Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
TAMARE ĆAPETA
od 24. veljače 2022.[1]

**Predmet C-637/20**

**Skatteverket**
**protiv**
**DSAB Destination Stockholm AB**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Oporezive transakcije – Gradska kartica – Direktiva (EU) 2016/1065 – Pojam ‚vrijednosni kupon'"

## I. Uvod

1. Danas su na tržištu vrlo česti vrijednosni kuponi različitih vrsta (primjerice, poklon-bonovi i pretplatničke kartice koji se mogu iskoristiti na različitim prodajnim mjestima). Međutim, iako ih potrošači mogu relativno jednostavno iskoristiti, pokazalo se da su vrijednosni kuponi složeni instrumenti kada je riječ o obračunu PDV-a na njih[2]. Zakonodavac Unije stoga je 2016. donio izmjene[3] Direktive 2006/112/EZ (Direktiva o PDV-u)[4] kako bi razjasnio obračun PDV-a na vrijednosne kupone[5]. U ovom se predmetu od Suda traži da razjasni ta zakonodavna pojašnjenja.

2. Svojim zahtjevom za prethodnu odluku Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) traži pojašnjenje o pojmu „vrijednosni kupon" u smislu članka 30.a Direktive o PDV-u. To bi tom sudu trebalo omogućiti da odluči o poreznom tretmanu gradske kartice koja se nudi posjetiteljima grada Stockholma.

[1] Izvorni jezik: engleski

[2] Kao što je to prikazano u mojem mišljenju u predmetu GE Aircraft Engine Services Ltd. (C-607/20, EU:C:2022:63) od 27. siječnja 2022.

[3] Vidjeti Direktivu 2016/1065 od 27. lipnja 2016. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u vezi s tretmanom vrijednosnih kupona (SL 2016., L 177, str. 9.) (u daljnjem tekstu: Direktiva iz 2016.).

[4] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

[5] Vidjeti u tom smislu uvodne izjave 1., 3. i 8. Direktive iz 2016.

## II. Pravni okvir

3. Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ[6] stavljena je izvan snage od 1. siječnja 2007. Direktivom o PDV-u.

4. Područje primjene Direktive o PDV-u određeno je u njezinu članku 2. stavku 1. Točkom (c) tog stavka propisuje se da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav".

5. Na temelju članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, pojam „isporuka robe" definiran je kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik", dok, u skladu s člankom 24. stavkom 1. te direktive, „isporuka usluga" znači „svaka transakcija koja ne čini isporuku robe".

6. U skladu s člankom 30.a stavkom 1. Direktive o PDV-u, „vrijednosni kupon" znači instrument za koji postoji obveza da ga se prihvati kao naknadu ili djelomičnu naknadu za isporuku robe ili usluga i kada su roba ili usluge koji se isporučuju ili identitet njihovih potencijalnih dobavljača naznačeni ili na samom instrumentu ili u povezanoj dokumentaciji, uključujući i uvjete uporabe takvog instrumenta.

7. Na temelju članka 30.a stavka 2. te direktive, „jednonamjenski vrijednosni kupon" znači vrijednosni kupon za koji su mjesto isporuke robe ili usluga na koje se vrijednosni kupon odnosi i PDV koji se mora platiti na tu robu ili usluge poznati u vrijeme izdavanja vrijednosnog kupona. Suprotno tomu, člankom 30.a stavkom 3. predviđa se da „višenamjenski vrijednosni kupon" znači vrijednosni kupon koji nije jednonamjenski vrijednosni kupon.

8. Člankom 30.b stavkom 2. Direktive o PDV-u propisuje se da stvarna predaja robe ili stvarno pružanje usluga u zamjenu za višenamjenski vrijednosni kupon koji je dobavljač prihvatio kao naknadu ili dio naknade podliježe PDV-u na temelju članka 2., dok svaki prethodni prijenos tog višenamjenskog vrijednosnog kupona ne podliježe PDV-u. Drugim podstavkom članka 30.b stavka 2. naglašava se da, „[a]ko prijenos višenamjenskog vrijednosnog kupona izvrši porezni obveznik koji nije porezni obveznik koji obavlja transakciju koja podliježe PDV-u [u] skladu s prvim podstavkom, svaka isporuka usluga koja se može utvrditi, poput distribucije ili promidžbenih usluga, podliježe PDV-u".

9. U skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u, oporezivi iznos za isporuke robe ili usluga uključuje sve što čini naknadu koju je dobavljač od kupca ili neke treće strane dobio ili će dobiti u zamjenu za isporuku, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.

10. Člankom 73.a te direktive propisuje se da je, ne dovodeći u pitanje članak 73., oporezivi iznos za isporuku robe ili usluga obavljenu u odnosu na višenamjenski vrijednosni kupon jednak naknadi plaćenoj za vrijednosni kupon ili, ako nema informacija o toj naknadi, novčanoj vrijednosti navedenoj na samom višenamjenskom vrijednosnom kuponu ili u povezanoj dokumentaciji, umanjen za iznos PDV-a koji se odnosi na isporučenu robu ili usluge.

[6] Šesta direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva)

11. Članci 30.a, 30.b i 73.a Direktive o PDV-u uvedeni su Direktivom iz 2016. Relevantne uvodne izjave te direktive glase kako slijedi:

„(1) Direktivom [o PDV-u] određuju se pravila o vremenu i mjestu isporuke robe i usluga, oporezivom iznosu, obvezi obračuna poreza na dodanu vrijednost (PDV) te pravu na odbitak. Međutim, ta pravila nisu dovoljno jasna ni sveobuhvatna kako bi osigurala dosljednost u poreznom tretmanu transakcija koje uključuju vrijednosne kupone u opsegu koji ima neželjene posljedice za pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta.

(2) Kako bi se osigurao siguran i jednak tretman, postigla usklađenost s načelima općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjeran cijeni robe i usluga, radi izbjegavanja nedosljednosti, narušavanja tržišnog natjecanja, dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja te kako bi se smanjio rizik od izbjegavanja plaćanja poreza, postoji potreba za primjenom posebnih pravila za obračun PDV-a kod vrijednosnih kupona.

(3) S obzirom na nova pravila o mjestu isporuke za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja te elektronički isporučene usluge koja se primjenjuju od 1. siječnja 2015., potrebno je zajedničko rješenje za vrijednosne kupone kako bi se osiguralo da ne bude neusklađenosti u vezi s vrijednosnim kuponima koji se isporučuju među državama članicama. U tu svrhu ključno je uspostaviti pravila kako bi se razjasnio obračun PDV-a kod vrijednosnih kupona.

(4) Ta bi se pravila trebala odnositi samo na vrijednosne kupone koji se mogu zamijeniti za robu ili usluge. Međutim, ta pravila ne bi se trebala odnositi na instrumente koji imatelju daju pravo na popust na kupnju robe ili usluga, ali koji ne uključuju pravo na primanje takve robe ili usluga.

(5) Odredbe o vrijednosnim kuponima ne bi trebale dovesti do izmjena u obračunu PDV-a pri putnim kartama, ulaznicama za kina i muzeje, poštanskim markama ili sličnome.

(6) Kako bi se jasno ustanovilo što čini vrijednosni kupon u svrhu PDV-a i kako bi se razlikovali vrijednosni kuponi od platnih instrumenata, potrebno je definirati vrijednosne kupone, koji mogu biti u fizičkom ili elektroničkom obliku, prepoznajući njihove glavne značajke, posebno vrstu prava povezanoga s vrijednosnim kuponom te obvezu da ga se prihvati kao naknadu za isporuku robe ili usluga.”

## III. Činjenice, glavni postupak, prethodno pitanje i postupak pred Sudom

12. DSAB Destination Stockholm, tužitelj u glavnom postupku, izdaje i prodaje gradske kartice posjetiteljima Stockholma (Švedska).

13. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da te kartice omogućuju imateljima da posjete približno 60 atrakcija, poput znamenitosti i muzeja, u ograničenom razdoblju i do određene vrijednosti. Imatelji kartica također imaju neograničen pristup uslugama prijevoza u razdoblju valjanosti kartice, kao i mogućnost priključivanja turističkim obilascima koje nude različiti *Hop-on-Hop-off* autobusi ili brodovi.

14. Usluge obuhvaćene tim karticama su oporezive po različitim stopama ili su izuzete od oporezivanja. Imatelj kartice koristi se njome tako da je samo prislanja na poseban čitač, pri čemu ništa dodatno ne plaća. U skladu s ugovorom sklopljenim s izdavateljem kartice, pružatelj usluga od izdavatelja prima naknadu za svaki ulazak ili korištenje. Osim usluga prijevoza, koje su neograničene, pružatelj usluga nije dužan isporučiti uslugu imatelju više od jednog puta. Izdavatelj ne jamči minimalan broj posjetitelja. Nakon što se dosegne vrijednosno ograničenje, kartica više nije važeća.

15. Postoje različite verzije gradskih kartica za Stockholm s različitim razdobljima valjanosti i vrijednosnim ograničenjima. Cijena kartice za odraslu osobu s razdobljem valjanosti od 24 sata je 669 švedskih kruna (oko 65 eura). Tijekom razdoblja valjanosti imatelj kartice može se koristiti karticom za plaćanje usluga u vrijednosti do 1800 švedskih kruna (oko 175 eura). Razdoblje valjanosti počinje teći kada se karticom prvi put koristi, a kartica se mora iskoristiti u roku od godinu dana od kupnje.

16. Tužitelj u glavnom postupku zatražio je od Skatterättsnämndena (Komisija za porezno pravo, Švedska) porezno mišljenje kako bi ishodio potvrdu da je takva gradska kartica višenamjenski vrijednosni kupon.

17. Međutim, Komisija za porezno pravo smatrala je da to nije slučaj. Zaključila je da iz definicije pojma „vrijednosni kupon”, u vezi s odredbama koje se odnose na izračun oporezivog iznosa, proizlazi da vrijednosni kupon mora imati određenu nominalnu vrijednost ili se odnositi na neku konkretnu isporuku robe ili usluga. Prema mišljenju te komisije, iz vrijednosnog kupona mora jasno proizlaziti što se u zamjenu za njega može dobiti, premda je – kada je riječ o višenamjenskom vrijednosnom kuponu – moguće da postoji nesigurnost u pogledu, primjerice, porezne stope ili države oporezivanja.

18. Spor između Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) i društva DSAB Destination Stockholm koji je trenutačno u tijeku pred Högsta förvaltningsdomstolenom (Vrhovni upravni sud) odnosi se na to porezno mišljenje.

19. Stranke se prije svega ne slažu oko toga treba li gradsku karticu uopće smatrati vrijednosnim kuponom. S jedne strane, Porezna uprava smatra da sporna kartica nije vrijednosni kupon jer ima visoko vrijednosno ograničenje, a kratko trajanje valjanosti, zbog čega prosječni potrošač sigurno neće u potpunosti iskoristiti karticu.

20. S druge strane, DSAB Destination Stockholm smatra da je kartica vrijednosni kupon zato što su je dobavljači dužni prihvaćati kao naknadu.

21. Sud koji je uputio zahtjev najprije ističe da su odredbe Direktive o PDV-u koje se odnose na vrijednosne kupone relativno nove te se primjenjuju na vrijednosne kupone izdane nakon 31. prosinca 2018.[7]. Kao drugo, objašnjava da je pitanje načina na koji te kartice treba tretirati

[7] Između stranaka u glavnom postupku nesporno je, a zahtjev za prethodnu odluku ne upućuje na suprotno, da se pitanje odnosi na korištenje gradskom karticom u razdoblju nakon 1. siječnja 2019.

bilo tema rasprava u okviru Unijina Odbora za PDV [8], ali da u tom pogledu nije postignut konsenzus [9]. Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev navodi da Sud još nije imao priliku očitovati se o tome kako treba tumačiti pojmove „vrijednosni kupon" i „višenamjenski vrijednosni kupon".

22. U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Savezni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 30.a Direktive o PDV-u tumačiti na način da je kartica koja, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, svojem imatelju na ograničeno razdoblje daje pravo da na određenom mjestu primi razne usluge do određene vrijednosti vrijednosni kupon i da je ona, u takvim okolnostima, višenamjenski vrijednosni kupon?"

23. DSAB Destination Stockholm, Porezna uprava, talijanska vlada i Europska komisija podnijeli su Sudu pisana očitovanja.

## IV. Analiza

24. Sud koji je uputio zahtjev traži smjernice, kao prvo, u vezi s time kako treba tumačiti pojam „vrijednosni kupon", koji je u Direktivu o PDV-u uveden Direktivom iz 2016. To je tumačenje nužno kako bi se sudu koji je uputio zahtjev omogućilo da riješi pitanje je li štokholmska gradska kartica obuhvaćena tim pojmom. Ako je kartica doista vrijednosni kupon, sud koji je uputio zahtjev traži, kao drugo, pojašnjenje pojma „višenamjenski vrijednosni kupon".

25. U odgovaranju na ta pitanja postupit ću na sljedeći način. Kao prvo, kako bih objasnila zašto se to pitanje uopće postavilo, razmotrit ću povijest obračuna PDV-a na gradske kartice prije donošenja Direktive iz 2016. Zatim ću, kako bih utvrdila što je obuhvaćeno pojmom „vrijednosni kupon", ispitati zakonodavni kontekst i pravila koja su iz njega proizišla, a kojima su uvedene izmjene Direktive o PDV-u. Naposljetku ću odgovoriti na pitanje treba li gradske kartice smatrati vrijednosnim kuponima za potrebe PDV-a.

### *A. Obračun PDV-a na gradske kartice prije Direktive iz 2016.*

26. Iako Sud nikad nije bio pozvan izjasniti se o obračunu PDV-a na gradske kartice, to ne znači da ni porezna tijela ni sudovi država članica nisu primjenjivali pravo Unije na obračun PDV-a na takve kartice. Međutim, izvješća o nacionalnim slučajevima, kako su opisana u literaturi [10] i dokumentaciji Odbora za PDV [11], upućuju na to da se pravo Unije različito primjenjivalo.

27. Iz izvješća Odbora za PDV [12] proizlazi da postoje tri glavna načina na koja se na gradske kartice obračunavao PDV. Prvi je bio taj da se gradske kartice izuzmu od PDV-a. Transakcija između izdavatelja i imatelja kartice izuzeta je na temelju članka 13. dijela B točke (d) podtočke 1. Šeste direktive (koji je postao članak 135. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u) na način da se smatra

[8] Člankom 398. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđeno je: „[o]sniva se Savjetodavni odbor za porez na dodanu vrijednost, pod nazivom ‚Odbor za porez na dodanu vrijednost (PDV)'".

[9] Odbor za PDV, „VAT Treatment of ‚city cards'", *Information Paper*, 3. travnja 2019.; „Working Paper No 983, New Legislation", 13. studenoga 2019.; „Working Paper No 987, Minutes", 2. prosinca 2019.

[10] Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", *Intertax*, sv. 45. (2), 2017., str. 150.

[11] Odbor za PDV, „VAT Treatment of ‚city cards'", *Information Paper*, 3. travnja 2019.

[12] *Ibidem*

odobravanjem kredita. Transakcija između izdavatelja kartice i dobavljača također je izuzeta, ali na temelju članka 13. dijela B točke (d) podtočke 2. Šeste direktive (koji je postao članak 135. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u), koji se odnosi na osiguranje plaćanja. Međutim, čak i ako su države za transakcije izvršene pomoću gradskih kartica smatrale da su kredit i osiguranje plaćanja, one su i dalje imale mogućnost, na temelju članka 13. dijela C točke (b) Šeste direktive (koji je postao članak 137. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u), dopustiti poreznim obveznicima da se odluče za obračun PDV-a na te inače izuzete transakcije [13].

28. Stoga se čini da je prvi način na koji su gradske kartice bile klasificirane u svrhu PDV-a bilo njihovo porezno izuzeće, s mogućnošću povratka u okvir oporezivih transakcija [14]. Tu ću opciju nazivati opcija „izuzeća”.

29. Prema drugoj opciji, koju ću zvati opcija „potpunog oporezivanja”, transakcije izvršene pomoću gradske kartice podliježu PDV-u. Izdavatelj gradske kartice trebao bi naplatiti PDV na prodaju kartice na temelju ukupnog nominalnog iznosa navedenog na toj kartici [15]. Svaka pojedinačna usluga pružena u okviru kartice također podliježe PDV-u. Postoje dokazi da je sud koji je uputio zahtjev na taj način tretirao gradske kartice u svojoj sudskoj praksi [16] koja je prethodila primjeni Direktive iz 2016. [17]. U izvješćima Odbora za PDV sugerira se da je do takve klasifikacije gradskih kartica u praksi došlo i u određenim drugim državama članicama [18].

30. Transakcije izvršene pomoću gradske kartice podliježu PDV-u i prema trećoj opciji, koju ću zvati opcija „profitne marže”. Kao u drugoj opciji, PDV se naplaćuje i na isporuku gradske kartice od strane njezina izdavatelja; međutim, porezna osnovica nije ukupna nominalna vrijednost kartice, nego samo iznos koji preostane nakon odbitka iznosa plaćenih kao naknada za stvarno isporučene usluge, takozvana profitna marža [19]. Konkretno, jednom kad je kartica upotrijebljena, izdavatelj prikuplja informacije od različitih pružatelja i plaća naknadu za stvarno pružene usluge. PDV je uključen u tu naknadu i ne može se odbiti. Nakon toga izdavatelj kartice plaća PDV na razliku između naknade primljene za karticu i naknade isplaćene za stvarno izvršene transakcije.

31. Iz prethodno navedenog proizlazi da se gradske kartice za potrebe PDV-a tretiraju na najmanje tri različita načina.

32. Kao što ćemo vidjeti, ako se gradske kartice smatraju vrijednosnim kuponima, samo je treća opcija „profitne marže” primjenjiva kao primjeren način oporezivanja gradskih kartica PDV-om, barem što se tiče onih gradskih kartica koje su osmišljene kao višenamjenski vrijednosni kuponi. Prva opcija „izuzeća”, koja gradske kartice smatra platnim instrumentima, bila bi protivna svrsi Direktive iz 2016., čiji je cilj, kao što je to navedeno u njezinoj uvodnoj izjavi 6., razlikovati vrijednosne kupone od platnih instrumenata [20]. Druga opcija „potpunog oporezivanja” ne bi bila u skladu s poreznim sustavom koji se primjenjuje na vrijednosne kupone, neovisno o tome je li riječ o jednonamjenskom ili višenamjenskom vrijednosnom kuponu. Iako je ta porezna opcija možda

13 Odbor za PDV, *Guidelines resulting from the 10th meeting*, 23.-24. listopada 1980., XV/353/80, 1/2.

14 Odbor za PDV, „VAT Treatment of ‚city cards'”, *Information Paper*, 3. travnja 2019., str. 4.

15 *Ibidem*, str. 6.

16 Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), Strömma Turism Technologies Sjöfart AB, 18. listopada 2018., predmet broj 1980-18, čiji je sažetak dostupan na engleskom jeziku pod nazivom „Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not”, prema bazi podataka IBFD.

17 U članku 2. te direktive navodi se da se njezine odredbe primjenjuju od 1. siječnja 2019.

18 Odbor za PDV, „VAT Treatment of ‚city cards'”, *Information Paper*, 3. travnja 2019., str. 8.

19 *Ibidem*, str. 5.

20 Za opsežnija razmatranja o razlici između vrijednosnih kupona i platnih instrumenata vidjeti točke 45. i 53. ovog mišljenja.

najučinkovitija u pogledu ubiranja poreza, njome se stvara opasnost od dvostrukog oporezivanja ili oporezivanja robe ili usluga koji su inače izuzeti (kao što su, primjerice, ulasci u muzej). Ta porezna opcija stoga bi također bila protivna cilju Direktive iz 2016., koji je, pojašnjavanjem načina obračuna PDV-a na vrijednosne kupone, bio izbjeći dvostruko oporezivanje ili neoporezivanje. Opcijom „profitne marže" uspješno se izbjegava dvostruko oporezivanje, čak i ako ju je složenije provesti. Ipak, sve u svemu, ispostavlja se da ono što se na prvi pogled nekomu izvana može činiti složenim nije toliko kompliciranо za profesionalce naviknute na takav porezni sustav [21].

## *B. Direktiva iz 2016.*

33. Kada se radi o metodi tumačenja propisa, jedan od elemenata koji treba uzeti u obzir je namjera zakonodavca, u mjeri u kojoj je se može shvatiti iz teksta ili zakonodavne povijesti i radnih dokumenata [22]. Stoga valja ispitati smisao i strukturu Direktive iz 2016. kao i tekst kojim se definira sadržaj pojma vrijednosni kupon.

### *1. Smisao i struktura Direktive iz 2016.*

34. Preambula zakonodavnih akata često je korisna za razumijevanje razloga koje je zakonodavac imao za donošenje pravila sadržanih u aktu. U uvodnoj izjavi 1. Direktive iz 2016. objašnjava se da je razlog zbog kojeg su izmjene predložene bio taj što postojeća pravila o tome kako se PDV treba obračunati na vrijednosne kupone nisu bila dovoljno jasna. Stoga su bila potrebna pojašnjenja kako bi se u različitim državama članicama osigurala dosljednost u poreznom tretmanu transakcija koje uključuju vrijednosne kupone. To se potvrđuje u uvodnim izjavama 2. i 3., u kojima se navodi da je zakonodavac namjeravao povećati sigurnost i ujednačenost u tretmanu vrijednosnih kupona. U uvodnim izjavama također se izražava namjera da se osigura da je tretman vrijednosnih kupona u skladu s načelom prema kojem je opći porez na potrošnju točno proporcionalan cijeni roba i usluga i da bi takvo pojašnjenje trebalo pridonijeti sprečavanju nedosljednosti, narušavanja tržišnog natjecanja, dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja i smanjivanju rizika od izbjegavanja plaćanja poreza.

35. Dakle, ništa ne upućuje na to da je zakonodavac imao namjeru uvesti novi, poseban tretman vrijednosnih kupona koji se razlikuje od općeg obračuna PDV-a na isporuku robe ili usluga [23]. Njegov je cilj bio samo pojasniti što se podrazumijeva pod postojećim „uobičajenim" tretmanom prilikom obračuna na vrijednosne kupone.

36. Budući da nova pravila koja se odnose na vrijednosne kupone stoga nisu iznimka od općih pravila Unije u području oporezivanja, ne slažem se s Poreznom upravom i talijanskom vladom da se ta pravila moraju usko tumačiti.

[21] Vidjeti u tom smislu Amand, C., „Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019", *La semaine fiscale*, br. 277, 20.-26. ožujka 2017., str. 2.

[22] Vidjeti u tom smislu nedavnu presudu od 9. studenoga 2021., Bundesrepublik Deutschland (Održavanje obiteljskog jedinstva) (C-91/20, EU:C:2021:898, t. 49. i 52.).

[23] Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", str. 156., vidjeti bilješku 10. ovog mišljenja.

37. Kako bi se pojasnio sustav PDV-a u pogledu vrijednosnih kupona, Direktivom iz 2016. u opću Direktivu o PDV-u uvedeni su članci 30.a, 30.b i 73.a. U prilog tumačenju tih izmjena kao jednostavno ponovnog navođenja već postojećih pravila u pogledu vrijednosnih kupona govore i mjesta na kojima su unesene nove odredbe, a koja su dio sustava opće Direktive o PDV-u.

38. Članci 30.a i 30.b uključeni su u dio Direktive o PDV-u koji se odnosi na „Oporezive transakcije" kao novo poglavlje 5., naslovljeno „Zajedničke odredbe za poglavlja 1. i 3.". Navedeni članak 73.a unesen je u dio te direktive koji se odnosi na „[o]porezivi iznos". U toj se odredbi navodi da se ona primjenjuje „[n]e dovodeći u pitanje članak 73.". Ona stoga slijedi opću strukturu, ali je detaljnije objašnjava u pogledu višenamjenskih vrijednosnih kupona.

*2. Definicija pojma „vrijednosni kupon" iz Direktive o PDV-u*

39. Člankom 30.a stavkom 1. Direktive o PDV-u vrijednosni kupon definira se kao instrument za koji postoji obveza da ga se prihvati kao naknadu ili djelomičnu naknadu za isporuku robe ili usluga i koji sadržava informacije o robi ili uslugama za koje se može iskoristiti ili, podredno, koji sadržava informacije o potencijalnim dobavljačima.

40. Valja istaknuti da ta definicija ne obuhvaća sve instrumente koje su uobičajeno smatra vrijednosnim kuponima[24]. Jedan takav instrument je „vrijednosni kupon za popust". On je isključen iz definicije u Direktivi o PDV-u, iako je bio predviđen u prvotnom prijedlogu Direktive iz 2016.[25]. Kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 4. Direktive iz 2016., razlog isključenja vrijednosnih kupona za popust bio je taj da takvi instrumenti imatelju daju pravo na popust na kupnju robe ili usluga, ali ih se ne može upotrijebiti kao naknadu za isporuku robe ili usluga. U svakom slučaju, gradska se kartica ne može smatrati vrijednosnim kuponom samo na temelju toga što je se često naziva vrijednosnim kuponom. Da bi je se smatralo vrijednosnim kuponom, ona mora ispuniti dva uvjeta propisana člankom 30.a Direktive o PDV-u.

41. Dva uvjeta predviđena u članku 30.a stavku 1. Direktive o PDV-u su kumulativna.

42. Prvi je uvjet da instrument mora sadržavati obvezu dobavljača robe ili usluga da ga prihvate kao naknadu ili dio naknade za isporuku robe ili usluga koju oni pružaju.

43. U svojim očitovanjima pred Sudom DSAB Destination Stockholm ustraje na tome da se upravo na tom uvjetu temelji odlučujući kriterij za utvrđivanje toga može li se instrument smatrati vrijednosnim kuponom. Međutim, talijanska vlada ističe da je temeljna značajka vrijednosnog kupona da se njime imatelju daje pravo da od unaprijed određenih dobavljača primi robu ili usluge koje su količinski i kvalitativno određene.

44. Iako je pravo na isporuku robe ili usluga korištenjem vrijednosnog kupona obično dio takvih instrumenata, ta se značajka nije smatrala odlučujućom za njegovu definiciju. U prvotnom se prijedlogu člankom 30.a određivalo da će „‚vrijednosni kupon' značiti instrument koji daje pravo

[24] Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", vidjeti bilješku 10. ovog mišljenja; Bijl, J. B. O., The EU VAT Treatment of TETS in the Context of Promotional Activities, Deventer, Wolters Kluwer, 2019., str. 276.

[25] Međutim, prvotni prijedlog sadržavao je posebnu kategoriju „vrijednosni kupon za popust", uz „jednonamjenski vrijednosni kupon" i „višenamjenski vrijednosni kupon". Vidjeti uvodnu izjavu 5. kao i članak 25. točku (e) i članak 30.a stavak 1. Prijedloga direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s tretmanom vrijednosnih kupona (COM(2012) 206 *final* – 2012/0102 (CNS)).

na primanje isporuke robe ili usluga […]”[26]. Međutim, konačni tekst te odredbe ne spominje pravo na primanje robe ili usluga kao sastavni element vrijednosnog kupona, nego se više usredotočuje na obvezu dobavljača da prihvati taj instrument kao naknadu[27]. Stoga se ne može prihvatiti argument talijanske vlade prema kojem je pravo na primanje robe ili usluga temeljno obilježje vrijednosnog kupona.

45. Drugi uvjet da bi instrument bio vrijednosni kupon jest taj da su roba ili usluge koje treba isporučiti ili identitet njihovih potencijalnih dobavljača naznačeni u samom instrumentu ili u povezanim dokumentima. Općenito je prihvaćeno da su te značajke ono što razlikuje vrijednosne kupone od klasičnih platnih instrumenata[28].

46. Taj je uvjet postavljen alternativno, tako da je, kako bi instrument bio vrijednosni kupon, dovoljno da je jasno u pogledu kojih se proizvoda ili usluga može koristiti kao naknada. Ako roba i usluge nisu precizirane, dovoljno je da su poznati dobavljači robe ili usluga koji su dužni prihvatiti vrijednosni kupon kao naknadu.

47. Dakle, prema definiciji vrijednosnog kupona iz Direktive o PDV-u, da bi se neki instrument smatralo vrijednosnim kuponom, moraju biti ispunjena dva gore navedena uvjeta. Međutim, taj tekst ne daje odgovor na pitanje treba li se svaki instrument koji ispunjava ta dva uvjeta nužno smatrati vrijednosnim kuponom. Predložit ću odgovor na to pitanje nakon što ispitam ispunjavaju li gradske kartice dva uvjeta predviđena člankom 30.a stavkom 1. Direktive o PDV-u.

## *C. Porezni tretman gradskih kartica*

48. Postoje razne gradske kartice[29], što ne znači da se sve gradske kartice automatski smatraju vrijednosnim kuponima. Dakle, o tome treba odlučiti od slučaja do slučaja. Vrijednosni kuponi su samo one kartice koje ispunjavaju kumulativne uvjete iz članka 30.a Direktive o PDV-u[30].

49. S druge strane, uzimajući u obzir određene argumente iznesene u pisanim očitovanjima sudionika, valja se zapitati jesu li one gradske kartice koje doista ispunjavaju dva uvjeta predviđena Direktivom o PDV-u nužno vrijednosni kuponi. Drugim riječima, može li se iz sustava PDV-a kakav je predviđen za vrijednosne kupone isključiti instrument koji ispunjava sve kriterije da bi ga se smatralo vrijednosnim kuponom i, u slučaju potvrdnog odgovora, zbog kojih razloga?

### *1. Gradske kartice kao vrijednosni kuponi*

50. Prema mojem mišljenju, može se sa sigurnošću zaključiti da većina gradskih kartica podrazumijeva obvezu dobavljača koji sudjeluju u sustavu da ih prihvate kao naknadu. Stoga najčešće ispunjavaju prvi uvjet. Kad je riječ o gradskoj kartici za Stockholm, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su operatori koji upravljaju muzejima ili drugim

[26] *Ibidem*

[27] Za slično tumačenje rezultata zakonodavnog postupka vidjeti Terra, B. J. M., Kajus, J., *Commentary on EU VAT* , 2020., „7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher”.

[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., str. 27.-34., na str. 28.

[29] Za netaksativan popis europskih gradova koji nude takve kartice i njihov sadržaj vidjeti https://welovecitycards.com/.

[30] U prilog tomu ide i okolnost da Odbor za PDV nije mogao doći do sveobuhvatnog zaključka o pitanju obračuna PDV-a na gradske kartice. Odbor za PDV, „Working Paper No 987, Minutes”, 2. prosinca 2019., str. 5.

znamenitostima ili uslugama prijevoza i koji sudjeluju u kartičnoj shemi obvezni prihvatiti karticu u zamjenu za pružanje usluga. Međutim, to je tako samo tijekom razdoblja valjanosti kartice i do najveće granice vrijednosti kartice (koja je znatno viša od cijene kartice).

51. U tom pogledu, ne čini mi se relevantnim mora li dobavljač karticu prihvatiti kao naknadu samo jedanput ili svaki put kad se imatelj kartice njome želi koristiti za istu uslugu. Važno je da se gradska kartica mora barem jednom prihvatiti. Stoga sporazum prema kojem dobavljač može odbiti ispuniti obvezu prema imatelju kartice više od jednom (iako je može dobrovoljno ispuniti prema istom imatelju kartice više od jednom), kao što je to slučaj s gradskom karticom za Stockholm, nije protivan prvom uvjetu jer dobavljač i dalje ima obvezu prihvatiti karticu barem jednom.

52. Porezna uprava ističe dva dodatna razloga zbog kojih se gradsku karticu za Stockholm ne bi trebalo smatrati vrijednosnim kuponom. Kao prvo, ona tvrdi da kartica ne bilježi uzastopno novčano smanjenje svoje vrijednosti, tako da imatelj kartice ne može znati koliki iznos preostaje na kartici nakon svakog korištenja, i, kao drugo, da je neograničeno korištenje uslugama prijevoza obuhvaćenima tom karticom pretplata, a ne vrijednosni kupon.

53. Kartica čija bi se vrijednost smanjila nakon svake uporabe bila bi konceptualno slična platnom instrumentu. Suprotno tomu, cilj je Direktive iz 2016. uspostaviti razliku između vrijednosnih kupona i platnih instrumenata [31]. Stoga nije nužno, a vjerojatno je čak i protivno cilju te direktive, da se radi određivanja vrijednosnih kupona uvede uvjet koji je nadahnut značajkama platnih instrumenata. To ne znači da se instrumenti čija se vrijednost smanjuje nakon svake uporabe ne mogu smatrati vrijednosnim kuponima. Međutim, to se ne može smatrati uvjetom. Dovoljno je da se, do granica gornje vrijednosti, vrijednosni kupon prihvaća kao naknada za usluge koje sadržava. Stoga se činjenica da gradska kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku ne pokazuje imatelju koliki mu iznos preostaje na kartici ne protivi tomu da je se smatra vrijednosnim kuponom.

54. Drugi prigovor koji je istaknula Porezna uprava jest taj da neki aspekti gradske kartice sliče pretplati, tako da se ta kartica ne može smatrati vrijednosnim kuponom. U slučaju pretplata (primjerice za teretanu ili za korištenje prijevoznim uslugama na jedan dan, mjesec ili slično razdoblje) transakcija je već izvršena te je oporeziva transakcija već utvrđena u trenutku plaćanja cijene pretplate. To nije slučaj kada je riječ o gradskim karticama koje se upotrebljavaju kao vrijednosni kuponi. Gradska kartica svojem imatelju dodjeljuje samo mogućnost stjecanja pretplate za usluge prijevoza. Stoga oporeziva transakcija nastupa tek kada se (i ako) karticom koristi za javni prijevoz. Osim toga, u uzastopnim ugovorima o izvršenju pojedino izvršenje nije oporeziva transakcija u smislu članka 2. Direktive o PDV-u. U tom pogledu gradska kartica ništa ne mijenja. Ako imatelji kartica iskoriste mogućnost koju nudi gradska kartica da steknu pretplatu, isporuka te pretplate se oporezuje, ali ne i naknadno kontinuirano pružanje usluga (primjerice svaka vožnja autobusom).

55. Stoga činjenica da gradska kartica omogućava imatelju kartice da je upotrijebi kao naknadu za pretplatu, koja je usluga s vlastitim pravilima u području PDV-a, ne sprečava da je se smatra vrijednosnim kuponom niti je u suprotnosti s poreznim sustavom koji se primjenjuje na pretplate.

[31] Uvodna izjava 6. Direktive iz 2016.

56. Što se tiče drugog uvjeta, navedenog u članku 30.a Direktive o PDV-u, prema kojem moraju biti poznati roba ili usluge koje treba isporučiti ili identitet njihovih potencijalnih dobavljača, u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje također se navodi da se u kartici i povezanim dokumentima izričito navode dobavljači koji sudjeluju kao i usluge koje se mogu zahtijevati.

57. Ipak, Porezna uprava je istaknula da se gradska kartica ne može smatrati vrijednosnim kuponom jer je prosječnom potrošaču zbog njezina ograničenog razdoblja uporabe nemoguće iskoristiti sve usluge obuhvaćene karticom. Međutim, ništa u definiciji pojma „vrijednosni kupon" ne zahtijeva da sve relevantne usluge (ili proizvode) treba iskoristiti da bi se instrument mogao smatrati vrijednosnim kuponom. Instrumenti koji omogućuju da se iskoriste sve isporuke robe ili usluga (primjerice vrijednosni kuponi koji se koriste u maloprodajnim prodavaonicama) doista su vrijednosni kuponi ako ih se mora prihvatiti kao naknadu. Međutim, zahtjev da se iskoriste sve robe ili usluge nije uvjet da bi instrument bio vrijednosni kupon [32]. Upravo suprotno, kao što je to gore navedeno [33]: dio definicije pojma „vrijednosni kupon" u kojem se navodi da on uključuje pravo na isporuku popisane robe i usluga nije bio uključen u konačnu verziju Direktive iz 2016. To je dodatni argument u prilog tumačenju da je zakonodavac odbio uvjet da, kako bi se instrument smatrao vrijednosnim kuponom, moraju biti iskorištene sve usluge. Stoga činjenica da kratko razdoblje valjanosti gradskih kartica često ne omogućava imateljima kartica da se koriste svim popisanim uslugama ne utječe na utvrđenje prema kojem je, za potrebe PDV-a, gradska kartica vrijednosni kupon.

58. Razlika između ukupne vrijednosti svih usluga uključenih u karticu i njezine nominalne vrijednosti može se shvatiti ako se uzme u obzir općenita promidžbena dimenzija većine vrijednosnih kupona [34] i gradskih kartica [35]. Talijanska vlada izrazila je zabrinutost da se zbog kratkog trajanja valjanosti kartice ne mogu iskoristiti sve usluge, zbog čega ona može biti manje zanimljiva posjetiteljima [36]. Međutim, time se ne mijenja obračun PDV-a na takve kartice.

59. Također mi se čini potrebnim, s obzirom na to da je to pitanje istaknuto na raspravi pred sudom koji je uputio zahtjev i u različitim očitovanjima koja su sudionici podnijeli Sudu, ocijeniti kako uvodna izjava 5. Direktive iz 2016. utječe na to hoće li se gradske kartice prihvatiti kao vrijednosni kuponi. U toj se uvodnoj izjavi navodi da „[o]dredbe o vrijednosnim kuponima ne bi trebale dovesti do izmjena u obračunu PDV-a pri putnim kartama, ulaznicama za kina i muzeje, poštanskim markama ili sličnome".

60. Cilj je te uvodne izjave, prema mojem mišljenju, pojasniti da mogućnost kupnje karata, poštanskih marki ili sličnog putem vrijednosnog kupona ne bi smjela izmijeniti stopu PDV-a koja se primjenjuje na takve karte, od kojih su neke izuzete, a neke imaju pravo na snižene stope [37].

[32] Ako se vrijednosni kupon uopće ne iskoristi, to jest ako se imatelj uopće ne počne njime koristiti u razdoblju tijekom kojeg ga se može započeti upotrebljavati, ne primjenjuju se odredbe o vrijednosnim kuponima. To proizlazi iz uvodne izjave 12. Direktive iz 2016., koja glasi kako slijedi: „Ovom Direktivom nisu obuhvaćene situacije u kojima krajnji potrošač ne upotrijebi višenamjenski vrijednosni kupon tijekom njegova razdoblja valjanosti i u kojima prodavatelj zadržava naknadu primljenu za taj vrijednosni kupon".

[33] Vidjeti točku 44. ovog mišljenja.

[34] Bijl, J. B. O., *The EU VAT Treatment of TETS in the Context of Promotional Activities*, vidjeti bilješku 24. ovog mišljenja.

[35] Drozdowska, M., Duda-Seifert, M. i Faron, A., „Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities", *Management Sciences*, 2018., sv. 23., br. 2, str. 19.-28.

[36] *Ibidem*, str. 27.

[37] Same karte mogle bi se smatrati vrijednosnim kuponima. Dio pravne teorije priznaje da je teško razlikovati jednonamjenski vrijednosni kupon od karte (Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", str. 154., vidjeti bilješku 10. ovog mišljenja; i 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., str. 30.). Ti isti autori smatraju, uglavnom upućujući na presudu Suda od 23. prosinca 2015., Air France-KLM i Hop!-Brit Air (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841) i na tekst uvodne izjave 5. Direktive iz 2016., da karte nisu vrijednosni kuponi. Međutim, to pitanje nije relevantno za ovaj zahtjev za prethodnu odluku.

Vrijednosni kuponi stvaraju samo mogućnost kupnje karte i stvaraju obvezu dobavljača takve karte da prihvati vrijednosne kupone kao naknadu. Time se ni na koji način ne mijenja sustav PDV-a koji se primjenjuje na takve karte. Ako je karta izuzeta od PDV-a, PDV se neće naplatiti, neovisno o tome je li dobavljač kao naknadu prihvatio novac, druge instrumente plaćanja ili vrijednosni kupon.

61. Smatram da je jedini slučaj u kojem instrument koji ispunjava oba uvjeta utvrđena Direktivom o PDV-u ne treba smatrati vrijednosnim kuponom onaj u kojem se zbog njega ne može primijeniti poseban tretman u području PDV-a na uslugu u pogledu koje se mora prihvatiti kao naknada. Kao što ću to pokazati u posljednjem dijelu svojeg mišljenja, ako se na gradsku karticu, kao višenamjenski vrijednosni kupon, primjenjuje takozvana opcija oporezivanja „profitne marže", to što je se smatra vrijednosnim kuponom neće promijeniti poseban tretman u području PDV-a usluga uključenih u takav vrijednosni kupon za potrebe PDV-a.

62. S obzirom na sve prethodno navedeno, smatram da gradska kartica, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, ispunjava oba uvjeta predviđena u članku 30.a Direktive o PDV-u i da je stoga za potrebe PDV-a treba smatrati vrijednosnim kuponom.

### *2. Gradske kartice kao „višenamjenski vrijednosni kuponi"*

63. Sud koji je uputio zahtjev želi znati, u slučaju da se gradska kartica smatra vrijednosnim kuponom, je li riječ o jednonamjenskom ili višenamjenskom vrijednosnom kuponu.

64. Članak 30.a Direktive o PDV-u razlikuje dvije vrste vrijednosnih kupona: „jednonamjenski" i „višenamjenski". „Višenamjenski vrijednosni kupon" definira se negativno, kao svaki kupon koji nije „jednonamjenski vrijednosni kupon".

65. Na temelju članka 30.a stavka 2. Direktive o PDV-u, „jednonamjenski vrijednosni kupon" je vrijednosni kupon za koji su mjesto isporuke robe ili usluga na koje se vrijednosni kupon odnosi i PDV koji se mora platiti na tu robu ili usluge poznati u vrijeme izdavanja vrijednosnog kupona [38]. Iz tih navoda proizlazi da su ti uvjeti kumulativni i da osobito podrazumijevaju da mora biti izvjesno kako će se u vrijeme izdavanja vrijednosnog kupona na njega obračunati PDV.

66. Kad je riječ o gradskim karticama ili barem o gradskim karticama poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, jasno je da u trenutku kupnje kartice nije poznato koje će se usluge pružati. Dakle, u tom trenutku nije poznato ni koje će se stope PDV-a primjenjivati. Takva gradska kartica stoga nije jednonamjenski vrijednosni kupon. Međutim, budući da je kartica vrijednosni kupon, treba je smatrati višenamjenskim vrijednosnim kuponom.

### *3. Oporezivanje gradskih kartica kao višenamjenskih vrijednosnih kupona*

67. Još valja objasniti kako se knjiže transakcije izvršene posredstvom gradske kartice i tko to čini.

68. Način na koji se PDV treba obračunati na višenamjenske vrijednosne kupone poput gradskih kartica uređen je člancima 30.b i 73.a Direktive o PDV-u.

[38] Moje isticanje

69. Osobito je korisno proći kroz konkretnu primjenu pravila o PDV-u na višenamjenske vrijednosne kupone kada je riječ o gradskim karticama. Stoga ću ocijeniti koje su transakcije uključene u sustav oporezive i u kojem trenutku, kao i oporezivi iznos, imajući na umu da je potonji jedan od elemenata koje je Komisija za porezno pravo uzela u obzir pri donošenju zaključka da gradske kartice, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, nisu obuhvaćene pojmom „vrijednosni kupon”.

70. U skladu s člankom 30.b stavkom 2. Direktive o PDV-u, PDV se obračunava na „višenamjenske vrijednosne kupone” u trenutku stvarne isporuke predmetne robe ili usluge, tako da se porez ne ubire na prijenose kupona do kojih je došlo prije njegova korištenja. To je tako jer u trenutku kupnje gradske kartice nisu poznate sve informacije relevantne za potrebe PDV-a [39]. Budući da je PDV porez na stvarne isporuke robe i usluga, u slučaju višenamjenskih vrijednosnih kupona nije moguće znati koju će se robu i usluge obuhvaćene takvim kuponom stvarno isporučiti.

71. Gradske kartice uobičajeno izdaje porezni obveznik koji nije pružatelj usluga u pogledu kojih se karticu mora prihvatiti kao naknadu. Budući da izdavatelj kartice prima naknadu od imatelja kartice za prijenos vrijednosnog kupona, postavlja se pitanje treba li tu transakciju oporezovati kao zasebnu uslugu. U suprotnom bi slučaju dio transakcija uključenih u sustav mogao ostati neoporezovan. Kao što ću to pokazati, primjenom porezne opcije opisane kao „profitna marža” u točki 32. ovog mišljenja moguće je oporezivanje svih uključenih transakcija i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja.

72. Potreba primjene takvog sustava proizlazi, prema mojem mišljenju, iz zajedničkog tumačenja članka 30.b stavka 2. i članka 73.a Direktive o PDV-u. Prvom se odredbom propisuje da, „[a]ko prijenos višenamjenskog vrijednosnog kupona izvrši porezni obveznik koji nije porezni obveznik koji obavlja transakciju koja podliježe PDV-u [u] skladu s prvim podstavkom, svaka isporuka usluga koja se može utvrditi, poput distribucije ili promidžbenih usluga, podliježe PDV-u”. Potonjom odredbom predviđa se da je „oporezivi iznos za isporuku robe ili usluga obavljenu u odnosu na višenamjenski vrijednosni kupon jednak […] naknadi plaćenoj za vrijednosni kupon”.

73. Sustav u kojem se PDV obračunava za svaku isporuku robe ili usluga ispunjava zahtjev prema kojem je oporezivi iznos naknada primljena za vrijednosni kupon ako vrijednost robe i usluga koje su u praksi iskorištene doseže cijenu plaćenu za vrijednosni kupon [40]. Međutim, ako je vrijednost svih usluga koje su u praksi iskorištene niža od cijene plaćene za vrijednosni kupon, razlika također mora podlijegati PDV-u. Taj iznos priznat je kao naknada za distribuciju ili promidžbu usluga, u skladu s člankom 30.b stavkom 2. Direktive o PDV-u, a PDV na tu „profitnu maržu” treba knjižiti izdavatelj kartice.

74. Ta vrsta sustava nije nova prema Direktivi o PDV-u. Primjenjuje se, primjerice, na oporezivanje putničkih agenata (na temelju članka 306. i sljedećih Direktive o PDV-u) [41], za koje se oporezivi iznos temelji na profitnoj marži putničkog agenta (članak 308. Direktive o PDV-u).

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

[40] Izdavatelj kartice plaća svaku stvarno pruženu isporuku robe i usluga, pri čemu cijena tih isporuka uključuje i PDV (osim ako je usluga izuzeta). Izdavatelj ne može odbiti PDV uključen u tu cijenu kao ulazni porez.

[41] Što, prema mojem mišljenju, pokazuje brojne sličnosti s činjenicama u glavnom postupku. Vidjeti u tom smislu presudu od 13. listopada 2005., ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

75. Budući da se prema Direktivi o PDV-u gradske kartice smatraju višenamjenskim vrijednosnim kuponima, njome se stoga zahtijeva da se one oporezuju u skladu s opcijom profitne marže jer taj porezni sustav poštuje osnovna načela PDV-a. Izbjegava dvostruko oporezivanje i neoporezivanje. To je još jedan dodatan razlog zbog kojeg se gradske kartice mogu smatrati višenamjenskim vrijednosnim kuponima. To rješenje odgovara ciljevima Direktive iz 2016. jer se njime pojašnjava pravilan način oporezivanja gradskih kartica, uklanjanjem svih opcija koje se u praksi primjenjuju osim jedne. Čini se da stručnjaci u području PDV-a također odobravaju takvo rješenje [42].

76. Međutim, kada bi se prihvatio prijedlog talijanske vlade – koji je prihvaćen u sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev prije donošenja Direktive iz 2016. [43], u kojoj se odabralo usporedno oporezivanje cjelokupne naknade primljene u zamjenu za gradsku karticu i za svaku stvarno pruženu isporuku robe ili usluga – to bi moglo dovesti do dvostrukog oporezivanja [44]. Usvajanje te opcije „potpunog oporezivanja” [45] moglo bi, kao što to tvrdi Komisija, narušiti sustav obračuna PDV-a na karte za prijevoz ili ulaznice. To je upravo ono što je zakonodavac želio izbjeći [46].

77. Zaključno, kada bi se gradske kartice smatralo višenamjenskim vrijednosnim kuponima i time ih se oporezovalo na temelju poreznog sustava „profitne marže” svaki put kad izdavatelj nije dobavljač robe i usluga, time bi se otvorila vrata sveobuhvatnom, ujednačenom, transparentnom i neutralnom poreznom sustavu. Budući da se čini da gradska kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku ispunjava oba uvjeta propisana Direktivom o PDV-u kako bi se neki instrument mogao smatrati vrijednosnim kuponom, trebalo bi je smatrati vrijednosnim kuponom za potrebe PDV-a.

## V. Zaključak

78. Zaključno, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) odgovori na sljedeći način:

Kartica koju su dobavljači obvezni prihvatiti kao naknadu za isporuku roba ili usluga uključenih u tu karticu imateljima kartica na određenom mjestu, u ograničenom razdoblju i do određene vrijednosti potpada pod pojam „vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. To je slučaj čak i ako prosječni potrošač ne može iskoristiti sve usluge obuhvaćene tom karticom u određenom roku. Takva kartica je „višenamjenski vrijednosni kupon” u smislu iste odredbe u svakom slučaju kada u trenutku prijenosa te kartice nije poznat porez na isporuku robe i usluga za koje ju treba prihvatiti kao naknadu.

[42] Vidjeti točku 32. ovog mišljenja i navedenu literaturu.

[43] Vidjeti u tom pogledu bilješku 16. ovog mišljenja.

[44] Vidjeti moje mišljenje u predmetu GE Aircraft Engine Services Ltd. od 27. siječnja 2022. (C-607/20, EU:C:2022:63, t. 53.).

[45] Vidjeti točke 29. i 32. ovog mišljenja.

[46] Uvodna izjava 5. Direktive iz 2016.