπόθεση ότι πρέπει να εξαντληθούν όλες οι υπηρεσίες προκειμένου το μέσο να αντιμετωπισθεί ως κουπόνι. Ως εκ τούτου, το ότι η βραχεία διάρκεια ισχύος των «city cards» κατά κανόνα δεν παρέχει στους κατόχους τους τη δυνατότητα χρήσης όλων των απαριθμούμενων υπηρεσιών δεν μεταβάλλει τη διαπίστωση ότι η «city card» είναι κουπόνι όσον αφορά την αντιμετώπισή της από πλευράς ΦΠΑ.

58. Η διαφορά μεταξύ της συνολικής αξίας όλων των υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνονται σε μια κάρτα και της ονομαστικής αξίας της κάρτας είναι ευνόητη εάν ληφθεί υπόψη η προωθητική διάσταση των περισσότερων κουπονιών γενικά[34] και των «city cards» ειδικότερα[35]. Η Ιταλική Κυβέρνηση εξέφρασε τον προβληματισμό ότι η βραχεία διάρκεια ισχύος της κάρτας καθιστά

[32] Εάν το κουπόνι δεν εξαργυρωθεί για το σύνολο της αξίας του, ήτοι εάν ο κάτοχός του δεν το χρησιμοποιήσει καθόλου κατά το χρονικό διάστημα εντός του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί, τότε δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί κουπονιών. Η διαπίστωση αυτή προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 12 της οδηγίας του 2016, η οποία έχει ως εξής: «Η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα κουπόνι πολλαπλών σκοπών δεν εξαργυρώνεται από τον τελικό καταναλωτή κατά τη διάρκεια της περιόδου ισχύος του και το αντάλλαγμα που λαμβάνεται για το κουπόνι αυτό παρακρατείται από τον πωλητή».

[33] Βλ. σημείο 44 των παρουσών προτάσεων.

[34] Bijl, J.B.O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, βλ. υποσημείωση 24 ανωτέρω.

[35] Drozdowska, M., Duda-Seifert, M., and Faron, A., «Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities», *Management Sciences*, 2018, τόμος 23, αριθ. 2, σ. 19-28.

αδύνατη τη χρήση όλων των υπηρεσιών και ενδέχεται να έχει επιπτώσεις στην ελκυστικότητα της κάρτας για τους επισκέπτες[36]. Ωστόσο, αυτό δεν μεταβάλλει την αντιμετώπιση των εν λόγω καρτών από πλευράς ΦΠΑ.

59. Καθόσον το ζήτημα αυτό τέθηκε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου και στο πλαίσιο διάφορων παρατηρήσεων που κατατέθηκαν από τους μετέχοντες στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, θεωρώ επίσης αναγκαίο να εξετασθεί η επιρροή που ασκεί η αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας του 2016 όσον αφορά την αποδοχή των «city cards» ως κουπονιών. Η εν λόγω αιτιολογική σκέψη διευκρινίζει ότι «οι διατάξεις που αφορούν τα κουπόνια δεν θα πρέπει να οδηγήσουν σε καμία αλλαγή όσον αφορά την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των εισιτηρίων μέσων μεταφοράς, των εισιτηρίων εισόδου σε κινηματογράφους και μουσεία, των γραμματοσήμων και παρόμοιων περιπτώσεων».

60. Φρονώ ότι ο σκοπός αυτής της αιτιολογικής σκέψης είναι να διασαφηνίσει ότι η δυνατότητα προμήθειας εισιτηρίων, γραμματοσήμων ή παρόμοιων αγαθών μέσω κουπονιού δεν θα πρέπει να μεταβάλλει τον συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα εν λόγω εισιτήρια, ορισμένα εκ των οποίων απαλλάσσονται του φόρου ενώ άλλα επωφελούνται από μειωμένους συντελεστές[37]. Τα κουπόνια παρέχουν μόνον τη δυνατότητα προμήθειας εισιτηρίου και γεννούν την υποχρέωση του προμηθευτή του εισιτηρίου να αποδεχθεί το κουπόνι ως αντάλλαγμα. Δεν μεταβάλλουν καθ' οιονδήποτε τρόπο το καθεστώς ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα εν λόγω εισιτήρια. Εάν ένα εισιτήριο απαλλάσσεται του ΦΠΑ, τούτο δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αν ο προμηθευτής αποδέχθηκε χρήματα, άλλα μέσα πληρωμής ή κουπόνι ως αντάλλαγμα.

61. Κατά τη γνώμη μου, ο μόνος λόγος για τον οποίο ένα μέσο που πληροί αμφότερες τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην οδηγία για τον ΦΠΑ δεν θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως κουπόνι είναι το ενδεχόμενο να εμποδίζει την εφαρμογή της ειδικής αντιμετώπισης από πλευράς ΦΠΑ μιας υπηρεσίας έναντι της οποίας το μέσο αυτό πρέπει να γίνει δεκτό ως αντάλλαγμα. Όπως θα καταδείξω στο τελευταίο τμήμα των προτάσεών μου, εάν μια «city card», ως κουπόνι πολλαπλών σκοπών, υπάγεται στην επιλογή φορολόγησης με βάση το «περιθώριο κέρδους», η αντιμετώπισή της ως κουπονιού δεν θα μεταβάλει την ειδική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των υπηρεσιών οι οποίες περιλαμβάνονται στο συγκεκριμένο κουπόνι και επωφελούνται διαφορετικής αντιμετώπισης από πλευράς ΦΠΑ.

62. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, φρονώ ότι μια «city card» όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας διαδικασίας πληροί αμφότερες τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ και θα πρέπει, κατά συνέπεια, να θεωρείται ως κουπόνι από πλευράς ΦΠΑ.

2. Οι «city cards» ως «κουπόνια πολλαπλών σκοπών»

63. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν μία «city card» που θεωρείται κουπόνι είναι κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού ή κουπόνι πολλαπλών σκοπών.

[36] Όπ.π., σ. 27.

[37] Τα εισιτήρια αυτά καθαυτά θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως κουπόνια. Μερίδα της θεωρίας αναγνωρίζει ότι η διάκριση μεταξύ κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού και εισιτηρίου είναι δυσχερής (Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», σ. 154, βλ. υποσημείωση 10 ανωτέρω· και Terra, B.J.M., Terra, E.T., «The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers», *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, σ. 30). Οι ίδιοι συγγραφείς υποστηρίζουν, συντασσόμενοι κυρίως με την απόφαση του Δικαστηρίου της 23ης Δεκεμβρίου 2015, Air France-KLM και Hop!-Brit Air (C-250/14 και C-289/14, EU:C:2015:841), και με το γράμμα της αιτιολογικής σκέψης 5 της οδηγίας του 2016, ότι τα εισιτήρια δεν είναι κουπόνια. Ωστόσο, το ζήτημα αυτό δεν είναι συναφές με την παρούσα προδικαστική παραπομπή.

64. Το άρθρο 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ διακρίνει μεταξύ δύο τύπων κουπονιών: το κουπόνι «συγκεκριμένου σκοπού» και το κουπόνι «πολλαπλών σκοπών». Το «κουπόνι πολλαπλών σκοπών» ορίζεται με αρνητικό τρόπο ως κάθε κουπόνι το οποίο δεν θεωρείται κουπόνι «συγκεκριμένου σκοπού».

65. Δυνάμει του άρθρου 30α, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ως «κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού» νοείται ένα κουπόνι, όταν ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι *και* ο ΦΠΑ που οφείλεται για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού [38]. Από τα χαρακτηριστικά αυτά προκύπτει ότι οι εν λόγω προϋποθέσεις είναι σωρευτικές και –έτι σημαντικότερο– ότι συνεπάγονται ότι κατά τον χρόνο έκδοσης ενός κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού η αντιμετώπισή του από πλευράς ΦΠΑ πρέπει να είναι βέβαιη.

66. Στην περίπτωση των «city cards», ή, τουλάχιστον, των «city cards» που εμπίπτουν στον τύπο της κάρτας που απασχολεί την υπόθεση της κύριας διαδικασίας, είναι σαφές ότι, κατά τον χρόνο αγοράς της κάρτας, οι υπηρεσίες που πρόκειται εντέλει να παρασχεθούν είναι άγνωστες. Ως εκ τούτου, είναι επίσης άγνωστος κατά τον χρόνο αυτόν ο συντελεστής ΦΠΑ που θα εφαρμοσθεί. Κατά συνέπεια, μια τέτοια «city card» δεν είναι κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού. Ωστόσο, δεδομένου ότι η κάρτα είναι κουπόνι, θα πρέπει τούτη να θεωρηθεί ως κουπόνι πολλαπλών σκοπών.

3. Φορολόγηση των «city cards» ως «κουπονιών πολλαπλών σκοπών»

67. Απομένει να διευκρινισθεί ο τρόπος υπολογισμού του ΦΠΑ για τις πράξεις που πραγματοποιούνται με χρήση της «city card», καθώς και ο υπεύθυνος για την απόδοσή του.

68. Η εφαρμογή του ΦΠΑ στα κουπόνια πολλαπλών σκοπών όπως οι «city cards» διέπεται από τα άρθρα 30β και 73α της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

69. Η εξέταση της συγκεκριμένης εφαρμογής των διατάξεων ΦΠΑ για τα κουπόνια είναι ιδιαίτερα χρήσιμη σε σχέση με τις «city cards». Ως εκ τούτου, θα διατυπώσω τις εκτιμήσεις μου σχετικά με το ποιες από τις πράξεις που συμπεριλαμβάνονται στο εν λόγω καθεστώς είναι υποκείμενες στον φόρο και σε ποια χρονική στιγμή, καθώς και σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου, η οποία αποτελεί ένα από τα στοιχεία που έλαβε υπόψη η επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα όταν διαπίστωσε ότι οι «city cards», όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έννοιας του «κουπονιού».

70. Σύμφωνα με το άρθρο 30β, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ο ΦΠΑ εφαρμόζεται σε κουπόνια πολλαπλών σκοπών κατά τον χρόνο της πραγματικής παράδοσης των αγαθών ή της πραγματικής παροχής της εκάστοτε υπηρεσίας. Κατά συνέπεια, δεν επιβάλλεται φόρος σε μεταβιβάσεις του κουπονιού πολλαπλών σκοπών που πραγματοποιούνται πριν από την εξαργύρωσή του. Αυτό συμβαίνει επειδή, κατά τον χρόνο αγοράς της «city card», δεν είναι γνωστές όλες οι συναφείς πληροφορίες που αφορούν τον ΦΠΑ [39]. Δεδομένου ότι ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος επί της πραγματικής προμήθειας αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, στην περίπτωση των κουπονιών πολλαπλών σκοπών είναι αδύνατο να γνωρίζει κανείς ποια από τα αγαθά ή ποιες από τις υπηρεσίες που περιλαμβάνει ένα τέτοιο κουπόνι θα λάβει πράγματι ο κάτοχός του.

[38] Η υπογράμμιση δική μου.

[39] van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, σ. 246.

71. Οι «city cards» εκδίδονται κατά κανόνα από υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες για τις οποίες η κάρτα πρόκειται να γίνει δεκτή ως αντάλλαγμα. Δεδομένου ότι ο εκδότης της κάρτας λαμβάνει αντάλλαγμα από τον κάτοχο της κάρτας για τη μεταβίβαση του κουπονιού, προκύπτει το ερώτημα εάν η πράξη αυτή θα πρέπει να φορολογηθεί ως χωριστή υπηρεσία. Άλλως, ορισμένες από τις πράξεις που υπάγονται στο καθεστώς ενδέχεται να μη φορολογηθούν. Όπως θα εκθέσω στη συνέχεια, η εφαρμογή της επιλογής φορολόγησης με βάση το «περιθώριο κέρδους» που περιγράφεται στο σημείο 32 των παρουσών προτάσεων καθιστά δυνατή τη φορολόγηση όλων των σχετικών πράξεων και την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.

72. Κατά τη γνώμη μου, η ανάγκη εφαρμογής του συγκεκριμένου καθεστώτος φορολόγησης προκύπτει από τη συνδυαστική ερμηνεία του άρθρου 30β, παράγραφος 2, και του άρθρου 73α της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Η πρώτη διάταξη ορίζει ότι «[ό]ταν ένα κουπόνι πολλαπλών σκοπών μεταβιβάζεται από έναν υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από τον υποκείμενο στον φόρο που διενεργεί τη συναλλαγή που υπόκειται στον ΦΠΑ σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών που μπορεί να προσδιοριστεί, όπως π.χ. υπηρεσίες διανομής ή υπηρεσίες προώθησης, υπόκειται σε ΦΠΑ». Η δεύτερη διάταξη ορίζει ότι «[…] η φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών πρέπει να είναι ίση με το αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί για το κουπόνι […]».

73. Ένα σύστημα βάσει του οποίου ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών θα πληρούσε την προϋπόθεση ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι το αντάλλαγμα που λαμβάνεται για το κουπόνι εάν η αξία των λαμβανόμενων στην πράξη αγαθών ή υπηρεσιών προσεγγίζει το τίμημα που καταβλήθηκε για την αγορά του κουπονιού[40]. Ωστόσο, εάν η αξία όλων των λαμβανόμενων στην πράξη υπηρεσιών υπολείπεται του τιμήματος που καταβλήθηκε για την αγορά του κουπονιού, το υπόλοιπο πρέπει επίσης να υπόκειται σε ΦΠΑ. Το ποσό αυτό αναγνωρίζεται ως αντάλλαγμα για υπηρεσίες διανομής ή υπηρεσίες προώθησης, σύμφωνα με το άρθρο 30β, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ο δε ΦΠΑ για το εν λόγω «περιθώριο κέρδους» πρέπει να αποδίδεται από τον εκδότη της κάρτας.

74. Το συγκεκριμένο καθεστώς ΦΠΑ δεν είναι νέο υπό το πρίσμα της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Εφαρμόζεται, για παράδειγμα, στη φορολόγηση των πρακτορείων ταξιδιών (δυνάμει του άρθρου 306 επ. της οδηγίας για τον ΦΠΑ)[41], όπου ως βάση επιβολής του φόρου λογίζεται το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών (άρθρο 308 της οδηγίας για τον ΦΠΑ).

75. Επομένως, αντιμετωπίζοντας τις «city cards» ως κουπόνια πολλαπλών σκοπών, η οδηγία για τον ΦΠΑ απαιτεί τη φορολόγησή τους με βάση το περιθώριο κέρδους, καθόσον το εν λόγω καθεστώς φορολόγησης είναι σύμφωνο με τις βασικές αρχές του ΦΠΑ. Αποφεύγει ταυτόχρονα τη διπλή φορολόγηση και τη μη φορολόγηση. Αυτός είναι ένας περαιτέρω λόγος υπέρ της ερμηνείας βάσει της οποίας οι «city cards» είναι κουπόνια πολλαπλών σκοπών. Η λύση αυτή ανταποκρίνεται στους σκοπούς της οδηγίας του 2016, καθόσον διασαφηνίζει τον τρόπο φορολόγησης των «city cards», αποκλείοντας όλες τις άλλες επιλογές που χρησιμοποιούνται στην πράξη. Τη λύση αυτή φαίνεται επίσης να επιδοκιμάζουν οι επαγγελματίες στον τομέα του ΦΠΑ[42].

[40] Ο εκδότης της κάρτας καταβάλλει τον ΦΠΑ για κάθε πραγματοποιηθείσα προμήθεια αγαθών και παροχή υπηρεσιών, το δε αντίτιμο για την εκάστοτε προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνει επίσης ΦΠΑ (εκτός εάν η σχετική υπηρεσία απαλλάσσεται από τον φόρο). Ο εκδότης δεν μπορεί να αφαιρέσει τον ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στο σχετικό τίμημα ως φόρος εισροών.

[41] Κατά τη γνώμη μου, η φορολόγηση των πρακτορείων ταξιδιών παρουσιάζει πολλές ομοιότητες με τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης. Συναφώς, βλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] Βλ. σημείο 32 των παρουσών προτάσεων και εκεί μνημονευόμενη βιβλιογραφία.

76. Ωστόσο, η τυχόν αποδοχή της άποψης της Ιταλικής Κυβέρνησης –η οποία γινόταν δεκτή από τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου πριν από τη θέσπιση της οδηγίας του 2016[43] και τασσόταν υπέρ της παράλληλης φορολόγησης του συνολικού ανταλλάγματος που λαμβάνεται για την αγορά της «city card» και για κάθε πραγματοποιηθείσα προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών– θα μπορούσε να οδηγήσει σε διπλή φορολόγηση[44]. Η αποδοχή της επιλογής της «πλήρους φορολόγησης»[45] θα μπορούσε να προκαλέσει, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, στρέβλωση της αντιμετώπισης από πλευράς ΦΠΑ των εισιτηρίων μέσων μεταφοράς ή των εισιτηρίων εισόδου. Αυτό ακριβώς το ενδεχόμενο επιδίωξε να αποφύγει ο νομοθέτης[46].

77. Εν κατακλείδι, η αντιμετώπιση των «city cards» ως κουπονιών πολλαπλών σκοπών και η φορολόγησή τους σύμφωνα με το καθεστώς φορολόγησης με βάση το «περιθώριο κέρδους», οσάκις ο εκδότης είναι διαφορετικό πρόσωπο από τον προμηθευτή των αγαθών ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, εξασφαλίζει ένα ολοκληρωμένο, ομοιόμορφο, διαφανές και ουδέτερο καθεστώς φορολόγησης. Δεδομένου ότι η επίμαχη «city card» στην υπόθεση της κύριας δίκης φαίνεται να πληροί αμφότερες τις προϋποθέσεις που επιβάλλει η οδηγία για τον ΦΠΑ προκειμένου ένα μέσο να αντιμετωπίζεται ως κουπόνι, θα πρέπει να αντιμετωπισθεί από πλευράς ΦΠΑ ως κουπόνι πολλαπλών σκοπών.

V. Πρόταση

78. Συνοψίζοντας, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία) ως εξής:

Μια κάρτα την οποία οι προμηθευτές αγαθών και οι πάροχοι υπηρεσιών υποχρεούνται να αποδεχθούν ως αντάλλαγμα για τη λήψη των καλυπτόμενων αγαθών ή υπηρεσιών από τον κάτοχό της σε δεδομένη τοποθεσία, εντός περιορισμένου χρονικού διαστήματος και μέχρις ορισμένης αξίας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έννοιας του «κουπονιού» δυνάμει του άρθρου 30α της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. Αυτό ισχύει ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία ο μέσος καταναλωτής δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιήσει όλες τις καλυπτόμενες από την εν λόγω κάρτα υπηρεσίες εντός δεδομένου χρονικού διαστήματος. Όταν ο φόρος για την προμήθεια αγαθών και την παροχή υπηρεσιών για τις οποίες η κάρτα πρέπει να γίνει δεκτή ως αντάλλαγμα δεν είναι γνωστός κατά τον χρόνο μεταβίβασης της κάρτας αυτής, η εν λόγω κάρτα είναι «κουπόνι πολλαπλών σκοπών» κατά την έννοια της ίδιας διάταξης.

43 Συναφώς, βλ. υποσημείωση 16 των παρουσών προτάσεων.

44 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση GE Aircraft Engine Services (C-607/20, EU:C:2022:63) της 27ης Ιανουαρίου 2022, σημείο 53.

45 Βλ. σημεία 29 και 32 των παρουσών προτάσεων.

46 Αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας του 2016.