Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 28ης Απριλίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Άρθρο 30α, σημείο 1 – Έννοια του όρου “κουπόνι” – Άρθρο 30α, σημείο 3 – Έννοια του όρου “κουπόνι πολλαπλών σκοπών” – Πώληση κάρτας η οποία παρέχει στον κάτοχό της το δικαίωμα να λαμβάνει διάφορες τουριστικές υπηρεσίες για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα»

Στην υπόθεση C-637/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) με απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Νοεμβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Skatteverket

κατά

DSAB Destination Stockholm AB,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, I. Ziemele, T. von Danwitz (εισηγητή), P. G. Xuereb και A. Kumin, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: T. Ćapeta

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Skatteverket, εκπροσωπούμενη από την A.-S. Pallasdies,

– η DSAB Destination Stockholm AB, εκπροσωπούμενη από την U. Grefberg και τον M. Fri, advokat,

– η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri καθώς και από τον A. Maddalo,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και P. Carlin,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 30α της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2016/1065 του Συμβουλίου, της 27ης Ιουνίου 2016 (ΕΕ 2016, L 177, σ. 9) (στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Skatteverket (φορολογικής αρχής, Σουηδία) και της DSAB Destination Stockholm AB (στο εξής: DSAB), σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση ενός μέσου το οποίο εμπορεύεται η τελευταία υπό μορφή κάρτας με την ονομασία citycard (στο εξής: επίμαχη στην κύρια δίκη κάρτα).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία για τον ΦΠΑ

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) υπόκεινται οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.

4 Το άρθρο 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ισχύουν οι εξής ορισμοί:

1) Ως "κουπόνι" νοείται ένα μέσο για το οποίο υπάρχει υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και όπου τα αγαθά που θα παραδοθούν ή οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή οι ταυτότητες των ενδεχόμενων προμηθευτών αναγράφονται είτε στο ίδιο το μέσο είτε στη σχετική τεκμηρίωση, συμπεριλαμβανομένων των όρων και των προϋποθέσεων χρήσης αυτού του μέσου.

2) Ως "κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού" νοείται ένα κουπόνι, όταν ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι και ο ΦΠΑ που οφείλεται για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού.

3) Ως "κουπόνι πολλαπλών σκοπών" νοείται ένα κουπόνι διαφορετικό από το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού.»

5 Το άρθρο 30β της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Κάθε μεταβίβαση κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί εξ ιδίου ονόματος θεωρείται ως παράδοση των αγαθών ή παροχή των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι. Η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών έναντι κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού, το οποίο γίνεται αποδεκτό από τον προμηθευτή ως αντάλλαγμα ή μέρος ανταλλάγματος δεν θεωρείται ως ανεξάρτητη συναλλαγή.

Όταν μια μεταβίβαση κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού διενεργείται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί εξ ονόματος άλλου υποκειμένου στον φόρο, η μεταβίβαση αυτή θεωρείται ως παράδοση των αγαθών ή παροχή των υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται το κουπόνι, πραγματοποιούμενη από τον άλλο υποκείμενο στον φόρο εξ ονόματος του οποίου ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί.

Εάν ο προμηθευτής αγαθών ή υπηρεσιών δεν είναι ο υποκείμενος στον φόρο που, ενεργώντας εξ ιδίου ονόματος, εξέδωσε το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού, ο εν λόγω προμηθευτής θεωρείται, παρ' όλα αυτά, ότι έχει προμηθεύσει τα αγαθά ή έχει παράσχει τις υπηρεσίες που αφορά το εν λόγω κουπόνι στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο.

2. Η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών που γίνεται αποδεκτό ως αντάλλαγμα ή μέρος ανταλλάγματος από τον προμηθευτή υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2, ενώ κάθε προηγούμενη μεταβίβαση του εν λόγω κουπονιού πολλαπλών σκοπών δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.

Όταν ένα κουπόνι πολλαπλών σκοπών μεταβιβάζεται από έναν υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από τον υποκείμενο στον φόρο που διενεργεί τη συναλλαγή που υπόκειται στον ΦΠΑ σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών που μπορεί να προσδιοριστεί, όπως π.χ. υπηρεσίες διανομής ή υπηρεσίες προώθησης, υπόκειται σε ΦΠΑ.»

6 Το άρθρο 73α της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει ως εξής:

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

Η οδηγία 2016/1065

7 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2, 4 και 5 της οδηγίας 2016/1065, η οποία τροποποίησε την οδηγία 2006/112 προκειμένου να εισαχθούν σε αυτήν, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 30α, 30β και 73α, έχουν ως εξής:

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

[…]

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

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

Το σουηδικό δίκαιο

8 Τα άρθρα 30α και 30β της οδηγίας για τον ΦΠΑ μεταφέρθηκαν στο σουηδικό δίκαιο, μεταξύ άλλων, με τα άρθρα 20 και 21 του κεφαλαίου 1, με το άρθρο 12 του κεφαλαίου 2, καθώς και με το άρθρο 3c του κεφαλαίου 7 του mervärdesskattelagen (1994:200) [νόμου (1994:200), περί του φόρου προστιθέμενης αξίας], της 30ής Μαρτίου 1994 (SFS 1994, αριθ. 200).

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

9 Η DSAB είναι η επιχείρηση που εμπορεύεται την επίμαχη στην κύρια δίκη κάρτα για τουρίστες που επισκέπτονται τον Δήμο Στοκχόλμης (Σουηδία).

10 Η κάρτα αυτή παρέχει στον κάτοχό της δικαίωμα εισόδου, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και μέχρι ενός ορισμένου ποσού, σε περίπου εξήντα τουριστικά αξιοθέατα, όπως σημεία ενδιαφέροντος ή μουσεία. Επιπλέον, ο κάτοχος της κάρτας έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει περίπου δέκα υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών, όπως περιηγήσεις με τα λεωφορεία και τα τουριστικά πλοία της DSAB, τα καλούμενα «Hop On – Hop Off», καθώς και επισκέψεις τις οποίες οργανώνουν άλλοι πάροχοι υπηρεσιών. Ορισμένες από τις υπηρεσίες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ με συντελεστή που κυμαίνεται από 6 % έως 25 %, ενώ άλλες απαλλάσσονται από αυτόν. Ο κάτοχος της επίμαχης στην κύρια δίκη κάρτας χρησιμοποιεί την κάρτα ως μέσο πληρωμής για την πρόσβαση σε υπηρεσία ή προκειμένου να κάνει χρήση αυτής παρουσιάζοντάς την απλώς σε ειδικό αναγνώστη καρτών, χωρίς να προβαίνει σε περαιτέρω πληρωμή. Δυνάμει συμβάσεως συναφθείσας με την DSAB, ο πάροχος υπηρεσιών λαμβάνει στη συνέχεια από την εν λόγω εταιρία ως αντάλλαγμα, για κάθε πρόσβαση ή χρήση, ένα ποσοστό της τιμής του

κανονικού εισιτηρίου πρόσβασης ή χρήσης. Ο πάροχος δεν υποχρεούται να παρέχει στον κάτοχο της κάρτας πρόσβαση στις υπηρεσίες του περισσότερες από μία φορές. Η DSAB δεν εγγυάται ελάχιστο αριθμό επισκεπτών. Μόλις καλυφθεί το όριο αξίας της κάρτας, δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί από τον κάτοχό της.

11 Η επίμαχη στην κύρια δίκη κάρτα εκδίδεται σε διάφορες εκδοχές, με διαφορετική διάρκεια ισχύος και διαφορετικό όριο αξίας η καθεμία. Έτσι, μια κάρτα ενηλίκου με διάρκεια ισχύος 24 ωρών κοστίζει 669 σουηδικές κορώνες (SEK) (περίπου 65 ευρώ). Κατά τη διάρκεια ισχύος της κάρτας, ο κάτοχός της μπορεί να τη χρησιμοποιήσει για να πληρώσει υπηρεσίες αξίας έως και 1 800 SEK (περίπου 176 ευρώ). Η διάρκεια ισχύος αρχίζει από τη στιγμή της πρώτης χρήσης της κάρτας. Η κάρτα πρέπει να χρησιμοποιηθεί εντός ενός έτους από την αγορά της.

12 Κατόπιν αιτήσεως της DSAB για έκδοση φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως, η Skatterättsnämnden (επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα, Σουηδία) έκρινε ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη κάρτα δεν συνιστά «κουπόνι πολλαπλών σκοπών», κατά την έννοια του άρθρου 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Η αρχή αυτή εκτίμησε ότι, όπως προκύπτει μεταξύ άλλων από τον ορισμό του «κουπονιού», κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου, σε συνδυασμό με τις διατάξεις περί υπολογισμού της βάσης επιβολής του φόρου, ένα κουπόνι πρέπει να έχει συγκεκριμένη ονομαστική αξία ή να αντιστοιχεί σε συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχών υπηρεσιών. Κατά την ίδια, πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια από το κουπόνι ποια είναι η παροχή που λαμβάνεται σε αντάλλαγμα αυτού, ακόμη και αν –εφόσον πρόκειται για κουπόνι πολλαπλών σκοπών– υπάρχουν ενδεχομένως αμφιβολίες όσον αφορά τον συντελεστή του φόρου ή τη χώρα φορολόγησης.

13 Κατά της ανωτέρω φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως ασκήθηκαν προσφυγές ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου τόσο από τη φορολογική αρχή όσο και από την DSAB.

14 Η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη κάρτα δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «κουπόνι», κατά την έννοια του άρθρου 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Πρόκειται για μια μορφή κάρτας ψυχαγωγίας με όριο αξίας πολύ υψηλό σε σχέση με τη διάρκεια ισχύος της, η οποία είναι πολύ σύντομη. Κατά συνέπεια, ο μέσος καταναλωτής δεν είναι σε θέση να εξαντλήσει τις δυνατότητες χρήσης της. Η έκπτωση της οποίας επωφελείται ο κάτοχος της κάρτας σε σχέση με την τιμή του κανονικού εισιτηρίου για την είσοδο σε ένα τουριστικό αξιοθέατο είναι ανάλογη προς τον βαθμό χρήσης της. Επομένως, η ίδια κάρτα δεν μπορεί να θεωρηθεί, αυτή καθαυτήν, ως ανταλλασσόμενη με αγαθά ή υπηρεσίες.

15 Η DSAB υποστηρίζει, αντιθέτως, ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη κάρτα πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ και ότι συνιστά «κουπόνι πολλαπλών σκοπών», κατά την έννοια του άρθρου αυτού. Η DSAB επισημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι οι οικείοι πάροχοι υπηρεσιών υποχρεούνται να δέχονται την κάρτα ως μέσο πληρωμής και ότι οι όροι και προϋποθέσεις που ισχύουν για τους κατόχους αυτής ορίζουν ποιες υπηρεσίες μπορούν να πληρώνονται με την εν λόγω κάρτα και ποιοι είναι οι πάροχοι των εν λόγω υπηρεσιών. Η ίδια κάρτα μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών υποκείμενων σε διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές. Επομένως, το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που μπορούν να παρασχεθούν με την επίδειξη της επίμαχης στην κύρια δίκη κάρτας δεν είναι γνωστό κατά την έκδοσή της.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία), καθόσον διαπίστωσε ότι το Δικαστήριο δεν είχε ακόμη αποφανθεί επί της ερμηνείας των διατάξεων της οδηγίας για τον ΦΠΑ σχετικά με τα κουπόνια και ότι οι εργασίες της

επιτροπής ΦΠΑ που συστάθηκε με το άρθρο 398 της οδηγίας αυτής δεν κατέστησαν δυνατή την επίτευξη ομοφωνίας ως προς τη φορολογική μεταχείριση των μέσων όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη κάρτα, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

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

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

17 Με το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ένα μέσο το οποίο παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα να λαμβάνει διάφορες υπηρεσίες σε δεδομένο τόπο, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και μέχρι ενός ορισμένου ποσού, μπορεί να συνιστά «κουπόνι», κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 1, της οδηγίας αυτής, μολονότι, λόγω της περιορισμένης διάρκειας ισχύος του, ο μέσος καταναλωτής δεν είναι σε θέση να κάνει χρήση του συνόλου των προτεινόμενων υπηρεσιών, και ότι, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, μπορεί να συνιστά «κουπόνι πολλαπλών χρήσεων» κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 3, της ίδιας οδηγίας.

18 Κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

19 Συναφώς, κατά πρώτον, πρέπει να προσδιοριστεί υπό ποιες προϋποθέσεις ένα μέσο μπορεί να χαρακτηριστεί ως «κουπόνι», υπό το πρίσμα του γράμματος του άρθρου 30α, σημείο 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

20 Κατά τη διάταξη αυτή, ως κουπόνι νοείται ένα μέσο για το οποίο, πρώτον, υπάρχει υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και, δεύτερον, όπου τα αγαθά που θα παραδοθούν ή οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή οι ενδεχόμενοι προμηθευτές αναγράφονται είτε στο ίδιο το μέσο είτε στη σχετική τεκμηρίωση, συμπεριλαμβανομένων των όρων και των προϋποθέσεων χρήσης του μέσου.

21 Επομένως, πρέπει να εξακριβωθεί, αφενός, αν ένα τέτοιο μέσο συνοδεύεται από την υποχρέωση αποδοχής του ως ολικού ή μερικού ανταλλάγματος για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και, αφετέρου, αν το εν λόγω μέσο ή η σχετική τεκμηρίωση διευκρινίζουν τα αγαθά που θα παραδοθούν ή τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή τους ενδεχόμενους προμηθευτές ή παρόχους τους. Όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 30α, σημείο 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, στο οποίο απαντά ο συμπλεκτικός σύνδεσμος «και», και όπως διαπιστώνει η γενική εισαγγελέας στο σημείο 41 των προτάσεών της, οι δύο προϋποθέσεις που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως είναι σωρευτικές.

22 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι δύο αυτές προϋποθέσεις φαίνεται να πληρούνται, όπερ εναπόκειται, ωστόσο, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

23 Όσον αφορά το επιχείρημα της φορολογικής αρχής ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη κάρτα δεν μπορεί να συνιστά «κουπόνι» κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ επειδή ο μέσος καταναλωτής δεν είναι δυνατό να κάνει χρήση του συνόλου των προτεινόμενων υπηρεσιών, λόγω της περιορισμένης διάρκειας ισχύος της, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

24 Ειδικότερα, όπως παρατήρησε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στο σημείο 57 των προτάσεών της, από τον ορισμό του «κουπονιού» κατά το άρθρο 30α, σημείο 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν προκύπτει ότι η διάρκεια ισχύος της οικείας κάρτας ή το αν δύναται ο κάτοχός της να κάνει χρήση του συνόλου των προτεινόμενων υπηρεσιών αποτελούν στοιχεία τα οποία ασκούν επιρροή ως προς τον χαρακτηρισμό της κάρτας ως «κουπονιού», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

25 Επιπλέον, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Ιταλική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η έκδοση ενός μέσου όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη κάρτα δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «ενιαία παροχή υπηρεσίας», λόγω του διαφορετικού χαρακτήρα των προτεινόμενων υπηρεσιών και των οικονομικών φορέων που δραστηριοποιούνται υπό την ιδιότητα των παρόχων ως τρίτοι.

26 Ένας τέτοιος χαρακτηρισμός θα ήταν, εξάλλου, αντίθετος προς τον σκοπό που διατυπώνεται στην αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2016/1065, διότι θα κατέληγε στην επιβολή ενιαίου φορολογικού συντελεστή για υπηρεσίες όπως οι μεταφορές ή οι είσοδοι σε μουσεία, οι οποίες υπόκεινται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ ή απαλλάσσονται από τον φόρο αυτό. Τέλος, θα μπορούσε επίσης να καταλήξει σε διπλή φορολόγηση των οικείων υπηρεσιών, ενώ η οδηγία 2016/1065 στόχευε, μεταξύ άλλων, στην αποφυγή μιας τέτοιας φορολόγησης, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 2 της εν λόγω οδηγίας.

27 Υπό τις συνθήκες αυτές, και υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως περί της οποίας γίνεται λόγος στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, προκύπτει ότι είναι δυνατός ο χαρακτηρισμός της επίμαχης στην κύρια δίκη κάρτας ως «κουπονιού», κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

28 Κατά δεύτερον, όσον αφορά τον χαρακτηρισμό της επίμαχης στην κύρια δίκη κάρτας ως «κουπονιού πολλαπλών σκοπών», κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 3, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι η έννοια αυτή έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα. Ειδικότερα, όλα τα κουπόνια, πλην των κουπονιών συγκεκριμένου σκοπού, συνιστούν «κουπόνια πολλαπλών σκοπών» κατά τη διάταξη αυτή. Κατά συνέπεια, πρέπει να εξεταστεί, κατ' αρχάς, αν η εν λόγω κάρτα εμπίπτει στην έννοια του «κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού» του άρθρου 30α, σημείο 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

29 Κατά την τελευταία αυτή διάταξη, ως «κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού» νοείται ένα κουπόνι, όταν ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι και ο ΦΠΑ που οφείλεται για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσής του.

30 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη κάρτα παρέχει δικαίωμα πρόσβασης σε διάφορες υπηρεσίες, οι οποίες είτε υπόκεινται σε διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές ΦΠΑ είτε απαλλάσσονται από τον φόρο, και ότι είναι αδύνατο να προβλεφθεί εκ των προτέρων ποιες υπηρεσίες θα επιλεγούν από τον κάτοχό της.

31 Στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο οφειλόμενος ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που λαμβάνει ο κάτοχος της επίμαχης κάρτας δεν είναι γνωστός κατά τον χρόνο έκδοσής της, γεγονός που αποκλείει τον χαρακτηρισμό της ως «κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού», κατά την

έννοια του άρθρου 30α, σημείο 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 66 των προτάσεών της, δεδομένου ότι, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως περί της οποίας γίνεται λόγος στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, η κάρτα συνιστά ενδεχομένως «κουπόνι», πρέπει να χαρακτηριστεί ως «κουπόνι πολλαπλών σκοπών», κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 3, της οδηγίας αυτής. Η δε φορολογική της μεταχείριση πρέπει να προσδιοριστεί υπό το πρίσμα του άρθρου 30β, παράγραφος 2, καθώς και του άρθρου 73α της εν λόγω οδηγίας.

32 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 30α της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ένα μέσο το οποίο παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα να λαμβάνει διάφορες υπηρεσίες σε δεδομένο τόπο, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και μέχρις ενός ορισμένου ποσού, μπορεί να συνιστά «κουπόνι», κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 1, της οδηγίας αυτής, μολονότι, λόγω της περιορισμένης διάρκειας ισχύος του, ο μέσος καταναλωτής δεν είναι σε θέση να κάνει χρήση του συνόλου των προτεινόμενων υπηρεσιών. Το εν λόγω μέσο συνιστά δε «κουπόνι πολλαπλών σκοπών», κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 3, της εν λόγω οδηγίας, δεδομένου ότι ο οφειλόμενος ΦΠΑ για τις οικείες υπηρεσίες δεν είναι γνωστός κατά την έκδοσή του.

Επί των δικαστικών εξόδων

33 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 30α της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2016/1065 του Συμβουλίου, της 27ης Ιουνίου 2016, έχει την έννοια ότι ένα μέσο το οποίο παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα να λαμβάνει διάφορες υπηρεσίες σε δεδομένο τόπο, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και μέχρις ενός ορισμένου ποσού, μπορεί να συνιστά «κουπόνι», κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 1, της οδηγίας αυτής, μολονότι, λόγω της περιορισμένης διάρκειας ισχύος του, ο μέσος καταναλωτής δεν είναι σε θέση να κάνει χρήση του συνόλου των προτεινόμενων υπηρεσιών. Το εν λόγω μέσο συνιστά δε «κουπόνι πολλαπλών σκοπών», κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 3, της εν λόγω οδηγίας, δεδομένου ότι ο οφειλόμενος φόρος προστιθέμενης αξίας για τις οικείες υπηρεσίες δεν είναι γνωστός κατά την έκδοσή του.

(υπογραφές)