Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Т. ĆАРЕТА
представено на 24 февруари 2022 година [1]

Дело C-637/20

Skatteverket
срещу
DSAB Destination Stockholm AB

(Преюдициално запитване, отправено от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция)

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Облагаеми сделки — „City card“ — Директива (ЕС) 2016/1065 — Понятие „ваучер“

I. Въведение

1. В днешно време на пазара са много разпространени различни видове ваучери (например подаръчни ваучери и предплатени карти, които могат да се използват в различни търговски обекти). Въпреки че са сравнително лесни за използване от потребителите, ваучерите се оказват сложни инструменти, що се отнася до тяхното третиране за целите на ДДС [2]. Поради това през 2016 г. законодателят на Съюза приема изменения [3] на Директива 2006/112/ЕО (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [4] с цел да се уточни прилагането на ДДС към ваучерите [5]. По настоящото дело от Съда се иска да изясни тези законодателни уточнения.

2. С преюдициалното си запитване Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) иска да се изясни значението на понятието „ваучер“, предвидено в член 30а от Директивата за ДДС. Това би трябвало да позволи на този съд да се произнесе по данъчното третиране на градската карта („city card“), предлагана на посетителите на град Стокхолм.

1 Език на оригиналния текст: английски.

2 Както става ясно от моето заключение по дело GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63), което представих на 27 януари 2022 г.

3 Вж. Директива 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на данъчното третиране на ваучери (ОВ L 177, 2016 г., стр. 9, наричана по-нататък „Директивата от 2016 г.“).

4 Директива от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

5 Вж. в този смисъл съображения 1, 3 и 8 от Директивата от 2016 г.

II. Правна уредба

3. Директива 77/388/ЕИО[6] е отменена с Директивата за ДДС, считано от 1 януари 2007 г.

4. Приложното поле на Директивата за ДДС е определено в член 2, параграф 1. В буква в) от този член се предвижда, че „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, подлежи на облагане с ДДС.

5. Съгласно член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС понятието „доставка на стоки“ е определено като „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“, докато съгласно член 24, параграф 1 от същата директива „доставка на услуги“ означава „всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

6. В член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС понятието „ваучер“ е определено като инструмент, който включва задължение да бъде приет като заплащане или част от заплащане за предоставяне на стоки или услуги и за който стоките или услугите, които ще се предоставят, или имената на лицата, които евентуално ще ги предоставят, са обозначени върху самия инструмент или в свързаната с него документация, включително в реда и условията за ползване на въпросния инструмент.

7. Съгласно член 30а, точка 2 от посочената директива „ваучер за конкретна цел“ означава ваучер, при който мястото на доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, и дължимият ДДС за тези стоки или услуги са известни в момента на издаването на ваучера. За разлика от това в член 30а, точка 3 от Директивата се предвижда, че „ваучер за множество различни плащания“ означава ваучер, различен от ваучер за конкретна цел.

8. В член 30б, параграф 2 от Директивата за ДДС се предвижда, че действителното предаване на стоките или предоставянето на услугите срещу представянето на ваучер за множество различни плащания, приет от доставчика като заплащане или част от заплащане, се облага с ДДС съгласно член 2, докато всяко предходно прехвърляне на този ваучер за множество различни плащания не подлежи на облагане с ДДС. В член 30б, параграф 2, втора алинея се подчертава, че „когато се извършва прехвърляне на ваучер за множество различни плащания от данъчнозадължено лице, различно от данъчнозадълженото лице, извършващо облагаемата с ДДС сделка по първа алинея, всяка доставка на услуги, която може да бъде идентифицирана, като например дистрибуторски или промоционални услуги, подлежи на облагане с ДДС“.

9. Съгласно член 73 от Директивата за ДДС данъчната основа на доставката на стоки или услуги включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

10. В член 73а от тази директива се предвижда, че без да се засяга член 73, данъчната основа на доставката на стоки или услуги, предоставени срещу ваучер за множество различни плащания, е равна на платената за ваучера сума или, при липсата на информация за тази

[6] Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Шеста директива“).

сума, на паричната стойност, посочена върху самия ваучер за множество различни плащания или в свързаната с него документация, без размера на ДДС, свързан с доставените стоки или услуги.

11. Членове 30а, 30б и 73а от Директивата за ДДС са въведени с Директивата от 2016 г. Съответните съображения от тази директива гласят следното:

„(1) [Директивата за ДДС] определя правила относно момента и мястото на доставката на стоки и услуги, данъчната основа, изискуемостта на данъка върху добавената стойност (ДДС) и правото на приспадане. Тези правила обаче не са достатъчно ясни и изчерпателни, за да осигурят последователност в данъчното третиране на сделки, при които се използват ваучери, и това води до нежелани последици за правилното функциониране на вътрешния пазар.

(2) За да се гарантира сигурно и еднакво третиране, за да е налице съответствие с принципите за общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, за да се избегне непоследователност, нарушаване на конкуренцията, двойно данъчно облагане или необлагане и за да се намали рискът от избягване на данъчно облагане, са необходими отделни правила по отношение на третирането на ваучерите за целите на ДДС.

(3) Предвид новите правила относно мястото на доставка на телекомуникационни услуги, услуги по радиоразпръскване и услуги, предоставяни по електронен път, които се прилагат от 1 януари 2015 г., е необходимо да се намери общо решение за ваучерите, за да се гарантира, че няма несъответствия по отношение на ваучерите, които се доставят между държавите членки. За тази цел е особено важно да се определят правила, чрез които да се изясни третирането на ваучерите за целите на ДДС.

(4) Тези правила следва да се отнасят само за ваучери, които могат да се използват за получаване на стоки или услуги. Въпреки това тези правила не следва да се отнасят за инструменти, които дават право на притежателя да получи отстъпка при покупката на стоки или услуги, но не дават право на получаване на такива стоки или услуги.

(5) Разпоредбите във връзка с ваучерите не следва да водят до промяна в третирането за целите на ДДС на билетите за пътуване, входните билети за кина и музеи, пощенските марки или други подобни.

(6) За да стане ясно какво съставлява ваучер за целите на ДДС и да се разграничат ваучерите от платежните инструменти, е необходимо да се даде определение за ваучер, който може да бъде издаден на хартиен носител или в електронен вид, като се посочат неговите основни свойства, по-специално естеството на правото, което предоставя ваучерът, и задължението той да бъде приет като заплащане за доставката на стоки или услуги“.

III. Фактите, главното производство, преюдициалният въпрос и производството пред Съда

12. DSAB Destination Stockholm, жалбоподател в главното производство, издава и продава градски карти на посетителите на Стокхолм (Швеция).

13. Според акта за преюдициално запитване тези карти дават на притежателите си право да бъдат допуснати до около 60 туристически атракции, като например забележителности и музеи, за ограничен период и до определена стойност. Притежателите на картите имат и неограничен достъп до услуги за превоз за срока на валидност на картата, както и възможност да се присъединят към обиколки на забележителности, предлагани от различни автобуси или плавателни съдове от типа „Hop-on-Hop-off“.

14. Услугите, включени в картата, се облагат с данък с различни ставки или са освободени от данък. Притежателят на картата я използва, като просто я представя на специално четящо устройство, без да плаща нищо повече. Съгласно сключено с издателя на картата споразумение доставчикът получава насрещна престация от издателя за всяко влизане в обект или използване. С изключение на услугите за превоз, които са неограничени, за другите услуги доставчикът не е длъжен да допуска повече от веднъж притежателя на картата. Издателят на картите не гарантира минимален брой посетители. След като достигне лимита на стойността, картата вече не е валидна.

15. Съществуват различни варианти на градската карта за Стокхолм с различни срокове на валидност и лимити на стойността. Карта за възрастни с 24-часова валидност струва 669 SEK (приблизително 65 EUR). По време на срока на валидност притежателят на картата може да я използва, за да плати за услуги на стойност до 1800 SEK (приблизително 175 EUR). Срокът на валидност започва да тече, когато картата бъде използвана за първи път и тя трябва да бъде използвана в срок от една година след като е закупена.

16. Жалбоподателят в главното производство иска предварително становище от Skatterättsnämnden (Комисия по данъчно право, Швеция), за да получи потвърждение, че такава градска карта представлява ваучер за множество различни плащания.

17. Комисията по данъчно право обаче не счита така. Тя е на мнение, че от определението за „ваучер“ във връзка с разпоредбите относно изчисляването на данъчната основа следва, че ваучерът трябва да има определена номинална стойност или да се отнася до определени конкретни доставки на стоки или услуги. Според тази комисия от ваучера трябва ясно да личи какво може да бъде получено в замяна на този ваучер, въпреки че — когато става въпрос за ваучер за множество различни плащания — може да има несигурност, що се отнася например до данъчната ставка или до държавата на облагане.

18. Спорът между Skatteverket (Данъчна администрация, Швеция) и DSAB Destination Stockholm, свързан с това предварително становище, понастоящем е висящ пред Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд).

19. Страните спорят най-вече по въпроса дали градската карта изобщо трябва да се счита за ваучер. От една страна, данъчната администрация е на мнение, че въпросната карта не е ваучер, тъй като има висок лимит на стойността и кратък срок на валидност, поради което средният потребител със сигурност нямало да я използва напълно.

20. От друга страна, DSAB Destination Stockholm счита, че картата е ваучер, тъй като доставчиците са длъжни да я приемат като заплащане.

21. Запитващата юрисдикция посочва, първо, че разпоредбите относно ваучерите в Директивата за ДДС са относително нови и се прилагат за ваучерите, издадени след 31 декември 2018 г.[7]. На второ място, тя обяснява, че въпросът как да се третират градските карти е обсъждан в Комитета по ДДС на Съюза[8], но че не е намерен консенсус в това отношение[9]. Накрая запитващата юрисдикция отбелязва, че Съдът все още не е имал възможност да се произнесе по тълкуването на понятията „ваучер“ и „ваучер за множество различни плащания“.

22. При тези обстоятелства Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) решава да спре производството и да отправи следния преюдициален въпрос до Съда:

„Трябва ли член 30а от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че карта като разглежданата в главното производство, която дава на притежателя си право да получи различни услуги на дадено място, за ограничен период и до определена стойност, представлява ваучер и при тези обстоятелства представлява ваучер за множество различни плащания?“.

23. Писмени становища пред Съда представят DSAB Destination Stockholm, данъчната администрация, италианското правителство и Европейската комисия.

IV. Анализ

24. Запитващата юрисдикция пита на първо място как трябва да се тълкува понятието „ваучер“, въведено в Директивата за ДДС с Директивата от 2016 г. Това тълкуване ѝ е необходимо, за да може да реши дали градската карта за Стокхолм попада в обхвата на това понятие. Ако картата действително представлява ваучер, запитващата юрисдикция иска разяснения, на второ място, относно понятието „ваучер за множество различни плащания“.

25. Ще отговоря на тези въпроси по следния начин. Първо, за да обясня защо изобщо възниква въпросът, ще разгледам хронологията на третирането на градските карти за целите на ДДС преди влизането в сила на Директивата от 2016 г. След това ще разгледам законодателния контекст и произтичащите от него правила, с които бяха въведени измененията на Директивата за ДДС, за да установя значението на понятието „ваучер“. Накрая ще отговоря на въпроса дали градските карти се квалифицират като ваучери за целите на ДДС.

A. Третиране на градските карти за целите на ДДС преди Директивата от 2016 г.

26. Въпреки че Съдът никога не е бил сезиран с искане да се произнесе по въпроса как да се третират градските карти за целите на ДДС, това не означава, че правото на Съюза не е прилагано по отношение на третирането на такива карти за целите на ДДС както от

[7] Страните в главното производство не оспорват, а и в преюдициалното запитване не се съдържат никакви твърдения в обратния смисъл, че въпросът се отнася до използването на градските карти в периода след 1 януари 2019.

[8] Член 398, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи следното: „Създава се консултативен комитет по данъка за добавената стойност, наричан „Комитет по ДДС“.

[9] Комитет по ДДС, „VAT Treatment of „city cards“, Информационен документ, 3 април 2019 г.; „Working Paper No 983, New Legislation“, 13 ноември 2019 г.; „Working Paper No 987, Minutes“, 2 декември 2019 г.

данъчните органи, така и от съдилищата на държавите членки. Националните случаи, описани в литературата[10] и в документацията на Комитета по ДДС[11], обаче показват, че правото на Съюза е прилагано по различни начини.

27. От докладите на Комитета по ДДС[12] следва, че за целите на ДДС градските карти са третирани по три основни начина. Първият е освобождаването им от ДДС. Сделките между издаващата организация и притежателя на картата са освободени от ДДС съгласно член 13, B, буква г), точка 1 от Шеста директива (понастоящем член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС), квалифицирани като отпускане на кредит. Сделките между издателите на карти и доставчиците също са освободени, но на основание член 13, B, буква г), точка 2 от Шеста директива (понастоящем член 135, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС), който се отнася до гаранциите за изплащане. При все това, дори когато държавите са разглеждали сделките с градски карти като кредит и гаранции за изплащане, те все пак са имали възможност съгласно член 13, C, буква б) от Шеста директива (понастоящем член 137, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС) да позволят на данъчнозадължените лица да изберат да облагат с ДДС тези иначе освободени сделки[13].

28. Така освобождаването от ДДС заедно с възможност за повторно включване в обхвата на облагаемите сделки, изглежда, е първият начин за класифициране на градските карти за целите на ДДС[14]. Ще нарека този вариант вариантът на „освобождаване“.

29. При втория вариант, който ще нарека вариантът на „пълно облагане“, сделките с градска карта се облагат с ДДС. Издателят на градската карта следва да начислява ДДС при продажбата на картата въз основа на посочената в нея пълна номинална стойност[15]. Всяка отделна услуга, предоставена по картата, също се облага с ДДС. Налице са доказателства, че в съдебната си практика[16], предшестваща прилагането на Директивата от 2016 г.[17], запитващата юрисдикция е третирала градските карти именно по този начин. Докладите на Комитета по ДДС сочат, че подобно класифициране на градските карти на практика се е срещало и в някои други държави членки[18].

30. При третия вариант, който ще нарека вариант на „маржа на печалбата“, сделките по градска карта също се облагат с ДДС. Както и при втория вариант издателят на градската карта начислява ДДС върху нейната доставка; данъчната основа обаче не е пълната номинална стойност на картата, а само сумата, която остава, след като се приспадне стойността, платена като насрещна престация за действително предоставените услуги, т.нар. марж на печалбата[19]. По-конкретно, след като картата бъде използвана, издаващата организация събира информация от различните доставчици и заплаща насрещна

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

[11] Комитет по ДДС, „VAT Treatment of „city cards“, Информационен документ, 3 април 2019 г.

[12] Пак там.

[13] Комитет по ДДС, Guidelines resulting from the 10th meeting, 23—24 октомври 1980 г., XV/353/80, 1/2.

[14] Комитет по ДДС, „VAT Treatment of „city cards“, Информационен документ, 3 април 2019 г., стр. 4.

[15] Пак там, стр. 6.

[16] Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция), Strömma Turism & Sjöfart AB, 18 октомври 2018 г., дело № 1980-18, чието резюме е достъпно на английски език под заглавие „Supply of City Card — Entrance to attractions — Supply of a service or not“ в базата данни на IBFD.

[17] В член 2 от тази директива се посочва, че нейните разпоредби се прилагат от 1 януари 2019 г.

[18] Комитет по ДДС, „VAT Treatment of „city cards“, Информационен документ, 3 април 2019 г., стр. 8.

[19] Пак там, стр. 5.

престация за действително предоставените услуги. ДДС е включен в тази насрещна престация и не подлежи на приспадане. След това издателят на картата начислява ДДС върху разликата между насрещната престация, получена за картата, и насрещната престация, която е заплатил за действително извършените сделки.

31. От гореизложеното следва, че за целите на ДДС градските карти са третирани по най-малко три различни начина.

32. Както ще бъде показано, ако градските карти се третират като ваучери, само третият вариант на „марж на печалбата“ е приложим като подходящ метод за облагането им с ДДС, поне за тези градски карти, които са замислени като ваучери за множество различни плащания. Първият вариант на „освобождаване“, който приравнява градските карти на платежни инструменти, би бил в противоречие с целта на Директивата от 2016 г., която, както е посочено в нейното съображение 6, има за цел да разграничи по-добре ваучерите от платежните инструменти[20]. Вторият вариант на „пълно облагане“ не би бил в съответствие с данъчния режим, приложим към ваучерите, независимо от това дали става въпрос за ваучер за конкретна цел или ваучер за множество различни плащания. Въпреки че този вариант на данъчно облагане е вероятно най-ефективният от гледна точка на събирането на данъци, той създава риск от двойно данъчно облагане или от облагане на стоки или услуги, които иначе са освободени от данъци (като например входните билети за музеи). Следователно този вариант на данъчно облагане би бил в противоречие и с целта на Директивата от 2016 г., която е да се избегне двойното данъчно облагане или необлагане, чрез изясняване на третирането на ваучерите по ДДС. Вариантът на „маржа на печалбата“ успешно избягва двойното данъчно облагане, въпреки че е малко по-сложен за прилагане. Въпреки това като цяло за специалистите, свикнали с подобен данъчен режим, това, което понякога на пръв поглед може да изглежда трудно за външния наблюдател, в крайна сметка се оказва, че не е толкова сложно за изпълнение[21].

Б. Директивата от 2016 г.

33. Когато става въпрос за методите на тълкуване на правните норми, трябва да се вземе предвид намерението на законодателя, доколкото може да бъде установено от самия текст или от генезиса и справочните материали[22]. Поради това е необходимо да се разгледат логиката и структурата на Директивата от 2016 г. и да се анализа текстът, който определя съдържанието на понятието за ваучер.

1. Логиката и структурата на Директивата от 2016 г.

34. Преамбюлът на законодателните актове често е полезен, за да се разберат причините, поради които законодателят е приел правилата, съдържащи се в акта. В съображение 1 от Директивата от 2016 г. се посочва, че тези изменения са предложени, тъй като не е достатъчно ясно как съществуващите правила за ДДС следва да се прилагат към ваучерите. Следователно разясняването е било необходимо, за да се осигури последователност в данъчното третиране на сделките, при които се използват ваучери, в

[20] Разграничението между ваучери и платежни инструменти е обсъдено по-подробно в точки 45 и 53 от настоящото заключение.

[21] За подобен анализ вж. *Amand*, C. Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019 — La semaine fiscale, No 277, 2026 March 2017, p. 2.

[22] Вж. в този смисъл неотдавна решение от 9 ноември 2021 г., Bundesrepublik Deutschland (Запазване на целостта на семейството) (C-91/20, EU:C:2021:898, т. 49 и 52).

различните държави членки. Това се потвърждава от съображения 2 и 3, които показват, че законодателят е имал за цел да постигне по-сигурно и еднакво третиране на ваучерите. Встъпителните съображения също отразяват намерението да се гарантира, че третирането на ваучерите е в съответствие с принципите за общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, и че това разясняване следва да допринесе за предотвратяване на непоследователността, нарушаването на конкуренцията, двойното данъчно облагане или необлагането и за намаляване на риска от избягване на данъчно облагане.

35. Следователно нищо не подсказва, че законодателят е възнамерявал да въведе ново, специално третиране на ваучерите, което да се различава от общото третиране на доставките на стоки или услуги за целите на ДДС[23]. Целта му е била просто да изясни какво изисква вече съществуващият „общ“ режим, когато се прилага към ваучерите.

36. Ето защо, тъй като новите правила за ваучерите не представляват изключение от общите правила на Съюза за данъчно облагане, не съм съгласен с данъчната администрация и италианското правителство, че тези правила трябва да се тълкуват стеснително.

37. За да се изясни режимът на ДДС за ваучерите, с Директивата от 2016 г. в общата Директива за ДДС са въведени членове 30а, 30б и 73а. Местата, на които новите разпоредби са включени в схемата на общата Директива за ДДС, също подкрепят тезата, че тези изменения следва да се разглеждат само като преформулиране на закона във вида, в който той вече е бил, що се отнася до ваучерите.

38. Членове 30а и 30б са включени в частта от Директивата за ДДС, посветена на „Облагаеми сделки“, като нова глава 5, озаглавена „Разпоредби, общи за глави 1 и 3“. Член 73а е включен в частта от посочената директива, отнасяща се до „Данъчна основа“. В тази разпоредба се посочва, че тя се прилага „без да се засяга член 73“. Следователно тя следва общата схема, но я обяснява по-подробно по отношение на ваучерите за множество различни плащания.

2. Определението на понятието „ваучер“ в Директивата за ДДС

39. В член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС ваучерът е определен като инструмент, който включва задължение да бъде приет като заплащане или част от заплащане за предоставяне на стоки или услуги и който съдържа информация за стоките или услугите, за които ваучерът може да се използва като заплащане, или информация за лицата, които евентуално ще ги предоставят.

40. Струва си да се отбележи, че това определение не включва всички инструменти, обикновено наричани ваучери[24]. Пример за такъв инструмент е „ваучерът за отстъпка“. Той е изключен от определението на Директивата за ДДС, въпреки че е бил предвиден в

[23] *Amand*, C. EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, вж. бележка под линия 10 по-горе, стр. 156.

[24] *Amand*, C. „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, бележка под линия 10 по-горе; *Bijl*, J.B.O. The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, p. 276.

първоначалното предложение за Директивата от 2016 г.[25]. Както е посочено в съображение 4 от Директивата от 2016 г., причината за изключването на ваучерите за отстъпка е, че тези инструменти дават право на притежателя да получи отстъпка при покупката на стоки или услуги, но сами по себе си не могат да се използват като заплащане за доставката на стоки или услуги. Във всеки случай градската карта не може да се разглежда като ваучер само защото обикновено се нарича ваучер. За да се счита за ваучер, тя трябва да отговаря на две условия, предвидени в член 30а от Директивата за ДДС.

41. Двете условия, предвидени в член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС, са кумулативни.

42. Първото условие е инструментът да включва задължение за доставчиците на стоки или услуги да го приемат като заплащане или част от заплащане за доставката на стоките или услугите, които те предоставят.

43. В своето становище пред Съда DSAB Destination Stockholm настоява, че решаващият критерий за това дали даден инструмент следва да се квалифицира като ваучер се състои именно в това условие. Италианското правителство обаче твърди, че съществената характеристика на ваучера е, че той предоставя на притежателя си правото да получи определени по количество и качество стоки или услуги от предварително определени доставчици.

44. Въпреки че правото да се получат стоки или услуги чрез използване на ваучера обикновено е част от такива инструменти, тази характеристика не се счита за решаваща за неговото определяне. В първоначалното предложение член 30а предвижда, че „ваучер“ означава инструмент, който дава право на получаване на доставка на стоки или услуги […]“[26]. Въпреки това в окончателната редакция на тази разпоредба правото на получаване на стоки или услуги не се споменава като конститутивен елемент на ваучера, а по-скоро се акцентира върху задължението на доставчика да приеме този инструмент като заплащане[27]. Следователно не може да се приеме доводът на италианското правителство, че правото да се получат стоки или услуги е съществена характеристика на ваучера.

45. Второто условие, за да бъде даден инструмент ваучер, е стоките или услугите, които ще се предоставят, или имената на лицата, които евентуално ще ги предоставят, да са обозначени върху самия инструмент или в свързаната с него документация. Общоприето е, че именно тези характеристики отличават ваучерите от обикновените платежни инструменти[28].

46. Това условие е формулирано алтернативно, така че за да бъде даден инструмент ваучер, е достатъчно да е ясно за какви стоки или услуги може да се използва като заплащане. Ако стоките и услугите не са уточнени, достатъчно е да са известни доставчиците на стоки или услуги, които са длъжни да приемат ваучера като заплащане.

[25] Първоначалното предложение обаче съдържа специална категория „ваучер за отстъпка“ в допълнение към „ваучера за конкретна цел“ и „ваучера за множество различни плащания“. Вж. съображение 5, както и член 25, буква д) и член 30а, параграф 1 от Предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на данъчното третиране на ваучери COM/2012/0206 final — 2012/0102 (CNS)

[26] Пак там.

[27] За подобно тълкуване на резултата от законодателната процедура вж. *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, 27—34, p. 28.

47. Така от определението на понятието „ваучер“ в Директивата за ДДС следва, че даден инструмент е ваучер, ако отговаря на посочените по-горе две условия. Текстът обаче не дава отговор на въпроса дали всеки инструмент, който отговаря на тези две условия, трябва непременно да се третира като ваучер. Ще предложа отговора на този въпрос заедно с проверката дали градските карти отговарят на двете условия, предвидени в член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС.

B. Данъчно третиране на градските карти

48. Разнообразието от налични градски карти[29] не означава, че всички градски карти автоматично се считат за ваучери. Напротив, този въпрос трябва да се решава във всеки отделен случай. Само тези карти, които отговарят на кумулативните условия по член 30а от Директивата за ДДС, са ваучери[30].

49. От друга страна, като се имат предвид някои доводи, изтъкнати в писмените становища на участниците в производството, си струва да се постави въпросът дали градските карти, които действително отговарят на двете условия, предвидени в Директивата за ДДС, непременно са ваучери. С други думи, има ли основания даден инструмент, който отговаря на всички критерии за класифициране като ваучер, да бъде изключен от третирането на ваучерите за целите на ДДС и ако да, какви са тези основания?

1. Градските карти като ваучери

50. Считам, че може спокойно да се заключи, че повечето градски карти включват задължение за доставчиците, участващи в схемата, да ги приемат като заплащане. Следователно те обикновено отговарят на първото условие. В случая с градската карта за Стокхолм от акта за преюдициално запитване е видно, че операторите, които управляват музеи или други атракции или предоставят услуги за превоз и които участват в схемата на картите, са длъжни да приемат картата в замяна на предоставяне на услуги. Това обаче важи само за срока на валидност на картата и в рамките на максималния лимит на стойността ѝ (който е много по-висок от цената на картата).

51. В това отношение ми се струва, че няма значение дали доставчикът трябва да приеме картата като заплащане само веднъж или всеки път, когато притежателят ѝ иска да я използва за същата услуга. Важното е, че градската карта трябва да бъде приета поне веднъж. Поради това споразумение, съгласно което доставчикът може да откаже да допусне притежателя на картата повече от веднъж (но може да реши да допусне притежателя на картата повече от веднъж), както е в случая с градската карта за Стокхолм, не е в противоречие с първото условие, тъй като доставчикът остава длъжен да приеме картата поне веднъж.

52. Данъчната администрация изтъква още две причини, поради които градската карта за Стокхолм не трябва да се разглежда като ваучер. Първо, тя твърди, че картата не разкрива в парично изражение последователното намаляване на нейната стойност, така че няма как

[29] За неизчерпателен списък на европейските градове, предлагащи такива карти, и на тяхното съдържание вж. https://welovecitycards.com/.

[30] Тази теза се подкрепя от обстоятелството, че Комитетът по ДДС не успява да стигне до общо заключение по въпроса за третирането на градските карти за целите на ДДС. Комитет по ДДС, „Working Paper No 987, Minutes“, 2 декември 2019 г., стр. 5.

притежателят ѝ да знае каква стойност остава в картата след всяко използване, и второ, че включеното в нея неограничено ползване на услуги за превоз представлява абонамент, а не ваучер.

53. Карта, чиято стойност намалява при всяко използване, е концептуално сходна на платежен инструмент. Въпреки това целта на Директивата от 2016 г. е да се направи разграничение между ваучерите и платежните инструменти[31]. Поради това не е необходимо, а всъщност дори е в противоречие с целта на тази директива, за определянето на ваучерите да се въведе условие, вдъхновено от характеристиките на платежните инструменти. Това не означава, че инструменти, чиято стойност намалява при всяко използване, не могат да бъдат квалифицирани като ваучери. Това обаче не може да се разглежда като условие. Достатъчно е в рамките на горните лимити на стойността ваучерът да се приема като заплащане за включените в него услуги. Ето защо обстоятелството, че разглежданата в главното производство градска карта не показва на притежателя си колко кредит остава в нея, не е пречка тя да се квалифицира като ваучер.

54. Второто възражение на данъчната администрация е, че някои аспекти на градската карта са сходни на абонамент, което означава, че тя не може да се третира като ваучер. В случай на абонамент (например за фитнес зала или за ползване на услуги за превоз за един ден, един месец или за подобни срокове) сделката вече е сключена и облагаемата операция вече е определена в момента на прехвърляне на възнаграждението за абонамента. Не така стои въпросът с градските карти, използвани като ваучери. Градската карта предоставя на притежателя си само възможността да придобие абонамент за услуги за превоз. Следователно облагаемата операция възниква само когато (и ако) картата се използва за обществен превоз. Освен това при последователни договори за изпълнение изпълнението не е облагаема операция по смисъла на член 2 от Директивата за ДДС. Градската карта не променя това. Ако притежателите на градски карти се възползват от предоставената от тях възможност да придобият абонамент, доставката на този абонамент ще бъде обложена, но последващата доставка на услуги с продължаващо действие (например всяко пътуване с автобус) няма да бъде обложена.

55. Следователно обстоятелството, че градската карта дава възможност на притежателя ѝ да я използва като заплащане за абонамент, бидейки услуга със собствени правила за целите на ДДС, не пречи тя да бъде класифицирана като ваучер, нито противоречи на данъчния режим, приложим за абонаментите.

56. Що се отнася до второто условие, посочено в член 30а от Директивата за ДДС, а именно че стоките или услугите, които ще се предоставят, или имената на техните евентуални доставчици трябва да бъдат известни, в акта за преюдициално запитване се посочва също, че картата и свързаната с нея документация изрично изброяват участващите доставчици, както и услугите, които могат да бъдат получени.

57. Въпреки това данъчната администрация твърди, че градската карта не може да се класифицира като ваучер, тъй като поради ограничения срок на използване средният потребител не може да използва всички включени в нея услуги. В определението на понятието „ваучер“ обаче не се изисква всички съответни услуги (или стоки) да бъдат получени, за да може даден инструмент да се счита за ваучер. Инструментите, които позволяват всички изброени стоки и услуги да бъдат получени (например ваучери за

[31] Съображение 6 от Директивата от 2016 г.

магазини за търговия на дребно), действително са ваучери, ако е налице задължение да се приемат като заплащане. Изискването за получаване на всички стоки и услуги обаче не е условие, което прави даден инструмент ваучер [32]. Точно обратното, както беше обяснено по-горе [33], частта от определението за „ваучер“, в която се посочва, че той включва правото на предоставяне на посочените стоки и услуги, не е включена в окончателната редакция на Директивата от 2016 г. Това е допълнителен довод в подкрепа на тълкуване в смисъл, че законодателят е отхвърлил условието, според което, за да се третира даден инструмент като ваучер, трябва да са изчерпани всички включени в него услуги. Следователно обстоятелството, че краткият срок на валидност на градските карти обикновено не позволява на притежателите им да използват всички посочени услуги, не променя извода, че за целите на ДДС градската карта е ваучер.

58. Разликата между цялата стойност на всички услуги, включени в картата, и нейната номинална стойност е разбираема, ако се вземе предвид промоционалното измерение на повечето ваучери като цяло [34] и на градските карти в частност [35]. Италианското правителство изразява загриженост, че краткият срок на валидност на картата не позволява използването на всички услуги и може да повлияе на нейната привлекателност за посетителите [36]. Това обаче не променя третирането на тези карти за целите на ДДС.

59. Тъй като този въпрос е повдигнат пред запитващата юрисдикция и в редица становища, представени от участниците в производството пред Съда, считам за необходимо да анализирам и влиянието на съображение 5 от Директивата от 2016 г. относно приемането на градските карти като ваучери. В това съображение се посочва, че „разпоредбите във връзка с ваучерите не следва да водят до промяна в третирането за целите на ДДС на билетите за пътуване, входните билети за кина и музеи, пощенските марки или други подобни“.

60. Според мен целта на това съображение е да се уточни, че възможността за придобиване на билети, пощенски марки или други подобни чрез ваучер не следва да променя ставката на ДДС, приложима към тези билети, някои от които са освободени от ДДС, а за други се прилагат намалени ставки [37]. Ваучерите само дават възможност за придобиване на билет и пораждат задължение на доставчика на такъв билет да приема ваучери като заплащане. Това по никакъв начин не променя режима на ДДС, приложим към тези билети. Ако билетът е освободен от ДДС, такъв не се начислява, независимо дали като заплащане доставчикът е приел пари, други платежни инструменти или ваучер.

[32] Ако ваучерът изобщо не бъде използван, т.е. ако притежателят му изобщо не започне да го използва в срока, в който може да започне това, тогава разпоредбите относно ваучерите не се прилагат. Това следва от съображение 12 от Директивата от 2016 г., което гласи: „Настоящата директива не е насочена към ситуациите, при които ваучер за множество различни плащания не се използва от крайния потребител по време на валидността му и полученото заплащане за такива ваучери се задържа от продавача“.

[33] Вж. точка 44 от настоящото заключение.

[34] Bijl, J.B.O, The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities, бележка под линия 24 по-горе.

[35] *Drozdowska*, M. *Duda-Seifert*, M., *Faron*, A. Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities — Management Sciences, 2018, vol. 23(2), p. 19—28.

[36] Пак там, стр. 27.

[37] Самите билети могат евентуално да се разглеждат като ваучери. В някои източници в литературата се признава, че е трудно да се направи разграничение между ваучера за конкретна цел (ВКЦ) и билета (*Amand*, C. EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, p. 154, вж. бележка под линия 10 по-горе, и *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 г., стр. 30). Същите автори твърдят, най-вече следвайки решение на Съда от 23 декември 2015 г., Air France-KLM и Hop!-Brit Air (C-250/14 и C-289/14, EU:C:2015:841), както и формулировката на съображение 5 от Директивата от 2016 г., че билетите не са ваучери. Този въпрос обаче не е от значение за настоящото преюдициално запитване.

61. Според мен единствената причина, поради която инструмент, отговарящ и на двете предвидени в Директивата за ДДС условия, не трябва се третира като ваучер, е ако това не позволява към услуга, за която той следва да бъде приет като заплащане, да бъде приложен специалният режим на ДДС. Както ще покажа в последната част на моето заключение, ако градската карта като ваучер за множество различни плащания се облага съгласно варианта „марж на печалбата“, нейното третиране като ваучер няма да промени специалното третиране за целите на ДДС на включените в такъв ваучер услуги, които се ползват от различно третиране за целите на ДДС.

62. С оглед на всичко изложено по-горе считам, че градска карта като разглежданата в главното производство отговаря и на двете условия, предвидени в член 30а от Директивата за ДДС, и следователно трябва да се разглежда като ваучер за целите на ДДС.

2. Градските карти като „ваучери за множество различни плащания“

63. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали ако градската карта се квалифицира като ваучер, тя е ваучер за конкретна цел или е ваучер за множество различни плащания.

64. В член 30а от Директивата за ДДС се прави разграничение между два вида ваучери: „за конкретна цел“ и „за множество различни плащания“. „Ваучерът за множество различни плащания“ е определен отрицателно като всеки ваучер, който не се квалифицира като „ваучер за конкретна цел“.

65. По силата на член 30а, точка 2 от Директивата за ДДС „ваучер за конкретна цел“ е ваучер, при който мястото на доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, *и* дължимият ДДС за тези стоки или услуги са известни в момента на издаването на ваучера[38]. От посоченото следва, че тези условия са кумулативни и най-вече, че те означават, че към момента на издаване на ваучера за конкретна цел неговото третиране за целите на ДДС трябва да е сигурно.

66. При градските карти, или поне при градските карти от разглеждания в главното производство вид, е ясно, че към момента на закупуване на картата услугите, които ще бъдат предоставени, не са известни. Следователно към същия момент не е известно и каква ставка на ДДС ще се прилага. Ето защо такава градска карта не е ваучер за конкретна цел. При положение обаче, че картата е ваучер, тя трябва да се класифицира като ваучер за множество различни плащания.

3. Данъчно облагане на градските карти като ваучери за множество различни плащания

67. Остава да се обясни как и от кого се отчитат сделките, извършени с използването на градската карта.

68. Начинът на прилагане на ДДС към ваучери за множество различни плащания като например градските карти се урежда от членове 30б и 73а от Директивата за ДДС.

[38] Курсивът е мой.

69. Особено полезно е да се разгледа конкретното прилагане на правилата за ДДС върху ваучерите, когато става въпрос за градски карти. Ето защо ще анализирам кои включени в схемата сделки са облагаеми и в кой момент, както и каква е облагаемата основа, тъй като последната е един от елементите, които Комисията по данъчно право е взела предвид, за да стигне до извода, че градски карти като разглежданите в главното производство не попадат в обхвата на понятието „ваучер“.

70. В съответствие с член 30б, параграф 2 от Директивата за ДДС върху ваучерите за множество различни плащания се начислява ДДС в момента на действителната доставка на съответната стока или услуга, така че данъкът не се начислява при прехвърлянето на ваучера, което се извършва преди той да бъде използван. Това е така, тъй като в момента на закупуване на градската карта не е известна цялата информация, която е от значение за целите на ДДС[39]. Като се има предвид, че ДДС е данък върху действителната доставка на стоки и услуги, при ваучерите за множество различни плащания не е възможно да се знае кои от стоките и услугите, които един такъв ваучер включва, ще бъдат действително доставени.

71. Градските карти обикновено се издават от данъчнозадължено лице, различно от доставчика на услугите, за които картата ще бъде приета като заплащане. Тъй като издателят на картата получава насрещна престация от нейния притежател във връзка с прехвърлянето на ваучера, възниква въпросът дали тази сделка следва да се облага като отделна услуга. В противен случай някои от включените в схемата сделки могат да останат необложени. Както ще покажа, прилагането на данъчния вариант, описан като варианта „марж на печалбата“ в точка 32 от настоящото заключение, позволява облагането на всички участващи сделки и избягва двойното данъчно облагане.

72. Според мен необходимостта от прилагане на такъв режим следва от тълкуването на член 30б, параграф 2 във връзка с член 73а от Директивата за ДДС. Съгласно първата разпоредба, „когато се извършва прехвърляне на ваучер за множество различни плащания от данъчнозадължено лице, различно от данъчнозадълженото лице, извършващо облагаемата с ДДС сделка по първа алинея, всяка доставка на услуги, която може да бъде идентифицирана, като например дистрибуторски или промоционални услуги, подлежи на облагане с ДДС“. Втората разпоредба предвижда, че „данъчната основа на доставката на стоки или услуги, предоставени срещу ваучер за множество различни плащания, е равна на платената за ваучера сума“.

73. Режим, при който ДДС се начислява за всяка доставка на стоки или услуги, би изпълнил изискването облагаемата основа да бъде получената за ваучера насрещна престация, ако стойността на стоките и услугите, които на практика са използвани, достигне платената за ваучера цена[40]. Въпреки това, ако стойността на всички услуги, които на практика са използвани, е по-ниска от платената за ваучера цена, разликата също трябва да бъде обложена с ДДС. Тази сума се признава като заплащане за дистрибуторските или промоционални услуги съгласно член 30б, параграф 2 от Директивата за ДДС и върху този „марж на печалба“ издателят на картата трябва да начисли ДДС.

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

[40] Издателят на картата плаща за всяка действително извършена доставка на стоки и услуги, като цената на тези доставки също включва ДДС (освен ако услугата не е освободена от ДДС). Издателят не може да приспадне включения в тази цена ДДС като данък по получени доставки.

74. Този вид режим не е нов за Директивата за ДДС. Той се прилага например при облагането на туристическите агенти (съгласно член 306 и следващите от Директивата за ДДС)[41], при които данъчната основа е маржът на печалбата на туристическия агент (член 308 от Директивата за ДДС).

75. Следователно, третирайки градските карти като ваучери за множество различни плащания, Директивата за ДДС изисква те да се облагат с данък в съответствие с варианта на маржа на печалбата, тъй като този данъчен режим отговаря на основните принципи на ДДС. Чрез него се избягва както двойното данъчно облагане, така и необлагането. Това е още един мотив в подкрепа на тълкуването, според което градските карти са ваучери за множество различни плащания. Това решение изпълнява целите на Директивата от 2016 г., тъй като изяснява правилния начин на данъчно облагане на градските карти, като посочва само един от всички използвани в практиката варианти. Практикуващите в областта на ДДС специалисти, изглежда, също одобряват това решение[42].

76. Ако се приеме обаче предложението на италианското правителство — възприето в съдебната практика на запитващата юрисдикция преди приемането на Директивата от 2016 г.[43], предвиждаща паралелно облагане на цялото заплащане, получено за градска карта, и на всяка действително извършена доставка на стоки или услуги — това може да доведе до двойно данъчно облагане[44]. Възприемането на този вариант на „пълно облагане“[45] би могло, както твърди Комисията, да доведе до изкривяване на третирането за целите на ДДС на билетите за превоз или за вход. Точно това е искал да избегне законодателят[46].

77. В заключение, данъчен режим, който разглежда градските карти като ваучери за множество различни плащания и ги облага с данък въз основа на системата за облагане на „маржа на печалбата“, когато издателят е различен от доставчиците на стоки и услуги, е цялостен, единен, прозрачен и неутрален. Тъй като разглежданата в главното производство градска карта отговаря и на двете условия, наложени от Директивата за ДДС, за да може даден инструмент да се третира като ваучер, тя следва да се третира като ваучер за множество различни плащания за целите на ДДС.

V. Заключение

78. В заключение предлагам на Съда да отговори на поставения от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) въпрос по следния начин:

„Карта, която доставчиците са длъжни да приемат като заплащане, за да доставят на притежателите ѝ включените в нея стоки или услуги на дадено място, за ограничен период и до определена стойност, попада в обхвата на понятието „ваучер“ по смисъла на член 30а от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. Това е така, дори ако средният потребител не може

[41] Което според мен показва много сходства с фактите по главното производство. В този смисъл вж. решение от 13 октомври 2005 г., ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] Вж. точка 32 от настоящото заключение и цитираната литература.

[43] В тази връзка вж. бележка под линия 16 от настоящото заключение.

[44] Вж. моето заключение по дело GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63, представено на 27 януари 2022 г., т. 53).

[45] Вж. точки 29 и 32 от настоящото заключение.

[46] Съображение 5 от Директивата от 2016 г.

да използва всички включени в такава карта услуги в рамките на определения период. Такава карта представлява „ваучер за множество различни плащания“ по смисъла на същата разпоредба, когато данъкът върху доставките на стоки и услуги, за които тя трябва да бъде приета като заплащане, не е известен в момента на прехвърлянето на тази карта“.