Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
TAMARE ĆAPETA,
predstavljeni 24. februarja 2022 [1]

Zadeva C-637/20

Skatteverket
proti
DSAB Destination Stockholm AB

Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva Sveta 2006/112/ES – Obdavčljive transakcije – Mestna kartica – Direktiva Sveta (EU) 2016/1065 – Pojem ‚kupon‘“

I. Uvod

1. Različne vrste kuponov so danes na trgu zelo pogoste (na primer, darilni boni in predplačniške kartice, ki se lahko uporabijo na različnih prodajnih mestih). Vendar čeprav je uporaba kuponov za potrošnike razmeroma enostavna, so se že izkazali za zapletene instrumente, ko gre za njihovo obravnavo z vidika DDV. [2] Leta 2016 je zato zakonodajalec EU sprejel spremembe [3] k Direktivi 2006/112/ES (v nadaljevanju: direktiva o DDV), [4] da bi pojasnil uporabo DDV za kupone. [5] Sodišče je obravnavani zadevi zaprošeno, naj pojasni navedena zakonodajna pojasnila.

2. Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) želi s predlogom za sprejetje predhodne odločbe pojasnilo o pomenu pojma „kupon“, kot je določen v členu 30a direktive o DDV. To bi navedenemu sodišču moralo omogočiti, da odloči o davčni obravnavi mestne kartice, ki se prodaja obiskovalcem mesta Stockholm.

[1] Jezik izvirnika: angleščina.

[2] Kot je razvidno iz mojih sklepnih predlogov v zadevi GE Aircraft Engine Services Ltd, (C-607/20, EU:C:2022:63).

[3] Glej Direktivo Sveta (EU) 2016/1065 z dne 27. junija 2016 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede obravnave kuponov (UL 2016, L 177, str. 9) (v nadaljevanju: direktiva iz leta 2016).

[4] Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

[5] Glej v tem smislu uvodne izjave 1, 3 in 8 direktive iz leta 2016.

II. Pravni okvir

3. Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS[6] z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: šesta direktiva) je bila 1. januarja 2007 razveljavljena z direktivo o DDV.

4. Področje uporabe direktive o DDV določa njen člen 2(1)(c) navedenega člena direktive določa, da so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

5. V skladu s členom 14(1) direktive o DDV je „dobava blaga“ opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“, medtem ko v skladu s členom 24(1) navedene direktive „opravljanje storitev“ pomeni „vsako transakcijo, ki ni dobava blaga“.

6. Člen 30a(1) direktive o DDV določa „kupon“ kot instrument, v zvezi s katerim obstaja obveznost, da se sprejme kot plačilo ali delno plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, pri čemer so blago, ki bo dobavljeno, ali storitve, ki bodo opravljene, ali identiteta njihovih morebitnih dobaviteljev navedeni na samem instrumentu ali v pripadajoči dokumentaciji, vključno s pogoji uporabe takšnega instrumenta.

7. V skladu s členom 30a(2) navedene direktive „enonamenski kupon“ pomeni kupon, v zvezi s katerim sta ob njegovi izdaji znana kraj dobave blaga ali opravljanja storitev, na katere se nanaša kupon, in DDV, ki ga je treba plačati za navedeno blago ali storitve. Nasprotno njen člen 30a(3) določa, da „večnamenski kupon“ pomeni kupon, ki ni enonamenski kupon.

8. Člen 30b(2) direktive o DDV določa, da je dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev v zameno za večnamenski kupon, ki ga dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, predmet DDV v skladu s členom 2, pri čemer vsak predhodni prenos tega večnamenskega kupona ni predmet DDV. V drugem pododstavku člena 30b(2) je poudarjeno, da „[k]adar prenos večnamenskega kupona opravi davčni zavezanec, ki ni davčni zavezanec, ki izvaja transakcijo, ki je predmet DDV v skladu s prvim pododstavkom, je vsako opravljanje storitev, ki jih je mogoče identificirati, kot so storitve distribucije ali promocije, predmet DDV“.

9. V skladu s členom 73 direktive o DDV davčna osnova pri dobavah blaga in opravljanju storitev zajema vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.

10. Člen 73a navedene direktive določa, da je brez poseganja v člen 73 davčna osnova za dobavo blaga ali opravljanje storitev v zvezi z večnamenskim kuponom enaka plačilu, plačanemu za kupon, oziroma, če teh informacij ni na voljo, denarni vrednosti, navedeni na samem večnamenskem kuponu ali v pripadajoči dokumentaciji, zmanjšanemu za znesek DDV, ki se nanaša na dobavljeno blago ali opravljene storitve.

[6] Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: šesta direktiva)

11. Členi 30a, 30b in 73a direktive o DDV so bili uvedeni z direktivo iz leta 2016. Upoštevne uvodne izjave navedene direktive določajo:

„(1) [Direktiva o DDV] določa pravila o času in kraju dobave blaga in opravljanja storitev, davčno osnovo, obveznost obračuna davka na dodano vrednost (DDV) in pravico do odbitka. Vendar navedena pravila niso dovolj jasna ali celovita, da bi zagotavljala dosledno davčno obravnavo transakcij, ki vključujejo kupone, kar ima neželene posledice za pravilno delovanje notranjega trga.

(2) Zaradi zagotavljanja zanesljive in enotne obravnave, zaradi upoštevanja načela, po katerem naj bi bil splošni davek na potrošnjo povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, zaradi preprečevanja nedoslednosti, izkrivljanja konkurence, dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja in zaradi zmanjšanja tveganja za izogibanje davkom je treba sprejeti posebna pravila za DDV obravnavo kuponov.

(3) Ob upoštevanju novih pravil o kraju opravljanja telekomunikacijskih storitev, storitev oddajanja ter elektronsko opravljenih storitev, ki se uporabljajo od 1. januarja 2015, je potrebna enotna rešitev za kupone, s katero bi zagotovili, da v zvezi s kuponi, ki so dobavljeni med državami članicami, ne bi prihajalo do neusklajenosti. Zato je nujno, da se sprejmejo pravila, ki bodo pojasnjevala DDV obravnavo kuponov.

(4) Ta pravila bi se morala nanašati samo na kupone, ki se lahko unovčijo za dobavo blaga ali opravljanje storitev. Vendar ta pravila ne bi smela zadevati instrumentov, ki imetniku zagotavljajo popust ob nakupu blaga ali storitev, ne zagotavljajo pa mu pravice do prejetja takšnega blaga ali storitev.

(5) Določbe glede kuponov ne bi smele povzročiti nobene spremembe pri DDV obravnavi vozovnic, vstopnic za kinematografe in muzeje, poštnih znamk in podobnega.

(6) Zaradi jasne opredelitve, kaj je kupon za namene DDV, in za razlikovanje kuponov od plačilnih instrumentov je treba opredeliti kupone, ki so lahko v fizični ali elektronski obliki, ter določiti njihove bistvene značilnosti, zlasti naravo upravičenosti, povezane s kuponom, in obveznost, da se kupon sprejme kot plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev.“

III. Dejansko stanje, postopek v glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

12. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari, družba DSAB Destination Stockholm, izdaja in prodaja mestne kartice obiskovalcem Stockholma (Švedska).

13. Iz predložitvene odločbe izhaja, da navedena kartica imetnikom za omejeno obdobje in do določene vrednosti omogoča dostop do približno 60 znamenitosti, kot so turistične zanimivosti ali muzeji. Imetniki kartice imajo v času veljavnosti kartice tudi neomejen dostop do prevoznih storitev ter možnost, da združijo oglede znamenitosti, ki jih zagotavljajo različni avtobusi ali ladje Hop-on Hop-off.

14. Storitve, ki jih vključuje kartica, so bodisi obdavčene po različnih stopnjah bodisi oproščene davka. Imetnik uporabi kartico tako, da jo zgolj prisloni ob poseben čitalec kartic brez dodatnega plačila. Dobavitelj nato v skladu s pogodbo, sklenjeno z izdajateljem kartice, od izdajatelja za vsako

vstopnino ali uporabo prejme plačilo. Razen prevoznih storitev, ki so neomejene, dobavitelj imetniku kartice za ostale storitve ni obvezan omogočiti več kot enega vstopa. Izdajatelj ne zagotavlja najnižjega števila obiskovalcev. Ko je dosežena vrednostna omejitev, kartica ni več veljavna.

15. Obstaja več različic stockholmske mestne kartice z različnimi obdobji veljavnosti in vrednostnimi omejitvami. Kartica za odraslega, veljavna 24 ur, stane 669 SEK (približno 65 EUR). Med veljavnostjo lahko imetnik uporablja kartico za plačilo storitev, katerih vrednost znaša do 1800 SEK (približno 175 EUR). Obdobje veljavnosti začne teči, ko je kartica prvič uporabljena, kartico pa je treba porabiti v enem letu od nakupa.

16. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je zahtevala, da Skatterättsnämnden (komisija za davčno pravo, Švedska) zavzame vnaprejšnje davčno stališče, da bi dobila potrditev, da je taka mestna kartica večnamenski kupon.

17. Vendar je komisija za davčno pravo ugotovila, da ni. Na podlagi opredelitve „kupona“ v povezavi z določbami o izračunu davčne osnove je ugotovila, da mora imeti kupon neko nominalno vrednost ali se nanašati na nekatere opredeljene dobave blaga ali opravljanje storitev. Po mnenju navedene komisije mora iz kupona jasno izhajati, kaj je mogoče dobiti v zameno zanj, čeprav lahko, kadar gre za večnamenski kupon, obstaja negotovost glede, na primer, davčne stopnje ali države obdavčitve.

18. Spor med Skatteverket (davčna uprava, Švedska) in družbo DSAB Destination Stockholm, ki se nanaša na navedeno vnaprejšnje davčno stališče, zdaj obravnava Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče).

19. Stranki predvsem nista soglasni o tem, ali je treba mestno kartico sploh šteti za kupon. Po eni strani davčna uprava meni, da kartica, ki se obravnava, zaradi visoke vrednostne omejitve in kratkega obdobja veljavnosti ni kupon, zaradi česar naj bi bilo gotovo, da povprečni potrošnik kartice ne bo porabil v celoti.

20. Po drugi strani družba DSAB Destination Stockholm meni, da je kartica kupon, saj so jo dobavitelji obvezani sprejeti kot plačilo.

21. Prvič, predložitveno sodišče poudarja, da so določbe v direktivi o DDV, ki se nanašajo na kupone, razmeroma nove in se uporabljajo za kupone, izdane po 31. decembru 2018.[7] Drugič, pojasnjuje, da se je o vprašanju, kako je treba obravnavati mestne kartice, razpravljalo v odboru Unije za DDV,[8] vendar glede tega ni bilo doseženo soglasje.[9] Nazadnje, predložitveno sodišče pripominja, da Sodišče še ni imelo priložnosti zavzeti stališča o tem, kako je treba razlagati izraza „kupon“ in „večnamenski kupon“.

[7] Stranki v postopku v glavni stvari sta soglasni o tem, da je vprašanje povezano z uporabo mestnih kartic v obdobju po 1. januarju 2019, predložitvena odločba pa ne vsebuje nobenih nasprotnih navedb.

[8] Člen 398(1) direktive o DDV določa: „Ustanovi se svetovalni odbor za davek na dodano vrednost, v nadaljnjem besedilu ‚odbor za DDV‘.“

[9] Odbor za DDV, „VAT Treatment of ‚city cards‘“, informativni dokument, 3. april 2019; „Working Paper No 983, New Legislation“, 13. november 2019; „Working Paper No 987, Minutes“, 2. december 2019.

22. V teh okoliščinah je Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 30a direktive o DDV razlagati tako, da je kartica, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki imetniku daje pravico do prejemanja različnih storitev na danem kraju v omejenem obdobju in do določene vrednosti, kupon in ali je – glede na te okoliščine – večnamenski kupon?“

23. Pisna stališča so Sodišču predložili družba DSAB Destination Stockholm, davčna uprava, italijanska vlada in Evropska komisija.

IV. Analiza

24. Predložitveno sodišče najprej želi dobiti smernice o tem, kako je treba razlagati izraz „kupon“, ki je bil v direktivo o DDV vstavljen z direktivo iz leta 2016. Navedeno razlago potrebuje zato, da bo lahko odločilo o tem, ali stockholmska mestna kartica spada na področje uporabe navedenega pojma. Če je kartica dejansko kupon, želi predložitveno sodišče nato še pojasnitev pojma „večnamenski kupon“.

25. V odgovor na navedeni vprašanji bom postopala, kot sledi. Prvič, da bi pojasnila, zakaj sta se vprašanji sploh pojavili, bom preučila zgodovinsko ozadje obravnave mestnih kartic z vidika DDV pred začetkom veljavnosti direktive iz leta 2016. Nato bom preučila zakonodajni okvir in iz njega izhajajoča pravila, uvedena s spremembami direktive o DDV, da bi ugotovila, kaj je mišljeno z izrazom „kupon“. Nazadnje bom odgovorila na vprašanje, ali se mestne kartice štejejo za kupone v smislu DDV.

A. DDV v zvezi z mestnimi karticami pred direktivo iz leta 2016

26. Čeprav se od Sodišča še nikoli ni zahtevalo, naj odloči o DDV v zvezi z mestnimi karticami, pa to ne pomeni, da davčni organi in sodišča držav članic niso uporabljali prava Unije za DDV obravnavo takih kartic. Poročila o nacionalnih zadevah, kot so opisana v literaturi,[10] in dokumentacija odbora za DDV[11] pa kažejo, da se je pravo Unije uporabljalo različno.

27. Iz poročil odbora za DDV[12] izhaja, da obstajajo trije glavni načini, kako so se mestne kartice obravnavale v zvezi z DDV. Prvi je bila oprostitev DDV za mestne kartice. Transakcija med organizacijo izdajateljico in imetnikom kartice je bila oproščena DDV na podlagi člena 13(B)(d)(1) šeste direktive (zdaj člen 135(1)(b) direktive o DDV), pri čemer je bila opredeljena kot dajanje kredita. Tudi transakcija med izdajatelji kartic in dobavitelji je bila oproščena DDV, vendar na podlagi člena 13(B)(d)(2) šeste direktive (zdaj člen 135(1)(c) direktive o DDV), ki se nanaša na jamstva za plačila. Tudi kadar so države transakcije na podlagi mestnih kartic štele kot kredite in jamstva za plačila, pa so na podlagi člena 13(C)(b) šeste direktive (zdaj člen 137(1)(a) direktive o DDV) še vedno imele možnost, da davčnim zavezancem dovolijo izbiro, da te transakcije, ki so sicer oproščene, obremenijo z DDV.[13]

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

[11] Odbor za DDV, „VAT Treatment of ‚city cards‘“, informativni dokument, 3. april 2019.

[12] Prav tam.

[13] Odbor za DDV, Guidelines resulting from the 10th meeting, 23.–24. oktober 1980, XV/353/80, 1/2.

28. Tako se zdi, da je bila oprostitev z možnostjo ponovne vključitve med obdavčljive transakcije prvi način, kako so bile mestne kartice opredeljene v smislu DDV. [14] To možnost bom poimenovala možnost „oprostitve“.

29. Na podlagi druge možnosti, ki jo bom poimenovala možnost „popolne obdavčitve“, so transakcije na podlagi mestne kartice predmet DDV. Izdajatelj mestne kartice bi moral ob prodaji kartice DDV zaračunati na podlagi celotne nominalne vrednosti, navedene na tej kartici. [15] Predmet DDV je tudi vsaka posamezna storitev, ki se opravi na podlagi kartice. Dokazi o tem, da je predložitveno sodišče mestne kartice obravnavalo na ta način, obstajajo v njegovi sodni praksi [16] iz obdobja pred začetkom uporabe direktive iz leta 2016. [17] V poročilih odbora za DDV je navedeno, da je bilo tako opredeljevanje mestnih kartic praksa tudi v nekaterih drugih državah članicah. [18]

30. Tudi pri tretji možnosti, ki jo bom poimenovala razlika v ceni, so transakcije na podlagi mestne kartice predmet DDV. Enako kot pri drugi možnosti, je izdajateljeva dobava mestne kartice obremenjena z DDV; vendar pa obdavčljiva osnova ni celotna nominalna vrednost kartice, temveč le znesek, ki preostane po odbitku vrednosti plačila za dejansko opravljene storitve, tako imenovana razlika v ceni. [19] Konkretneje, po uporabi kartice organizacija izdajateljica zbere informacije od različnih dobaviteljev in izvrši plačilo za dejansko opravljene storitve. DDV je vključen v navedeno plačilo in ni odbiten. Nato izdajatelj kartice obračuna DDV od razlike med prejetim plačilom za kartico in plačilom, ki ga je izvršil za dejansko opravljene transakcije.

31. Iz zgoraj navedenega izhaja, da so se mestne kartice v smislu DDV obravnavale na vsaj tri različne načine.

32. Kot bo prikazano, če se mestne kartice obravnavajo kot kuponi, se kot ustrezna metoda obdavčevanja mestnih kartic z DDV lahko uporablja le tretja možnost „razlike v ceni“, vsaj za tiste mestne kartice, ki so zasnovane kot večnamenski kuponi. Prva možnost „oprostitve“, na podlagi katere so mestne kartice izenačene s plačilnimi instrumenti, bi bila v nasprotju z namenom direktive iz leta 2016, katere namen je, kot je navedeno v njeni uvodni izjavi 6, boljše razlikovanje kuponov od plačilnih instrumentov. [20] Druga možnost „popolne obdavčitve“ ne bi bila v skladu z davčno ureditvijo, ki se uporablja za kupone, in sicer ne glede na to, ali gre za enonamenski ali večnamenski kupon. Čeprav je navedena možnost obdavčitve verjetno z vidika pobiranja davkov najučinkovitejša, pa ustvarja tveganje dvojnega obdavčevanja ali obdavčitve blaga ali storitev, ki so sicer oproščeni davka (kot so na primer vstopi v muzej). Tudi ta davčna možnost bi bila zato v nasprotju z namenom direktive iz leta 2016, ki je preprečevanje dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja s pojasnitvijo DDV obravnave kuponov. Z možnostjo „razlike v ceni“ se uspešno preprečuje dvojno obdavčevanje, tudi če je njeno izvajanje nekoliko bolj

[14] Odbor za DDV, „VAT Treatment of ‚city cards‘“, informativni dokument, 3. april 2019, str. 4.

[15] Prav tam, str. 6.

[16] Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska), zadeva Strömma Turism & Sjöfart AB z dne 18. oktobra 2018, številka zadeve 1980-18, katere povzetek je v angleščini na voljo v podatkovni zbirki IBDF pod naslovom „Dobava mestne kartice – Dostop do znamenitosti – Opravljanje ali neopravljanje storitve“.

[17] V členu 2 navedene direktive je navedeno, da se njene določbe uporabljajo od 1. januarja 2019.

[18] Odbor za DDV, „VAT Treatment of ‚city cards‘“, informativni dokument, 3. april 2019, str. 8.

[19] Prav tam, str. 5.

[20] V zvezi z nadaljnjo razpravo o razlikovanju med kuponi in plačilnimi instrumenti glej točki 45 in 53 teh sklepnih predlogov.

zapleteno. Kljub temu pa se je na splošno izkazalo, da izvajanje tega, kar se lahko zunanjemu opazovalcu na prvi pogled včasih zdi zahtevno, za strokovnjake, ki so take davčne ureditve vajeni, navsezadnje le ni tako zapleteno.[21]

B. Direktiva iz leta 2016

33. Kadar gre za metode razlage zakonov, je treba upoštevati namen zakonodajalca, kolikor ga je mogoče razbrati iz besedila ali zgodovine nastanka in pripravljalnega gradiva.[22] Zato je treba preučiti logiko in strukturo direktive iz leta 2016 ter besedilo, ki opredeljuje vsebino pojma kupona.

1. Logika in struktura direktive iz leta 2016

34. Preambule zakonodajnih aktov so pogosto koristne za razumevanje zakonodajalčevih motivov za sprejetje pravil, ki jih akt vsebuje. V uvodni izjavi 1 direktive iz leta 2016 je navedeno, da je razlog predlaganih sprememb nezadostno jasen način uporabe obstoječih pravil o DDV za kupone. Pojasnitev je bila zato potrebna za zagotavljanje dosledne davčne obravnave transakcij, ki vključujejo kupone, v različnih državah članicah. V prid temu govorita tudi uvodni izjavi 2 in 3, v katerih je navedeno, da je bil namen zakonodajalca zagotoviti zanesljivejšo in enotnejšo obravnavo kuponov. V uvodnih izjavah na začetku je pojasnjen tudi namen zagotavljanja skladnosti obravnave kuponov z načelom, ki zahteva, da je splošni davek na potrošnjo povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, in da naj bi taka pojasnitev prispevala k preprečevanju nedoslednosti, izkrivljanja konkurence, dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja in zmanjšanju tveganja za izogibanje davkom.

35. Nikjer ni torej govora o tem, da bi bil zakonodajalčev namen uvedba nove, posebne obravnave kuponov, ki bi se v zvezi z DDV razlikovala od splošne obravnave dobave blaga ali opravljanja storitev.[23] Njegov namen je preprosto pojasniti tisto, kar že zahteva obstoječa „običajna“ obravnava, kadar se uporablja za kupone.

36. Ker nova pravila o kuponih torej ne pomenijo izvzetja iz splošnih pravil EU o obdavčevanju, se ne strinjam z davčno upravo in italijansko vlado, da je treba navedena pravila razlagati ozko.

37. Za pojasnitev ureditve DDV za kupone so bili z direktivo iz leta 2016 v splošno direktivo o DDV uvedeni členi 30a, 30b in 73a. Tudi mesta, na katerih so bile nove določbe vključene v ureditev splošne direktive o DDV, podpirajo to, da je treba te spremembe šteti zgolj za nekoliko drugačno ubeseditev zakona, kot je že obstajal, v delu, v katerem se nanaša na kupone.

38. Člena 30a in 30b sta tako kot novo poglavje 5, naslovljeno „Skupne določbe za poglavji 1 in 3“, vključena v del direktive o DDV, v katerem so obravnavane „obdavčljive transakcije“. Člen 73a je bil vstavljen v del direktive, v katerem je obravnavana „davčna osnova“. V tej določbi je navedeno, da se uporablja „brez poseganja v člen 73“. Sklada se torej s splošno ureditvijo, vendar jo podrobneje opisuje v zvezi večnamenskimi kuponi.

[21] V zvezi s takim obračunavanjem glej Amand, C. „Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019“, La semaine fiscale, št. 277, 20–26 marec 2017, str. 2.

[22] Glej v tem smislu novejšo sodbo z dne 9. novembra 2021, Bundesrepublik Deutschland (Ohranjanje enotnosti družine) (C-91/20, EU:C:2021:898, točki 49 in 52).

[23] Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, opomba 9 zgoraj, str. 156.

2. Opredelitev pojma „kupon“ v direktivi o DDV

39. Člen 30a(1) direktive o DDV določa kupon kot instrument, v zvezi s katerim obstaja obveznost, da se sprejme kot plačilo ali delno plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, in vsebuje informacije o blagu ali storitvah, za katere se lahko kupon uporabi kot plačilo ali, alternativno, informacije o morebitnih dobaviteljih.

40. Vredno je omeniti, da opredelitev ne vključuje vseh instrumentov, ki so običajno poimenovani kot kuponi.[24] En tak instrument je „kupon za popust“. Ta je iz opredelitve direktive o DDV izključen, čeprav je bil predviden v prvotnem predlogu direktive iz leta 2016.[25] Kot je navedeno v uvodni izjavi 4 direktive iz leta 2016, je bil razlog za izključitev kuponov za popust ta, da taki instrumenti imetniku omogočajo le pridobitev popusta ob nakupu blaga ali storitev, vendar pa se ne morejo uporabiti kot plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev. Nikakor pa mestne kartice ni mogoče šteti za kupon samo zato, ker je običajno poimenovana kot kupon. Da bi se štela za kupon, mora izpolnjevati dva pogoja, ki ju določa člen 30a direktive o DDV.

41. Pogoja iz člena 30a(1) direktive o DDV sta kumulativna.

42. Prvi pogoj je, da mora v zvezi s tem instrumentom obstajati obveznost, da ga dobavitelji blaga ali storitev sprejmejo kot plačilo ali delno plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, ki ga oziroma jih zagotavljajo.

43. V stališčih, predloženih Sodišču, družba DSAB Destination Stockholm vztraja, da je odločilno merilo za ugotavljanje, ali se instrument šteje za kupon, prav navedeni pogoj. Vendar italijanska vlada trdi, da je bistvena značilnost kupona ta, da imetniku priznava pravico, da od vnaprej določenih dobaviteljev pridobi blago ali storitve, pri čemer sta količina in kakovost vnaprej določeni.

44. Čeprav je pravica do pridobitve blaga ali storitev z uporabo kupona običajno sestavni del takih instrumentov, se navedena značilnost ni štela za odločilno za njihovo opredelitev. V prvotnem predlogu je člen 30a določal, da „‚[k]upon‘ pomeni instrument, ki imetniku zagotavlja pravico, da prejme blago ali storitve […]“.[26] Kljub temu v končnem besedilu navedene določbe ni navedena pravica do prejema blaga ali storitev kot sestavni del kupona, temveč se to besedilo bolj osredotoča na dobaviteljevo obveznost, da navedeni instrument sprejme kot plačilo.[27] Zato trditve italijanske vlade, da je pravica do prejema blaga ali storitev bistvena značilnost kupona, ni mogoče sprejeti.

45. Drugi pogoj, da se instrument šteje za kupon, je, da so blago, ki bo dobavljeno, storitve, ki bodo opravljene, ali identiteta dobaviteljev ali ponudnikov navedeni na samem instrumentu ali v pripadajoči dokumentaciji. Splošno priznano je, da se kuponi prav po teh značilnostih razlikujejo od običajnih plačilnih instrumentov.[28]

[24] Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, opomba 9 zgoraj; Bijl, J. B. O, The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, str. 276.

[25] Prvotni predlog je poleg „enonamenskega kupona“ in „večnamenskega kupona“ vseboval tudi posebno kategorijo „kupona za popust“. Glej uvodno izjavo 5 ter člen 25(e) in člen 30a(1) predloga Direktiva Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede obravnave kuponov/* COM(2012) 206 final – 2012/0102 (CNS).

[26] Prav tam.

[27] V zvezi s podobnim izidom zakonodajnega postopka glej 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, str. 28.

46. Besedilo navedenega pogoja je alternativno, tako da za to, da se instrument šteje za kupon, zadostuje, da je jasno, za katero blago ali storitve se kupon lahko uporabi kot plačilo. Če blago in storitve niso navedeni, zadostuje, da so znani dobavitelji blaga ali ponudniki storitev, ki morajo kupon sprejeti kot plačilo.

47. Na podlagi opredelitve pojma kupon v direktivi o DDV je zato mogoče ugotoviti, da instrument pomeni kupon glede na to, ali izpolnjuje zgoraj navedena pogoja. Vendar besedilo ne daje odgovora na vprašanje, ali je treba vsak instrument, ki izpolnjuje navedena pogoja, obravnavati kot kupon. Odgovor na navedeno vprašanje bom predlagala skupaj s presojo vprašanja o tem, ali mestne kartice izpolnjujejo pogoja iz člena 30a(1) direktive o DDV.

C. Davčna obravnava mestnih kartic

48. Raznolikost mestnih kartic,[29] ki so na voljo, ne pomeni, da se vse mestne kartice samodejno štejejo za kupone. O tem je treba prej odločati za vsak primer posebej. Kuponi so le tiste kartice, ki izpolnjujejo kumulativna pogoja iz člena 30a direktive o DDV.[30]

49. Po drugi strani pa se glede na nekatere trditve, navedene v pisnih stališčih udeležencev, velja vprašati, ali je nujno, da so tiste mestne kartice, ki dejansko izpolnjujejo pogoja iz direktive o DDV, kuponi. Drugače povedano, ali obstajajo razlogi za izključitev instrumenta, ki izpolnjuje merila, na podlagi katerih se ta šteje za kupon, iz DDV obravnave kuponov in, če obstajajo, kateri so ti razlogi?

1. Mestne kartice kot kuponi

50. Menim, da je mogoče z gotovostjo trditi, da večina mestnih kartic vključuje obveznost, da dobavitelji, ki sodelujejo v sistemu, te kartice sprejmejo kot plačilo. Zato običajno izpolnjujejo prvi pogoj. V primeru stockholmske mestne kartice iz predložitvene odločbe jasno izhaja, da so tisti gospodarski subjekti, ki vodijo muzeje ali druge znamenitosti ali opravljajo prevozne storitve in ki sodelujejo v sistemu kartic, obvezani sprejeti kartico v zameno za opravljanje storitev. Seveda to velja le v obdobju veljavnosti kartice in v okviru največje vrednostne omejitve kartice (ki je dosti večja kot cena kartice).

51. V zvezi s tem se mi ne zdi pomembno, ali mora dobavitelj kartico kot plačilo sprejeti le enkrat ali vsakokrat, kadar jo želi imetnik kartice uporabiti za isto storitev. Pomembno je, da je treba mestno kartico sprejeti vsaj enkrat. Zato ureditev, na podlagi katere lahko dobavitelj imetniku kartice zavrne več kot en vstop (vendar lahko imetniku kartice prostovoljno omogoči več kot en vstop), kot je to v primeru stockholmske mestne kartice, ni v nasprotju s prvim pogojem, saj za dobavitelja še vedno velja obveznost, da sprejme kartico vsaj enkrat.

52. Davčna uprava navaja dva nadaljnja razloga, zakaj se stockholmska mestna kartica ne bi smela šteti za kupon. Prvič, trdi, da kartica z denarnega vidika ne prikaže zaporednega zmanjšanja njene vrednosti, zaradi česar imetnik kartice ne more vedeti, kolikšna je preostala vrednost kartice po vsaki uporabi, in drugič, da gre pri neomejeni uporabi prevoznih storitev, ki jih navedena kartica vključuje, za naročnino, ne kupon.

[29] Za neizčrpen seznam evropskih mest, ki ponujajo take kartice, in njihove vsebine glej spletno mesto https://welovecitycards.com/.

[30] Okoliščina, da odboru za DDV ni uspelo sprejeti krovnega sklepa o tem, kako je treba obravnavati mestne kartice v zvezi z DDV, podpira navedeno stališče. Odbor za DDV, „Working Paper No 987, Minutes“, 2. december 2019, str. 5.

53. Kartica, katere vrednost se zmanjša z vsako uporabo, je pojmovno podobna plačilnemu instrumentu. Vendar pa je namen direktive iz leta 2016, da se uvede razlikovanje kuponov in plačilnih instrumentov.[31] Zato ni nujno ali bi bilo celo v nasprotju z namenom navedene direktive, če bi se za opredelitev kuponov uporabil pogoj, ki bi temeljil na značilnostih plačilnih instrumentov. To ne pomeni, da se instrumenti, katerih vrednost se zmanjšuje z vsako uporabo, ne morejo šteti za kupone. Vendar navedenega ni mogoče šteti za pogoj. Dovolj je, da je treba kupon v okviru zgornjih vrednostnih omejitev sprejeti kot plačilo za storitve, ki jih vključuje. Zato dejstvo, da mestna kartica, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, imetniku kartice ne prikazuje, koliko dobropisa je še na kartici, ne izključuje tega, da se kartica šteje za kupon.

54. Drugi ugovor, ki ga je navedla davčna uprava, je ta, da so nekateri vidiki mestne kartice podobni naročnini, kar pomeni, da kartice ni mogoče šteti za kupon. V primeru naročnin (na primer za fitnes ali za celodnevno in mesečno uporabo prevoznih storitev ali uporabo slednjih v podobnih časovnih okvirih) je ob plačilu naročnine posel že sklenjen in obdavčljiva transakcija že določena. To ne velja za mestne kartice, ki se uporabljajo kot kuponi. Mestna kartica daje njenemu imetniku le možnost pridobitve naročnine na prevozne storitve. Zato se obdavčljivi posel zgodi le (in če), kadar se kartica uporabi za javni prevoz. Poleg tega je treba navesti, da izpolnitev v zaporednih pogodbah za izpolnitev ni obdavčljiva transakcija v smislu člena 2 direktive o DDV. Mestna kartica na to ne vpliva. Če imetniki kartice uveljavljajo možnost pridobitve naročnine, ki jim jo daje mestna kartica, bo zagotavljanje navedene naročnine obdavčeno, ne pa tudi poznejše nadaljnje opravljanje storitev (na primer vsaka vožnja z avtobusom).

55. Dejstvo, da mestna kartica imetniku kartice omogoča, da jo uporabi kot plačilo za naročnino, ki je storitev, za katero veljajo posebna pravila DDV, zato niti ne preprečuje, da se šteje za kupon, niti ni v nasprotju z davčno ureditvijo, ki se uporablja za naročnine.

56. Glede drugega pogoja iz člena 30a direktive o DDV, da morajo biti blago, ki bo dobavljeno, ali storitve, ki bodo opravljene, ali identiteta dobaviteljev ali ponudnikov znani, je v predložitveni odločbi prav tako navedeno, da so na kartici in v povezani dokumentaciji izrecno navedeni sodelujoči dobavitelji in storitve, ki se lahko unovčijo.

57. Davčna uprava pa je kljub temu trdila, da mestne kartice ni mogoče šteti za kupon, ker zaradi njenega omejenega obdobja uporabe ni mogoče, da bi povprečni potrošnik uporabil vse storitve, ki jih kartica zajema. Vendar opredelitev „kupona“ ne vsebuje zahteve, da morajo biti unovčene vse zadevne storitve (ali blago), da se instrument šteje za kupon. Instrumenti, ki omogočajo unovčitev vsega navedenega blaga in vseh navedenih storitev (na primer vrednostni boni trgovin na drobno), so dejansko kuponi, če jih je treba sprejeti kot plačilo. Vendar pa zahteva, da je treba unovčiti vse blago in vse storitve, ni pogoj, ki bi moral biti izpolnjen, da bi se neki instrument štel za kupon.[32] Ravno nasprotno, kot je bilo pojasnjeno zgoraj:[33] del opredelitve „kupona“, ki je določal, da kupon vključuje pravico do zagotavljanja navedenega blaga in storitev, ni bil vključen v končno različico direktive iz leta 2016. To je še dodaten argument, ki govori v prid razlagi, da je zakonodajalec zavrnil sprejetje pogoja, v skladu s katerim bi morale biti za to, da bi se neki

[31] Uvodna izjava 6 direktive iz leta 2016.

[32] Če kupon sploh ni unovčen, to je, če ga imetnik sploh ne začne uporabljati v obdobju, v katerem se lahko začne njegova uporaba, se določbe o kuponih ne uporabljajo. To izhaja iz uvodne izjave 12 direktive iz leta 2016, ki določa: „Ta direktiva ne zadeva primerov, v katerih končni uporabnik ne unovči večnamenskega kupona v času njegove veljavnosti, plačilo, prejeto za takšen kupon, pa obdrži prodajalec.“

[33] Glej točko 44 teh sklepnih predlogov.

instrument lahko štel za kupon, izkoriščene vse storitve. Zato dejstvo, da imenitniki kartic zaradi kratkotrajne veljavnosti mestnih kartic nimajo možnosti uporabiti vseh storitev, ne vpliva na ugotovitev, da je mestna kartica v smislu DDV kupon.

58. Razlika med celotno vrednostjo vseh storitev, ki jih vključuje kartica in njeno nominalno vrednostjo, je razumljiva, če se upošteva promocijski vidik večine kuponov na splošno,[34] zlasti mestnih kartic.[35] Italijanska vlada je izrazila pomislek, da kratko trajanje veljavnosti kartice ne omogoča uporabe vseh storitev in bi lahko vplivalo na njeno privlačnost za obiskovalce.[36] Vendar pa to ne vpliva na to, kako je treba obravnavati take kartice v zvezi z DDV.

59. Ker je bilo to vprašanje postavljeno predložitvenemu sodišču in izpostavljeno v različnih stališčih, ki so jih predložili udeleženci Sodišču, tudi jaz menim, da je treba preučiti vpliv uvodne izjave 5 direktive iz leta 2016 na sprejetje mestnih kartic kot kuponov. V uvodni izjavi je navedeno, da „[d]oločbe glede kuponov ne bi smele povzročiti nobene spremembe pri DDV obravnavi vozovnic, vstopnic za kinematografe in muzeje, poštnih znamk in podobnega“.

60. Namen navedene uvodne izjave je po mojem mnenju pojasnitev, da možnost pridobitve vozovnic, vstopnic, poštnih znamk ali podobnega s kuponi ne bi smela vplivati na stopnjo DDV, ki se uporablja za take vozovnice ali vstopnice, pri čemer so nekatere od njih izvzete iz ugodnosti obdavčitve z nižjo stopnjo, druge pa vključene vanjo.[37] Kuponi pomenijo le možnost pridobitve vozovnice ali vstopnice in ponudniku take vozovnice ali vstopnice nalagajo obveznost, da sprejme kupone kot plačilo. Nikakor pa to ne vpliva na ureditev DDV, ki se uporablja za take vozovnice ali vstopnice. Če so oproščene DDV, DDV ne bo zaračunan ne glede na to, ali je dobavitelj kot plačilo sprejel denar, druge plačilne instrumente ali kupon.

61. Edini razlog za to, da se instrument, ki izpolnjuje pogoja iz direktive o DDV, ne bi smel šteti za kupon, je ta, da bi to lahko preprečevalo uporabo posebne ureditve DDV za storitev, za katere opravljanje je treba kupon sprejeti kot plačilo. Kot bom pokazala v zadnjem delu svojih sklepnih predlogov, če za mestno kartico kot večnamenski kupon obstaja možnost obdavčitve „razlike v ceni“, njena obravnava kot kupon ne bo vplivala na uporabo posebne ureditve DDV za storitve, ki jih vključuje tak kupon, za katere velja drugačna obravnava v smislu DDV.

62. Glede na zgoraj navedeno menim, da mestna kartica, kot je v postopku v glavni stvari, izpolnjuje oba pogoja iz člena 30a direktive o DDV in bi se zato morala posledično šteti za kupon v smislu DDV.

2. Mestne kartice kot „večnamenski kuponi“

63. Če se mestna kartica šteje za kupom, želi predložitveno sodišče izvedeti, ali gre za enonamenski ali večnamenski kupon.

[34] Bijl, J. B. O, The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities, opomba 23 zgoraj.

[35] Drozdowska, M. Duda-Seifert, M., in Faron, A., „Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities“, Management Sciences, 2018, zv. 23(2), str. 19–28.

[36] Prav tam, stran 27.

[37] Vozovnice ali vstopnice bi bilo mogoče šteti za kupone. Obstaja literatura, v kateri se priznava, da je težko razlikovati med enonamenskim kuponom in vozovnico ali vstopnico (Amand, C., EU „Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, str. 154, glej opombo 9 zgoraj, str. 154; in Terra, B. J. M., Terra, E. T., „The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers“, World Journal of VAT/GST Law, 2017, str. 30). Isti avtorji pretežno na podlagi sodbe z dne 23. decembra 2015, Air France-KLM in Hop!-Brit Air (C-250/14 in C-289/14, EU:C:2015:841), in besedila uvodne izjave 5 direktive iz leta 2016 predlagajo, da vozovnice ali vstopnice niso kuponi. Vendar to vprašanje za obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe ni pomembno.

64. Člen 30a direktive o DDV razlikuje med dvema vrstama kuponov: „enonamenskimi“ in „večnamenskimi“. „Večnamenski“ kupon je opredeljen nikalno kot vsak kupon, ki se ne šteje za „enonamenski“ kupon.

65. V skladu s členom 30a(2) direktive o DDV je „enonamenski kupon“ kupon, v zvezi s katerim sta ob njegovi izdaji znana kraj dobave blaga ali opravljanja storitev, na katere se nanaša kupon, *in* DDV, ki ga je treba plačati za navedeno blago ali storitve.[38] Iz teh navedb izhaja, da sta navedena pogoja kumulativna in, najpomembneje, da pomenita, da mora biti v času izdaje enonamenskega kupona določeno, kako ga je treba obravnavati v zvezi z DDV.

66. V primeru mestnih kartic, vsaj vrste mestnih kartic, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, je jasno, da so v času nakupa kartice, storitve, ki bodo opravljene, neznane. Zato je v navedenem trenutku neznano tudi to, katera stopnja DDV se bo uporabljala. Taka mestna kartica torej ni enonamenski kupon. Ker pa je kartica kupon, jo je treba šteti za večnamenski kupon.

3. Obdavčitev mestnih kartic kot večnamenskih kuponov

67. Pojasniti je še treba, kako se transakcije, izvršene z uporabo mestne kartice, obračunavajo in kdo jih obračunava.

68. Način, na katerega je treba DDV obračunavati za večnamenske kupone, kot so mestne kartice, urejata člen 30b in člen 73a direktive o DDV.

69. Kadar gre za mestne kartice, je še posebno koristno preleteti konkretno uporabo pravil o DDV za kupone. Zato bom preučila, katere transakcije, vključene v ureditev, so obdavčljive in kdaj, pa tudi davčno osnovo, pri čemer je zadnjenavedena ena od tistih sestavin, ki jih je upoštevala komisija za davčno pravo in na podlagi katerih je ugotovila, da mestne kartice, kakršna je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ne spadajo na področje uporabe pojma „kupon“.

70. V skladu s členom 30b(2) direktive o DDV, se DDV uporablja za večnamenske kupone ob dejanski dobavi zadevnega blaga ali opravljanja zadevnih storitev, tako da se davek ne obračuna za prenos kupona pred njegovo unovčitvijo. To pa zato, ker v času nakupa mestne kartice niso znane vse upoštevne informacije v smislu DDV.[39] Glede na to, da je DDV davek na dejansko dobavo blaga in opravljanje storitev, v primeru večnamenskih kuponov ni mogoče vedeti, katero blago in katere storitve, ki ga oziroma jih vključuje kupon, bo dejansko dobavljeno oziroma bodo dejansko opravljene.

71. Mestne kartice običajno izda davčni zavezanec, ki ni dobavitelj storitev, za katere je treba kartico sprejeti kot plačilo. Ker izdajatelj kartice od imetnika kartice za prenos kupona prejme plačilo, se postavlja vprašanje, ali bi bilo treba navedeno transakcijo obdavčiti kot ločeno storitev. Sicer bi lahko nekatere transakcije v okviru ureditve ostale neobdavčene. Kot bom pokazala, omogoča davčna možnost, opisana kot možnost „razlike v ceni“ v točki 32 teh sklepnih predlogov, obdavčitev vseh vključenih transakcij in preprečuje vsako dvojno obdavčevanje.

[38] Moj poudarek.

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

72. Potreba po uporabi take ureditve izhaja po mojem mnenju iz člena 30b(2) v povezavi s členom 73a direktive o DDV. Prvonavedena določba zahteva, da „[k]adar prenos večnamenskega kupona opravi davčni zavezanec, ki ni davčni zavezanec, ki izvaja transakcijo, ki je predmet DDV v skladu s prvim pododstavkom, je vsako opravljanje storitev, ki jih je mogoče identificirati, kot so storitve distribucije ali promocije, predmet DDV“. V zadnjenavedeni določbi je navedeno, da mora biti „davčna osnova za dobavo blaga ali opravljanje storitev v zvezi z večnamenskim kuponom enaka plačilu, plačanemu za kupon“.

73. Ureditev, na podlagi katere se DDV obračuna za vsako dobavo blaga ali opravljanje storitev, bi izpolnjevala zahtevo, da je davčna osnova plačilo, prejeto za kupon, če vrednost blaga in storitev, ki se v praksi unovčijo, dosega ceno, plačano za kupon.[40] Če pa je vrednost vseh v praksi unovčenih storitev nižja od cene, plačane za kupon, mora biti tudi razlika predmet DDV. Navedeni znesek je v skladu s členom 30b(2) direktive o DDV priznan kot plačilo za storitve distribucije ali promocije, DDV na navedeno „razliko v ceni“ pa mora obračunati izdajatelj kartice.

74. Navedena vrsta ureditve v okviru direktive o DDV ni nova. Uporablja se na primer za obdavčevanje potovalnih agencij (na podlagi člena 306 in naslednjih direktive o DDV),[41] davčna osnova katerih temelji na marži potovalne agencije (člen 308 direktive o DDV).

75. Pri obravnavi mestnih kartic kot večnamenskih kuponov direktiva o DDV zato zahteva, da se obdavčijo v skladu z možnostjo razlike v ceni, saj navedena davčna ureditev ustreza osnovnim načelom DDV. Preprečuje tako dvojno obdavčevanje kot neobdavčevanje. To je še en razlog, ki upravičuje razumevanje, v skladu s katerim so mestne kartice večnamenski kuponi. Ta rešitev izpolnjuje cilje direktive iz leta 2016, z odpravo vseh razen ene možne uporabe v praksi pa je pojasnjeno tudi, kateri je ustrezen način obdavčevanja mestnih kartic. Zdi se, da tudi strokovnjaki na področju DDV soglašajo s tako rešitvijo.[42]

76. Vendar bi lahko potrditev rešitve, ki jo je predlagala italijanska vlada – in ki je bila sprejeta tudi v sodni praksi predložitvenega sodišča pred sprejetjem direktive iz leta 2016 ter v skladu katero[43] je bila izbrana možnost vzporedne obdavčitve celotnega plačila, sprejetega v zameno za mestno kartico, in dejansko dobavljenega blaga ali dejansko opravljenih storitev – povzročila dvojno obdavčevanje.[44] Sprejetje navedene možnosti „popolne obdavčitve“[45] bi lahko, kakor je trdila Komisija, izkrivljalo, kako je treba obravnavati vozovnice ali vstopnice v zvezi z DDV. To pa je natanko tisto, kar je zakonodajalec želel preprečiti.[46]

77. Iz navedenega sledi, da obravnava mestnih kartic kot večnamenskih kuponov in njihovo obdavčevanje na podlagi davčne ureditve „razlike v ceni“ vedno, kadar izdajatelj ni dobavitelj blaga oziroma ponudnik storitev, zagotavlja celovito, enotno, pregledno in nevtralno davčno ureditev. Glede na to, da se zdi, da mestna kartica, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, izpolnjuje oba pogoja, ki ga nalaga direktiva o DDV, da se instrument obravnava kot kupon, jo je treba obravnavati kot večnamenski kupon v smislu DDV.

[40] Izdajatelj kartice plača za vsako dobavo dejansko dobavljenega blaga in opravljanje dejansko opravljenih storitev, cena takih dobav pa vključuje tudi DDV (razen če ni storitev oproščena DDV). Izdajatelj DDV, vključenega v navedeni ceni, ne sme odbiti kot svoj vstopni davek.

[41] Ki po mojem mnenju kaže veliko podobnosti z dejanskim stanjem v postopku v glavni stvari. V zvezi s tem glej sodbo z dne 13. oktobra 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] Glej točko 32 teh sklepnih predlogov in navedeno literaturo.

[43] V zvezi s tem glej opombo 15 teh sklepnih predlogov.

[44] Glej moje sklepne predloge v zadevi GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63, točka 53).

[45] Glej točki 29 in 32 teh sklepnih predlogov.

[46] Uvodna izjava 5 direktive iz leta 2016.

V. Predlog

78. Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska), odgovori:

Kartica, ki jo morajo dobavitelji ali ponudniki sprejeti kot plačilo, če imetnikom kartice dobavijo blago ali zanje opravijo storitev, vključeno v navedeni kartici, na določenem kraju v omejenem časovnem obdobju in do določene vrednosti, spada na področje uporabe pojma „kupon“ v smislu člena 30a Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. To velja tudi, če vseh storitev, ki jih taka kartica zajema, povprečen potrošnik v danem časovnem obdobju ne more uporabiti. Taka kartica je „večnamenski kupon“ v smislu iste določbe vedno, kadar davek na dobavo blaga ali opravljanje storitev, za katero oziroma katere je treba kartico sprejeti kot plačilo, ob prenosu navedene kartice ni znan.