Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
TAMARA ĆAPETA
prednesené 24. februára 2022 [1]

Vec C-637/20

Skatteverket
proti
DSAB Destination Stockholm AB

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Zdaniteľné plnenia – Mestská karta – Smernica (EÚ) 2016/1065 – Pojem ‚poukaz'"

I. Úvod

1. V súčasnosti na trhu bežne existujú rôzne typy poukazov (napríklad darčekové poukazy a predplatené karty, ktoré možno použiť v rôznych obchodoch). Ich používanie je pre spotrebiteľa relatívne jednoduché, avšak z hľadiska prístupu k nim na účely DPH ide o zložité nástroje. [2] V roku 2016 preto normotvorca Únie zmenil a doplnil [3] smernicu 2006/112/ES (ďalej len „smernica o DPH") [4] s cieľom objasniť uplatňovanie DPH na poukazy. [5] V prejednávanej veci bol Súdny dvor vyzvaný, aby tieto legislatívne úpravy vysvetlil.

2. Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania žiada Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) o vysvetlenie významu pojmu „poukaz", ako sa používa v článku 30a smernice o DPH. Toto vysvetlenie by malo uvedenému súdu pomôcť rozhodnúť, ako na účely zdanenia zaobchádzať s mestskou kartou, ktorá je k dispozícii návštevníkom Štokholmu.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Ako vysvetľujem v návrhoch, ktoré som predniesla 27. januára 2022 vo veci GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63).

3 Pozri smernicu Rady (EÚ) 2016/1065 z 27. júna 2016, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o zaobchádzanie s poukazmi (Ú. v. EÚ L 177, 2016, s. 9) (ďalej len „smernica z roku 2016").

4 Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

5 Pozri v tejto súvislosti odôvodnenia 1, 3 a 8 smernice z roku 2016.

II. Právny rámec

3. Smernica o DPH zrušila od 1. januára 2007 šiestu smernica Rady 77/388/EHS [6].

4. Pôsobnosť smernice o DPH je vymedzená v jej článku 2 ods. 1 Písmeno c) tohto ustanovenia uvádza, že „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“, podlieha DPH.

5. Podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH sa „dodanie tovaru“ definuje ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“, kým podľa článku 24 ods. 1 tejto smernice „poskytovanie služieb“ je definované ako „každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru“.

6. Článok 30a ods. 1 smernice o DPH definuje „poukaz“ ako nástroj, pri ktorom existuje povinnosť akceptovať ho ako protihodnotu alebo ako časť protihodnoty za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, pričom sa na ňom alebo v súvisiacej dokumentácii uvádza tovar alebo služby, ktoré sa majú dodať alebo poskytnúť, alebo totožnosť ich možných dodávateľov vrátane podmienok použitia takéhoto nástroja.

7. V zmysle článku 30a ods. 2 tejto smernice je „jednoúčelový poukaz“ poukaz, pri ktorom je v čase jeho vystavenia známe miesto dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje, a DPH splatná z uvedeného tovaru alebo služieb. Článok 30a ods. 3 zas uvádza, že „viacúčelový poukaz“ je iný ako jednoúčelový poukaz.

8. Podľa článku 30b ods. 2 smernice o DPH samotné odovzdanie tovaru alebo samotné poskytnutie služieb za viacúčelový poukaz, ktorý dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb akceptuje ako protihodnotu alebo časť protihodnoty, podlieha DPH v súlade s článkom 2, zatiaľ čo každý predchádzajúci prevod tohto viacúčelového poukazu DPH nepodlieha. Článok 30b ods. 2 druhý pododsek zdôrazňuje, že „ak prevod viacúčelového poukazu vykoná zdaniteľná osoba iná ako zdaniteľná osoba vykonávajúca transakciu podliehajúcu DPH podľa prvého pododseku, každé poskytnutie služieb, ktoré sa dá identifikovať, ako napríklad distribučných alebo propagačných služieb, podlieha DPH“.

9. Podľa článku 73 smernice o DPH v prípade dodania tovaru a poskytovania služieb zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.

10. Článok 73a tejto smernice stanovuje, že bez toho, aby bol dotknutý článok 73, základ dane pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb na základe viacúčelového poukazu sa rovná protihodnote zaplatenej za poukaz, alebo v prípade absencie informácie o tejto protihodnote v peňažnej hodnote, ktorá je uvedená na samotnom viacúčelovom poukaze alebo v súvisiacej dokumentácii, zníženej o sumu DPH vzťahujúcu sa na dodaný tovar alebo poskytnuté služby.

[6] Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) (ďalej len „šiesta smernica“).

11. Články 30a, 30b a 73a smernice o DPH do nej boli začlenené smernicou z roku 2016. Príslušné odôvodnenia tejto smernice stanovujú:

„(1) V [smernici o DPH] sa ustanovujú pravidlá týkajúce sa času a miesta dodania tovaru a poskytnutia služieb, základu dane, vzniku daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty (DPH) a nároku na odpočet. Tieto pravidlá však nie sú dostatočne jasné ani podrobné na zabezpečenie zhodného daňového zaobchádzania s transakciami, ktoré sa týkajú poukazov, a to až do takej miery, že to má nežiaduce dôsledky na riadne fungovanie vnútorného trhu.

(2) S cieľom zabezpečiť spoľahlivé a jednotné zaobchádzanie, byť v súlade so zásadami všeobecnej dane zo spotreby presne úmernej cene tovaru a služieb, zabrániť nezrovnalostiam, narušeniu hospodárskej súťaže, dvojitému zdaneniu alebo nezdaneniu a obmedziť riziko vyhýbania sa daňovej povinnosti je nutné zaviesť špecifické pravidlá zaobchádzania s poukazmi na účely DPH.

(3) Vzhľadom na nové pravidlá týkajúce sa miesta dodania v prípade telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového a televízneho vysielania a elektronicky poskytovaných služieb, ktoré sa uplatňujú od 1. januára 2015, je potrebné spoločné riešenie pre poukazy, aby sa zabezpečilo, že nedôjde k nezrovnalostiam v súvislosti s poukazmi dodávanými medzi členskými štátmi. Na tento účel je nevyhnutné zaviesť pravidlá na objasnenie zaobchádzania s poukazmi na účely DPH.

(4) Tieto pravidlá by sa mali zamerať len na poukazy, ktoré možno vymeniť za tovar alebo služby. Uvedené pravidlá by sa však nemali zameriavať na nástroje, ktoré oprávňujú držiteľa na zľavu pri nákupe tovaru alebo služieb, s ktorými ale nie je spojené žiadne právo na získanie takéhoto tovaru alebo služieb.

(5) Ustanovenia týkajúce sa poukazov by nemali viesť k žiadnej zmene v zaobchádzaní na účely DPH s cestovnými lístkami, vstupenkami do kín a múzeí, poštovými známkami alebo podobnými nástrojmi.

(6) S cieľom jasne určiť, čo je na účely DPH poukaz, a odlíšiť poukazy od platobných nástrojov je nevyhnutné vymedziť poukazy, ktoré môžu mať fyzickú alebo elektronickú podobu, a stanoviť ich základné vlastnosti, najmä podstatu nároku spojeného s poukazom a povinnosť akceptovať ho ako protihodnotu za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb.“

III. Skutkové okolnosti, konanie vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie na Súdnom dvore

12. DSAB Destination Stockholm, navrhovateľ vo veci samej, vydáva a predáva mestské karty návštevníkom Štokholmu (Švédsko).

13. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania tieto karty ich držiteľom umožňujú návštevu približne 60 zaujímavých miest, ako sú pamätihodnosti a múzeá, a to v priebehu obmedzeného času a do istej hodnoty. Držitelia karty tiež majú počas platnosti tejto karty neobmedzený prístup k dopravným službám, ako aj možnosť prehliadky mesta typu *Hop-on-Hop-off* v autobusoch a na lodiach.

14. Tieto služby pokryté kartou sú buď predmetom dane, pričom sa uplatňujú rôzne daňové sadzby, alebo sú od dane oslobodené. Držiteľ karty ju len priloží k špeciálnej čítačke a viac už nič neplatí. V zmysle dohody uzavretej s vydavateľom karty následne dodávateľ alebo poskytovateľ dostane od vydavateľa protihodnotu za každý vstup alebo použitie. S výnimkou dopravných služieb, pri ktorých nie je stanovené obmedzenie, dodávateľ alebo poskytovateľ nie je pri ďalších službách povinný umožniť držiteľovi karty viac ako jeden vstup. Vydavateľ nezaručuje minimálny počet návštevníkov. Karta stráca platnosť, keď sa dosiahne stanovená maximálna hodnota.

15. Existujú viaceré verzie štokholmskej mestskej karty, pričom každá má inú dobu platnosti a inú stanovenú maximálnu hodnotu. Karta pre dospelého držiteľa s platnosťou 24 hodín stojí 669 SEK (približne 65 eur). Počas doby platnosti karty ňou môže jej držiteľ platiť za služby, ktorých celková hodnota je maximálne 1 800 SEK (približne 175 eur). Platnosť začína plynúť od prvého použitia karty, pričom mestská karta sa musí použiť do jedného roka od jej zakúpenia.

16. Navrhovateľ vo veci samej požiadal Skatterättsnämnden (Komisia pre daňové právo, Švédsko) o predbežné rozhodnutie s cieľom získať potvrdenie, že uvedená mestská karta predstavuje viacúčelový poukaz.

17. Komisia pre daňové právo však rozhodla, že to tak nie je. Dospela k záveru, že z definície pojmu „poukaz“ v spojení s ustanoveniami týkajúcimi sa výpočtu základu dane vyplýva, že poukaz musí mať istú nominálnu hodnotu alebo sa musí vzťahovať na isté konkrétne tovary alebo služby. Podľa tejto komisie musí z poukazu jasne vyplývať, čo je možné výmenou za neho získať, aj keď v prípade viacúčelového poukazu nemusí byť istá napríklad daňová sadzba alebo krajina zdanenia.

18. V spore medzi Skatteverket (daňový úrad, Švédsko) a DSAB Destination Stockholm, ktorý sa týka uvedeného predbežného rozhodnutia, teraz rozhoduje Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd).

19. Účastníci konania sa rozchádzajú najmä v otázke, či sa mestská karta vôbec má považovať za poukaz. Daňový úrad na jednej strane tvrdí, že dotknutá karta nie je poukazom, pretože má vysokú maximálnu hodnotu a zároveň krátke obdobie platnosti, z čoho vyplýva, že priemerný spotrebiteľ ju určite naplno nevyužije.

20. Na druhej strane DSAB Destination Stockholm zastáva názor, že karta je poukazom, pretože dodávatelia alebo poskytovatelia ju musia prijať ako protihodnotu.

21. Vnútroštátny súd po prvé uvádza, že ustanovenia v smernici o DPH týkajúce sa poukazov sú relatívne nové a uplatňujú sa na poukazy vystavené po 31. decembri 2018.[7] Po druhé vysvetľuje, že o otázke, ako s mestskými kartami zaobchádzať, diskutoval aj Výbor EÚ pre DPH,[8] avšak nedospel v tejto súvislosti ku konsenzu.[9] Napokon vnútroštátny súd poukazuje na to, že Súdny dvor ešte nemal príležitosť vyjadriť sa k tomu, ako je potrebné vykladať výrazy „poukaz“ a „viacúčelový poukaz“.

[7] Účastníci konania vo veci samej sa zhodujú, pričom v návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa neuvádza nič, čo by tejto zhode odporovalo, že otázka sa týka používania mestských kariet po 1. januári 2019.

[8] Článok 398 ods. 1 smernice o DPH znie: „týmto sa ustanovuje poradný výbor pre daň z pridanej hodnoty, ďalej len ‚Výbor pre DPH‘“.

[9] Výbor pre DPH, „Zaobchádzanie s ‚mestskými kartami‘ na účely DPH“, Informačný dokument, 3. apríl 2019; „Pracovný dokument č. 983, nová právna úprava“, 13. november 2019; „Pracovný dokument č. 987, zápisnica“, 2. december 2019.

22. Za týchto okolností Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 30a smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že karta ako v konaní vo veci samej, na základe ktorej môže jej držiteľ prijímať rôzne služby na konkrétnom mieste, v obmedzenom čase a do istej hodnoty, predstavuje poukaz, a za uvedených okolností viacúčelový poukaz?“

23. Písomné pripomienky Súdnemu dvoru predložili DSAB Destination Stockholm, daňový úrad, talianska vláda a Európska komisia.

IV. Analýza

24. Vnútroštátny súd žiada v prvom rade o usmernenie, ako sa má vykladať pojem „poukaz“, ktorý do smernice o DPH začlenila smernica z roku 2016. Tento výklad je potrebný, aby vnútroštátny súd mohol rozhodnúť, či sa tento pojem vzťahuje aj na štokholmskú mestskú kartu. Ak je táto karta naozaj poukazom, vnútroštátny súd sa v druhom rade pýta na objasnenie pojmu „viacúčelový poukaz“.

25. Pri odpovedaní na uvedené otázky budem postupovať nasledovne. Predovšetkým sa budem snažiť vysvetliť, prečo tieto otázky vôbec vznikli, a zameriam sa pritom na to, ako sa v minulosti, pred prijatím smernice z roku 2016, zaobchádzalo s mestskými kartami na účely DPH. Následne preskúmam legislatívny kontext a vyplývajúce pravidlá, ktorými boli zavedené zmeny a doplnenia smernice o DPH, aby som zistil, čo presne sa rozumie pod pojmom „poukaz“. Napokon odpoviem na otázku, či možno mestské karty kvalifikovať na účely DPH ako poukazy.

A. Zaobchádzanie s mestskými kartami na účely DPH pred prijatím smernice z roku 2016

26. Aj keď Súdny dvor nikdy nerozhodoval o zaobchádzaní s mestskými kartami na účely DPH, neznamená to, že daňové orgány, ako aj súdy členských štátov na takéto zaobchádzanie s mestskými kartami neuplatňovali právo Únie. Správy z vnútroštátnych konaní opísané v odbornej literatúre [10] a dokumenty výboru pre DPH [11] však poukazujú na to, že právo Únie sa uplatňovalo rôznym spôsobom.

27. Zo správ výboru pre DPH [12] vyplýva, že s mestskými kartami sa na účely DPH zaobchádzalo troma základnými spôsobmi. Prvý spôsob spočíval v oslobodení mestských kariet od DPH. Transakcia medzi vydávajúcou organizáciou a držiteľom karty bola oslobodená od DPH na základe článku 13 B písm. d) bodu 1 šiestej smernice [teraz článok 135 ods. 1 písm. b) smernice o DPH], pričom spadala do kategórie poskytovania úverov. Transakcia medzi vydavateľmi kariet a dodávateľmi bola od DPH oslobodená aj na základe článku 13 B písm. d) bodu 2 šiestej smernice [teraz článok 135 ods. 1 písm. c) smernice o DPH], ktorý sa týkal platobných záruk. Avšak aj v prípade, že štáty považovali transakcie vyplývajúce z použitia mestských kariet za úver alebo

[10] AMAND, C.: EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules. In: *Intertax*. 2017, roč. 45(2), s. 150.

[11] Výbor pre DPH, „Zaobchádzanie s ‚mestskými kartami‘ na účely DPH“, Informačný dokument, 3. apríla 2019.

[12] Tamže.

platobné záruky, podľa článku 13 C písm. b) šiestej smernice [teraz článok 137 ods. 1 písm. a) smernice o DPH], mali stále možnosť poskytnúť zdaniteľným osobám možnosť zdaniť inak oslobodené transakcie DPH. [13]

28. Prvým spôsobom, akým boli mestské karty klasifikované na účely DPH, teda zrejme bolo ich oslobodenie od DPH s možnosťou ich zaradenia medzi zdaniteľné plnenia. [14] Budem tento spôsob ďalej nazývať možnosťou „oslobodenia“.

29. Pri druhej možnosti, ktorú nazvem „zdanenie v celom rozsahu“, plnenia vyplývajúce z použitia mestskej karty podliehajú DPH. Vydavateľ mestskej karty by mal pri predaji karty účtovať DPH na základe plnej nominálnej ceny, ktorá sa na tejto karte uvádza. [15] Každá konkrétna služba, ktorá sa poskytne na základe karty, tiež podlieha DPH. Vnútroštátny súd k mestským kartám pristupoval práve týmto spôsobom, čo dokazuje jeho judikatúra [16] predchádzajúca uplatneniu smernice z roku 2016. [17] Zo správ výboru pre DPH vyplýva, že takáto klasifikácia mestských kariet prebiehala v praxi aj v niektorých iných členských štátoch. [18]

30. Tretia možnosť, ktorú označím ako možnosť „ziskového rozpätia“, spočíva v tom, že plnenia vyplývajúce z použitia mestskej karty sú tiež zdanené DPH. Rovnako ako pri druhej možnosti sa DPH uplatňuje aj pri dodaní mestskej karty jej vydavateľom; základom dane však nie je celá nominálna hodnota karty, ale len suma, ktorá zostane po odpočítaní sumy zaplatenej ako protihodnota za skutočne poskytnuté služby, teda tzv. ziskové rozpätie. [19] Konkrétne vydávajúca organizácia po použití karty zozbiera od jednotlivých poskytovateľov informácie a zaplatí protihodnotu za služby, ktoré boli skutočne poskytnuté. V tejto protihodnote je zahrnutá aj DPH, ktorá sa nedá odpočítať. Následne vydavateľ karty účtuje DPH z rozdielu medzi protihodnotou získanou za kartu a protihodnotou, ktorú zaplatil za reálne uskutočnené plnenia.

31. Z vyššie uvedeného vyplýva, že mestské karty boli na účely DPH predmetom prinajmenšom troch rôznych spôsobov zaobchádzania.

32. Ako uvediem ďalej, ak sa s mestskými kartami zaobchádza ako s poukazmi, uplatňuje sa ako správna metóda ich zdanenia DPH len tretia možnosť, teda možnosť „ziskového rozpätia“, a to prinajmenšom v súvislosti s mestským kartami, ktoré sú koncipované ako viacúčelové poukazy. Prvá možnosť „oslobodenia“, ktorá dáva mestské karty na rovnakú úroveň ako platobné nástroje, by bola v rozpore cieľom smernice z roku 2016, ktorej zámerom je, ako vyplýva z jej odôvodnenia 6, odlíšiť poukazy od platobných nástrojov. [20] Druhá možnosť spočívajúca v „zdanení v plnom rozsahu“ by nebola v súlade s daňovou úpravou uplatniteľnou na poukazy bez ohľadu na to, či by sa to týkalo jednoúčelového alebo viacúčelového poukazu. Táto možnosť zdanenia je síce pravdepodobne najefektívnejšia z hľadiska výberu daní, avšak vytvára riziko dvojitého zdanenia alebo zdanenia tovaru alebo služieb, ktoré sú inak oslobodené od dane (ako napríklad vstup do múzeí). Uvedená možnosť zdanenia by teda tiež bola v rozpore s cieľom smernice z roku 2016, ktorým je zabrániť dvojitému zdaneniu alebo nezdaneniu tým, že sa objasní zaobchádzanie

[13] Výbor pre DPH, Usmernenia vyplývajúce z 10. zasadania, 23. – 24. október 1980, XV/353/80, 1/2.

[14] Výbor pre DPH, „Zaobchádzanie s ‚mestskými kartami‘ na účely DPH“, Informačný dokument, 3. apríla 2019, s. 4.

[15] Tamže, s. 6.

[16] Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd), Strömma Turism & Sjöfart AB, 18. októbra 2018, spisová značka 1980-18, zhrnutie je k dispozícii v angličtine v databáze IBFD pod názvom „Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not“.

[17] Článok 2 tejto smernice uvádza, že jej ustanovenia sa uplatňujú od 1. januára 2019.

[18] Výbor pre DPH, „Zaobchádzanie s ‚mestskými kartami‘ na účely DPH“, Informačný dokument, 3. apríla 2019, s. 8.

[19] Tamže, s. 5.

[20] V súvislosti s podrobnejšou analýzou rozdielu medzi poukazmi a platobnými nástrojmi, pozri body 45 a 53 nižšie.

s poukazmi na účely DPH. Možnosť „ziskového rozpätia“ dvojitému zdaneniu úspešne zabraňuje, hoci jej uplatnenie je o čosi zložitejšie. Vo všeobecnosti však z pohľadu zainteresovaných, ktorí sú zvyknutí na takúto daňovú úpravu, je niečo, čo vonkajší pozorovateľ môže na prvý pohľad vnímať ako komplikované, v konečnom dôsledku v praxi oveľa menej zložité. [21]

B. Smernica z roku 2016

33. Pokiaľ ide o metodiku výkladu právnej úpravy, jedným z faktorov, ktoré treba vziať do úvahy, je zámer normotvorcu, a to v rozsahu, v akom ho možno vnímať zo samotného znenia právneho textu alebo z jeho genézy a podkladových materiálov. [22] Je preto nevyhnutné zamerať sa na logiku a štruktúru smernice z roku 2016 a preskúmať formulácie, ktoré definujú obsah pojmu poukaz.

1. Logika a štruktúra smernice z roku 2016

34. Preambula právnych aktov je často užitočným nástrojom pri snahe porozumieť dôvodom, ktoré normotvorcu viedli k prijatiu pravidiel nachádzajúcich sa v predmetnom akte. Odôvodnenie 1 smernice z roku 2016 vysvetľuje, že zmeny a doplnenia boli navrhnuté vzhľadom na to, že nebolo dostatočne jasné, ako sa majú platné pravidlá o DPH uplatniť na poukazy. Preto bolo nevyhnutné isté objasnenie s cieľom zabezpečiť v jednotlivých členských štátoch zhodné daňové zaobchádzanie s plneniami, ktoré sa týkajú poukazov. Uvedené má oporu aj v odôvodneniach 2 a 3, z ktorých vyplýva, že normotvorca mal v úmysle zaviesť pri zaobchádzaní s poukazmi väčšiu spoľahlivosť a jednotnosť. Úvodné odôvodnenia tiež vyjadrujú zámer zabezpečiť, aby zaobchádzanie s poukazmi bolo v súlade so zásadou, podľa ktorej má byť všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb, pričom takéto objasnenie by malo zabrániť nezrovnalostiam, narušeniu hospodárskej súťaže, dvojitému zdaneniu alebo nezdaneniu a obmedziť riziko vyhýbania sa daňovej povinnosti.

35. Nič teda nenaznačuje, že by mal normotvorca v súvislosti s poukazmi v úmysle zaviesť nové osobitné zaobchádzanie, ktoré by sa líšilo od všeobecného zaobchádzania s dodaním tovaru a poskytovaním služieb na účely DPH. [23] Cieľom normotvorcu bolo len v súvislosti s poukazmi objasniť to, čo už „bežný“ daňový prístup vyžadoval.

36. Keďže nové pravidlá týkajúce sa poukazov nevytvárajú výnimku zo všeobecných pravidiel Únie týkajúcich sa zdanenia, nesúhlasím s daňovým orgánom a talianskou vládou v tom, že by sa tieto pravidlá mali vykladať reštriktívne.

37. Smernica z roku 2016 začlenila do všeobecnej smernice o DPH články 30a, 30b a 73a s cieľom sprehľadniť systém DPH v súvislosti s poukazmi. Konkrétne miesta, kam boli nové ustanovenia v štruktúre smernice o DPH začlenené, takisto svedčia v prospech ich výkladu ako ustanovení, ktoré len preformulovali už existujúcu právnu úpravu v súvislosti s poukazmi.

[21] Pozri v súvislosti s touto formuláciou AMAND, C.: Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019. In: *La semaine fiscale*, č. 277, 20. – 26. marca 2017, s. 2.

[22] Pozri v tejto súvislosti nedávny rozsudok z 9. novembra 2021, Bundesrepublik Deutschland (Zachovanie celistvosti rodiny) (C-91/20, EU:C:2021:898, body 49 a 52).

[23] AMAND, C.: EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, s. 156, pozri poznámku pod čiarou 10 vyššie.

38. Články 30a a 30b sú zaradené do časti smernice o DPH, ktorá sa zaoberá „zdaniteľnými transakciami“, a tvoria novú kapitolu 5, nazvanú „Spoločné ustanovenia pre kapitoly 1 a 3“. Článok 73a bol začlenený do tej časti uvedenej smernice, ktorá upravuje „Základ dane“. Toto ustanovenie uvádza, že sa uplatňuje „bez toho, aby bol dotknutý článok 73“. Spadá teda do všeobecnej štruktúry, pričom ju podrobnejšie vysvetľuje v súvislosti s viacúčelovými poukazmi.

2. Definícia „poukazu“ v smernici o DPH

39. Článok 30a ods. 1 smernice o DPH definuje poukaz ako nástroj, pri ktorom existuje povinnosť akceptovať ho ako protihodnotu alebo ako časť protihodnoty za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, pričom tento nástroj obsahuje informáciu o tovare alebo službe, za ktoré možno poukaz použiť ako protihodnotu, alebo informáciu o možných dodávateľoch.

40. Treba poukázať na to, že táto definícia neobsahuje všetky nástroje, ktoré sa bežne označujú ako poukazy.[24] Jedným z takýchto nástrojov je aj „zľavový poukaz“. Smernica o DPH ho do príslušnej definície nezahrnula, aj keď bol súčasťou pôvodného návrhu smernice z roku 2016.[25] Ako je uvedené v odôvodnení 4 smernice z roku 2016, dôvodom pre vylúčenie zľavových poukazov bola skutočnosť, že tieto nástroje oprávňujú ich držiteľa len na zľavu pri nákupe tovaru alebo služby, ale nemôžu byť ako také použité ako protihodnota za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby. V každom prípade mestská karta sa nemôže považovať za poukaz len preto, že je ako poukaz bežne označovaná. Na to, aby mohla byť poukazom, musí spĺňať dve podmienky požadované článkom 30a smernice o DPH.

41. Uvedené dve podmienky stanovené v článku 30a ods. 1 smernice o DPH majú kumulatívnu povahu.

42. Prvá spočíva v tom, že súčasťou tohto nástroja je povinnosť dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb akceptovať ho ako protihodnotu alebo časť protihodnoty za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb.

43. DSAB Destination Stockholm vo svojich pripomienkach predložených Súdnemu dvoru trvá na tom, že rozhodujúce kritérium pri určení, či sa nástroj kvalifikuje ako poukaz, spočíva práve v uvedenej podmienke. Talianska vláda však tvrdí, že základnou vlastnosťou poukazu je, že jeho držiteľovi dáva právo získať tovar alebo služby v konkrétne stanovenej kvantite a kvalite od vopred určených dodávateľov alebo poskytovateľov.

44. Aj keď právo získať tovar alebo služby prostredníctvom poukazu je zvyčajne súčasťou takýchto nástrojov, uvedená vlastnosť sa nepovažovala pri definícii poukazu za rozhodujúcu. V pôvodnom návrhu článok 30a uvádzal, že „‚poukaz‘ je nástroj zahŕňajúci právo získať tovar alebo služby…“.[26] Konečné znenie tohto ustanovenia však neuvádza právo získať tovar alebo služby ako podstatný

[24] AMAND, C.: EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules. Pozri poznámku pod čiarou 10 vyššie; BIJL, J.B.O.: *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*. Deventer: Wolters Kluwer, 2019, s. 276.

[25] Pôvodný návrh okrem „jednoúčelového poukazu“ a „viacúčelového poukazu“ obsahoval aj osobitnú kategóriu „zľavového poukazu“. Pozri odôvodnenie 5, ako aj článok 25 písm. e) a článok 30a ods. 1 návrhu smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o zaobchádzanie s poukazmi [COM(2012) 206 final – 2012/0102 (CNS)].

[26] Tamže.

prvok tvoriaci pojem poukaz, ale zameriava sa skôr na povinnosť dodávateľa alebo poskytovateľa prijať tento nástroj ako protihodnotu.[27] Tvrdenie talianskej vlády, že právo získať tovar alebo služby predstavuje podstatnú vlastnosť poukazu, nemožno uznať.

45. Druhou podmienkou, ktorú musí nástroj spĺňať na to, aby sa mohol považovať za poukaz, je, že tovar alebo služby, ktoré sa majú dodať alebo poskytnúť, alebo totožnosť ich možných dodávateľov či poskytovateľov sa uvedú priamo na tomto nástroji alebo v súvisiacej dokumentácii. Vo všeobecnosti platí, že práve tieto vlastnosti odlišujú poukazy od bežných platobných nástrojov.[28]

46. Táto podmienka je formulovaná v alternatívnej podobe, takže na to, aby sa nástroj mohol považovať za poukaz, stačí, aby bolo jasné, za aký tovar alebo služby môže byť použitý ako protihodnota. Ak tovar alebo služby nie sú konkrétne určené, stačí, že bude známa totožnosť dodávateľov tovaru alebo poskytovateľov služieb, ktorí majú prijať poukaz ako protihodnotu.

47. Definícia poukazu v smernici o DPH teda podmieňuje záver, že nástroj predstavuje poukaz, ak sú splnené dve vyššie uvedené požiadavky. Nenachádza sa v nej však odpoveď na otázku, či sa s každým nástrojom, ktorý spĺňa uvedené dve požiadavky, musí nevyhnutne zaobchádzať ako s poukazom. Odpoveď na túto otázku navrhnem pri preskúmaní otázky, či mestská karta spĺňa dve podmienky stanovené v článku 30a ods. 1 smernice o DPH.

C. Zaobchádzanie s mestskými kartami na účely zdanenia

48. Skutočnosť, že existuje množstvo mestských kariet,[29] neznamená, že všetky mestské karty sa automaticky považujú za poukazy. Závisí to od konkrétneho prípadu. Poukazmi sú len tie karty, ktoré spĺňajú kumulatívne podmienky stanovené v článku 30a smernice o DPH.[30]

49. Na druhej strane vzhľadom na niektoré tvrdenia v písomných pripomienkach účastníkov konania je potrebné položiť si otázku, či tieto mestské karty, ktoré naozaj spĺňajú dve podmienky uvedené v smernici o DPH, sú nevyhnutne poukazmi. Inak povedané, existujú dôvody, na základe ktorých by bolo možné vylúčiť nástroj spĺňajúci všetky kritériá na to, aby bol považovaný za poukaz, z režimu zaobchádzania s poukazmi na účely DPH a ak áno, aké sú to dôvody?

1. Mestské karty ako poukazy

50. Myslím si, že možno bez problémov dospieť k záveru, že v prípade väčšiny mestských kariet existuje povinnosť dodávateľov alebo poskytovateľov, ktorí sú súčasťou systému mestských kariet, aby tieto karty prijali ako protihodnotu. To znamená, že zvyčajne spĺňajú prvú podmienku. V prípade štokholmskej mestskej karty z návrhu na začatie prejudiciálneho konanie vyplýva, že prevádzkovatelia, ktorí prevádzkujú múzeá alebo iné zaujímavé miesta či poskytujú dopravné

[27] Pozri podobnú odbornú literatúru týkajúcu sa výsledku tohto legislatívneho postupu, 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. In: *World Journal of VAT/GST Law*. 2017, 27 – 34, s. 28.

[29] Neúplný zoznam európskych miest, ktoré takéto karty ponúkajú, a obsah týchto kariet, sa nachádza na tejto stránke: https://welovecitycards.com/.

[30] Tento záver má oporu aj v skutočnosti, že výbor pre DPH nedokázal dospieť k všeobecnému záveru v súvislosti so zaobchádzaním s mestskými kartami na účely DPH. Výbor pre DPH, pracovný dokument č. 987, zápisnica, 2. decembra 2019, s. 5.

služby a sú súčasťou systému mestskej karty, majú povinnosť prijať túto kartu výmenou za poskytnutie služieb. To však platí len počas jej platnosti a v rozsahu jej maximálnej hodnoty (ktorá je oveľa vyššia ako cena karty).

51. V tejto súvislosti podľa mňa nie je podstatné, či poskytovateľ musí kartu prijať ako protihodnotu len raz, alebo vždy, keď ju jej držiteľ chce za rovnakú službu použiť. Dôležité je, že mestská karta musí byť prijatá prinajmenšom raz. To znamená, že systém, v rámci ktorého môže poskytovateľ odmietnuť držiteľovi karty ďalší prístup (ale môže dobrovoľne držiteľovi karty umožniť prístup viac ako raz), ako je to v prípade štokholmskej mestskej karty, nie je v rozpore s prvou podmienkou, pretože poskytovateľ je aj naďalej povinný prijať kartu prinajmenšom raz.

52. Daňový úrad poukazuje na dva ďalšie dôvody, pre ktoré by sa štokholmská mestská karta nemala považovať za poukaz. Po prvé z karty nemožno zistiť sumu, o ktorú sa postupne znižuje jej hodnota, takže držiteľ karty nemôže vedieť, aká je hodnota karty po každom jej použití, a po druhé neobmedzené používanie dopravných služieb, ktoré je súčasťou karty, treba považovať za predplatenie služby, a nie za poukaz.

53. Karta, ktorej hodnota sa každým jej použitím znižuje, sa konceptuálne podobá platobnému nástroju. Cieľom smernice z roku 2016 je však odlišovať poukazy od platobných nástrojov.[31] Preto nie je nevyhnutné, a dokonca je to v rozpore s cieľom tejto smernice, aby sa pri definovaní poukazov zaviedla podmienka inšpirovaná vlastnosťami platobných nástrojov. To neznamená, že nástroj, ktorého hodnota sa znižuje každým ďalším použitím, nemožno kvalifikovať ako poukaz. Nemôže to však byť podmienka. Stačí, že v rozsahu svojej maximálnej hodnoty musí byť poukaz prijatý ako protihodnota za služby, ktoré karta pokrýva. Preto ak z mestskej karty, ktorej sa týka vec sama, jej držiteľ nemôže zistiť, aká suma ešte na karte zostáva, neznamená to, že takúto kartu nemožno označiť ako poukaz.

54. Druhá námietka, ktorú vzniesol daňový úrad, spočíva v tom, že niektoré vlastnosti mestskej karty sa podobajú predplatnému, a to znamená, že s kartou nemožno zaobchádzať ako s poukazom. V prípade predplatného (napríklad za posilňovňu alebo za použitie dopravných služieb na deň, na mesiac alebo na podobný časový interval) už v čase prevodu sumy predplatného došlo k transakcii a k určeniu zdaniteľného plnenia. To ale nie je prípad mestských kariet používaných ako poukazy. Mestská karta svojmu držiteľovi poskytuje iba možnosť získania predplatného za dopravné služby. K zdaniteľnému plneniu preto dochádza vtedy, keď (a ak vôbec) sa karta použije na účely verejnej dopravy. Okrem toho v prípade za sebou nasledujúcich zmlúv, ktorých predmetom je predstavenie, nie je konkrétne predstavenie zdaniteľným plnením v zmysle článku 2 smernice o DPH. Mestská karta na tom nič nemení. Ak držitelia karty využijú príležitosť, ktorú im dáva mestská karta, a získajú predplatné, poskytnutie tohto predplatného bude predmetom dane, avšak následné pokračujúce poskytovanie služby (teda napríklad každá jazda autobusom) už zdanené nebude.

55. Skutočnosť, že mestská karta umožňuje držiteľovi karty, aby ju používal ako protihodnotu za predplatné, ktoré je službou s vlastnými pravidlami týkajúcimi sa DPH, preto nebráni tomu, aby sa takáto mestská karta označovala ako poukaz, ani nie je v rozpore s daňovým režimom uplatniteľným na predplatné.

[31] Odôvodnenie 6 smernice z roku 2016.

56. Pokiaľ ide o druhú podmienku stanovenú v článku 30a smernice o DPH, podľa ktorej musí byť známy dodávaný tovar alebo poskytovaná služba alebo totožnosť ich možných dodávateľov či poskytovateľov, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež vyplýva, že mestská karta a súvisiaca dokumentácia výslovne uvádzajú zúčastnených poskytovateľov, ako aj služby, ktoré možno na základe karty získať.

57. Daňový úrad však tvrdí, že mestskú kartu nemožno klasifikovať ako poukaz, pretože vzhľadom na obmedzený čas jej používania bežný spotrebiteľ nedokáže využiť všetky služby, ktoré karta pokrýva. Definícia poukazu však neobsahuje nijakú požiadavku, že všetky príslušné služby (alebo tovary) musia byť využité, aby sa nástroj mohol považovať za poukaz. Nástroje, ktoré umožňujú, aby boli využité všetky vymenované tovary a služby (napríklad poukážky do maloobchodných predajní), naozaj sú poukazmi, ak sa majú prijať ako protihodnota. Požiadavka, aby boli využité všetky tovary a služby, však nepredstavuje podmienku, ktorá z nástroja robí poukaz.[32] Ako bolo vysvetlené vyššie, je to práve naopak:[33] časť definície „poukazu“, podľa ktorej poukaz zahŕňa právo na poskytnutie vymenovaných tovarov a služieb, nebola do konečného znenia smernice z roku 2016 zahrnutá. To je ďalší argument v prospech výkladu, že normotvorca zamietol podmienku, podľa ktorej musia byť všetky služby využité, aby bolo možné nástroj považovať za poukaz. Preto skutočnosť, že krátke obdobie platnosti mestských kariet zväčša ich držiteľom neumožňuje vyčerpať všetky vymenované služby, nič nemení na závere, že mestská karta je na účely DPH poukazom.

58. Rozdiel medzi plnou hodnotou všetkých služieb pokrytých kartou a jej nominálnou hodnotou je pochopiteľný, ak sa zohľadňuje propagačný rozmer väčšiny poukazov vo všeobecnosti[34], a osobitne mestských kariet[35]. Talianska vláda vyjadrila obavu, že krátke obdobie platnosti karty neumožňuje naplno využiť všetky služby, čo môže znížiť jej atraktívnosť v očiach návštevníkov.[36] To však nemá vplyv na zaobchádzanie s takýmito kartami na účely DPH.

59. Rovnako považujem za nevyhnutné posúdiť vplyv odôvodenia 5 smernice z roku 2016 na prijateľnosť mestských kariet ako poukazov, keďže táto otázka bola prednesená pred vnútroštátnym súdom a nachádzala sa v rôznych pripomienkach účastníkov konania na Súdnom dvore. Toto odôvodnenie uvádza, že „ustanovenia týkajúce sa poukazov by nemali viesť k žiadnej zmene v zaobchádzaní na účely DPH s cestovnými lístkami, vstupenkami do kín a múzeí, poštovými známkami alebo podobnými nástrojmi“.

60. Podľa mňa je cieľom tohto odôvodnenia jasne poukázať na to, že možnosť získať lístky, poštové známky alebo podobné ceniny prostredníctvom poukazu by nemala zmeniť sadzbu DPH uplatňovanú na takéto lístky, ktoré sú v niektorých prípadoch od DPH oslobodené a v iných sa na

[32] Ak sa poukaz vôbec nevyužije, teda ak ho jeho držiteľ vôbec nezačne používať počas obdobia, v ktorom sa má začať používať, ustanovenia o poukazoch sa neuplatňujú. Vyplýva to z odôvodnenia 12 smernice z roku 2016, podľa ktorého: „Touto smernicou sa neriešia situácie, keď konečný spotrebiteľ neuplatní viacúčelový poukaz počas obdobia jeho platnosti a protihodnotu prijatú za takýto poukaz si ponecháva predávajúci“.

[33] Pozri bod 44 vyššie.

[34] BIJL, J.B.O.: The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities. Pozri poznámku pod čiarou 24 vyššie.

[35] DROZDOWSKA, M., DUDA-SEIFERT, M., FARON, A.: Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities. In: *Management Sciences*. 2018, roč. 23, č. 2, s. 19 – 28.

[36] Tamže, s. 27.

nich vzťahuje znížená sadzba.[37] Poukazy vytvárajú len možnosť získať lístok a povinnosť, aby dodávateľ takého lístka prijal poukaz ako protihodnotu. Nedochádza pritom k nijakej zmene režimu DPH, ktorý sa na uvedené lístky uplatňuje. Ak je lístok oslobodený od DPH, táto daň sa neuplatní, a to bez ohľadu na to, či dodávateľ prijal ako protihodnotu peniaze, iné platobné nástroje alebo poukaz.

61. Domnievam sa, že jediným dôvodom, pre ktorý by sa s nástrojom spĺňajúcim obe požiadavky stanovené v smernici o DPH nemalo zaobchádzať ako s poukazom, je skutočnosť, že bráni uplatneniu osobitného zaobchádzania na účely DPH so službou, za ktorú má byť tento nástroj prijatý ako protihodnota. Ako uvediem v poslednej časti týchto návrhov, ak sa na kartu ako na viacúčelový poukaz pri zdanení uplatní možnosť „ziskového rozpätia“, nezmení prístup k nej ako k poukazu osobitné zaobchádzanie na účely DPH so službami, ktoré sú takouto kartou pokryté a vzťahuje sa na nich rôzne zaobchádzanie na účely DPH.

62. Vzhľadom na uvedené sa domnievam, že mestská karta, ako je tá, ktorej sa týka konanie vo veci samej, spĺňa obe podmienky stanovené v článku 30a smernice o DPH, a preto by sa mala na účely DPH považovať za poukaz.

2. Mestské karty ako „viacúčelové poukazy“

63. Vnútroštátny súd sa chce dozvedieť, či v prípade, že možno mestskú kartu označiť ako poukaz, ide o jednoúčelový alebo viacúčelový poukaz.

64. Článok 30a smernice o DPH rozlišuje medzi dvoma typmi poukazov: „jednoúčelovým“ a „viacúčelovým“. „Viacúčelový poukaz“ sa definuje negatívne ako akýkoľvek poukaz, ktorý nemožno označiť za „jednoúčelový poukaz“.

65. V zmysle článku 30a ods. 2 smernice o DPH je „jednoúčelový poukaz“ poukaz, pri ktorom je v čase jeho vystavenia známe miesto dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje, *a* DPH splatná z uvedeného tovaru alebo služieb.[38] Z toho vyplýva, že tieto podmienky sú kumulatívne, a najmä, že v čase vystavenia jednoúčelového poukazu musí byť istý spôsob zaobchádzania s ním na účely DPH.

66. V prípade mestských kariet alebo prinajmenšom typu mestských kariet, ktorých sa týka prejednávaná vec, je jasné, že v čase nákupu karty nie sú známe služby, ktoré budú poskytnuté. Rovnako preto nie je v uvedenom okamihu známe, aká sadzba DPH sa bude uplatňovať. Takáto mestská karta teda nie je jednoúčelovým poukazom. Keďže však ide o poukaz, musí sa klasifikovať ako viacúčelový.

3. Zdanenie mestských kariet ako viacúčelových poukazov

67. Je ešte potrebné vysvetliť, ako sú účtované transakcie uskutočnené prostredníctvom mestskej karty, a tiež, kto ich účtuje.

[37] Lístky ako také by sa mohli považovať za poukazy. V niektorých prameňoch sa pripúšťa, že je ťažké rozlíšiť jednoúčelový poukaz (JP) od lístka (AMAND, C.: EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, s. 154; pozri poznámku pod čiarou 9 vyššie, a TERRA, B.J.M., TERRA, E.T.: The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers. In: *World Journal of VAT/GST Law*. 2017, s. 30). Tí istí autori najmä v nadväznosti na rozsudok Súdneho dvora z 23. decembra 2015, Air France-KLM a Hop!-Brit Air (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841), a s ohľadom na znenie odôvodnenia 5 smernice z roku 2016 uvádzajú, že lístky nie sú poukazy. To však nie je otázka, ktorá by bola na účely tohto prejudiciálneho konania relevantná.

[38] Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

68. Spôsob, akým sa má DPH uplatňovať na viacúčelové poukazy, ako sú mestské karty, je upravený v článkoch 30b a 73a smernice o DPH.

69. Považujem za veľmi užitočné zamerať sa v súvislosti s mestskými kartami na konkrétne uplatnenie pravidiel DPH vzťahujúcich sa na poukazy. Preto preskúmam, ktoré transakcie zahrnuté do tohto systému podliehajú dani a v ktorom okamihu, pričom sa tiež zameriam na základ dane, pretože je jedným z prvkov, ktorý Komisia pre daňové právo zohľadňuje pri svojom závere, že mestské karty, akou je karta vo veci samej, nespadajú do pôsobnosti pojmu „poukaz“.

70. Podľa článku 30b ods. 2 smernice o DPH sa DPH na viacúčelový poukaz uplatňuje v čase samotného dodania konkrétneho tovaru alebo samotného poskytnutia konkrétnej služby, takže daň sa neuplatňuje na prevod poukazu, ku ktorému došlo pred jeho použitím. Je to tak preto, lebo v čase kúpy mestskej karty ešte nie sú známe všetky informácie relevantné na účely DPH. [39] Keďže DPH je daňou zo samotného dodania tovaru alebo poskytnutia služby, v prípade viacúčelových poukazov nie je možné vedieť, ktoré konkrétne tovary alebo služby pokryté týmto poukazom budú reálne dodané alebo poskytnuté.

71. Mestské karty väčšinou vystavuje iná zdaniteľná osoba, ako je poskytovateľ služieb, za ktoré sa má karta prijať ako protihodnota. Keďže vydavateľ karty získava od držiteľa karty protihodnotu pri prevode poukazu, vzniká otázka, či sa má táto transakcia zdaňovať ako samostatná služba. V opačnom prípade by totiž niektoré transakcie, ktoré sú súčasťou tohto systému, mohli zostať nezdanené. Ako uvediem ďalej, uplatnenie možnosti zdanenia, ktoré som označil ako možnosť „ziskového rozpätia“ v bode 32 vyššie, umožňuje zdanenie všetkých zúčastnených transakcií, pričom bráni dvojitému zdaneniu.

72. Potreba uplatniť tento daňový režim podľa mňa vyplýva z článku 30b ods. 2 v spojení s článkom 73a smernice o DPH. Prvé z uvedených ustanovení uvádza, že „ak prevod viacúčelového poukazu vykoná zdaniteľná osoba iná ako zdaniteľná osoba vykonávajúca transakciu podliehajúcu DPH podľa prvého pododseku, každé poskytnutie služieb, ktoré sa dá identifikovať, ako napríklad distribučných alebo propagačných služieb, podlieha DPH“. Podľa druhého z týchto ustanovení „základ dane pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb na základe viacúčelového poukazu sa rovná protihodnote zaplatenej za poukaz“.

73. Daňový režim, podľa ktorého sa DPH účtuje za každé dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, by vyhovel požiadavke, podľa ktorej je základom dane protihodnota získaná za poukaz, ak hodnota tovarov alebo služieb, ktoré sú reálne využité, dosahuje cenu zaplatenú za poukaz. [40] Ak je však hodnota tovarov alebo služieb, ktoré sú reálne využité, nižšia ako cena zaplatená za poukaz, výsledný rozdiel musí byť tiež zdanený DPH. Táto suma sa vníma ako protihodnota za distribúciu alebo propagáciu služieb v súlade s článkom 30b ods. 2 smernice o DPH, pričom DPH z tohto „ziskového rozpätia“ musí účtovať vydavateľ karty.

74. Tento typ režimu nie je v rámci smernice o DPH nový. Uplatňuje sa napríklad na zdanenie cestovných kancelárií (podľa článku 306 a nasl. smernice o DPH), [41] pri ktorých je základ dane založený na ziskovej prirážke cestovnej kancelárie (článok 308 smernice o DPH).

[39] Van DOESUM, A., van KESTEREN, H., van NORDEN: *Fundamentals of EU VAT Law*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2016, s. 246.

[40] Vydavateľ karty platí za každé reálne dodanie tovaru a reálne poskytnutie služieb, pričom cena týchto dodaní a poskytnutí zahŕňa aj DPH (okrem prípadu, že služba je od DPH oslobodená). Vydavateľ nemôže odpočítať DPH, ktorá je do tejto ceny zahrnutá, ako svoju daň na vstupe.

[41] Čo podľa mňa vykazuje veľa spoločných čŕt so skutkovými okolnosťami vo veci samej. V tejto súvislosti pozri rozsudok z 13. októbra 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

75. V smernici o DPH sa k mestským kartám pristupuje ako k viacúčelovým poukazom a táto smernica preto vyžaduje, aby boli zdanené v súlade s možnosťou ziskového rozpätia, pretože tento daňový režim spĺňa základné zásady DPH. Bráni dvojitému zdaneniu, ako aj nezdaneniu. To je ďalšia skutočnosť, ktorá odôvodňuje výklad, že mestské karty sú viacúčelové poukazy. Toto riešenie napĺňa ciele smernice z roku 2016, pretože ukazuje správny spôsob zdanenia mestských kariet tým, že vylučuje všetky možnosti okrem tej, ktorá sa používa v praxi. Odborníci v oblasti DPH s takýmto riešením, zdá sa, tiež súhlasia. [42]

76. Prijatie návrhu, ktorý predniesla talianska vláda a ktorý bol do judikatúry vnútroštátneho súdu prevzatý ešte pred prijatím smernice z roku 2016, [43] pričom tento návrh spočíval v paralelnom zdanení celej protihodnoty získanej za mestskú kartu a tiež každého reálneho dodania tovaru alebo poskytnutia služby, by mohlo viesť k dvojitému zdaneniu. [44] Zvolenie možnosti „zdanenia v plnom rozsahu“ [45] by mohlo, ako to tvrdí Komisia, spôsobiť skreslenie zaobchádzania s cestovnými lístkami alebo vstupenkami na účely DPH. Práve tomu sa chcel normotvorca vyhnúť. [46]

77. Z toho na záver vyplýva, že ak sa mestské karty považujú za viacúčelové poukazy a sú zdanené podľa režimu „ziskového rozpätia“ vtedy, keď sa vydavateľ odlišuje od dodávateľa tovaru a poskytovateľa služby, ide o zrozumiteľný, jednotný, transparentný a neutrálny daňový režim. Keďže mestská karta, o ktorú ide vo veci samej, zrejme spĺňa obe podmienky požadované smernicou o DPH na to, aby sa nástroj mohol považovať za poukaz, malo by sa s ňou na účely DPH zaobchádzať ako s viacúčelovým poukazom.

V. Návrh

78. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko), takto:

Karta, ktorú sú dodávatelia alebo poskytovatelia povinní prijať ako protihodnotu za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré táto karta pokrýva, jej držiteľovi na konkrétnom mieste, v obmedzenom čase a do istej hodnoty, spadá do pôsobnosti pojmu „poukaz“ v zmysle článku 30a smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Platí to aj v prípade, že všetky služby, na ktoré sa takáto karta vzťahuje, nemôže priemerný spotrebiteľ v danom čase využiť. Takáto karta je „viacúčelovým poukazom“ v zmysle rovnakého ustanovenia, ak daň z dodania tovaru alebo poskytnutia služby, za ktoré musí byť karta prijatá ako protihodnota, nie je v čase prevodu tejto karty známa.

[42] Pozri bod 32 vyššie a odbornú literatúru, ktorá je v ňom citovaná.

[43] V tejto súvislosti pozri poznámku pod čiarou 16 vyššie.

[44] Pozri návrhy, ktoré som predniesla 27. januára 2022 vo veci GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63, bod 53).

[45] Pozri body 29 a 32 vyššie.

[46] Odôvodnenie 5 smernice z roku 2016.