Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

28. travnja 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2006/112/EZ – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Članak 30.a točka 1. – Pojam ‚vrijednosni kupon' – Članak 30.a točka 3. – Pojam ‚višenamjenski vrijednosni kupon' – Prodaja kartice koja svojem imatelju daje pravo da se u određenom razdoblju koristi većim brojem isporuka turističkih usluga"

U predmetu C-637/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), odlukom od 18. studenoga 2020., koju je Sud zaprimio 25. studenoga 2020., u postupku

Skatteverket

protiv

DSAB Destination Stockholm AB,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, I. Ziemele, T. von Danwitz (izvjestitelj), P. G. Xuereb i A. Kumin, suci,

nezavisna odvjetnica: T. Ćapeta,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Skatteverket, A.-S. Pallasdies, u svojstvu agenta,

– za DSAB Destination Stockholm AB, U. Grefberg i M. Fri, *advokat*,

– za talijansku vladu, G. Palmieri i A. Maddalo, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i P. Carlin, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: švedski

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 24. veljače 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 30.a Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2016/1065 od 27. lipnja 2016. (SL 2016., L 177, str. 9.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) i DSAB Destination Stockholm AB (u daljnjem tekstu: DSAB) u vezi s poreznim tretmanom instrumenta koji je potonje društvo prodavalo u obliku kartice naziva „citycard” (u daljnjem tekstu: kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Na temelju članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, porezu na dodanu vrijednost (PDV) podliježu isporuke usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

4 Člankom 30.a Direktive o PDV-u određeno je:

„Za potrebe ove direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

1. ‚vrijednosni kupon’ znači instrument za koji postoji obveza da ga se prihvati kao naknadu ili djelomičnu naknadu za isporuku robe ili usluga i kada su roba ili usluge koji se isporučuju ili identitet njihovih potencijalnih dobavljača naznačeni ili na samom instrumentu ili u povezanoj dokumentaciji, uključujući i uvjete uporabe takvog instrumenta;

2. ‚jednonamjenski vrijednosni kupon’ znači vrijednosni kupon za koji su mjesto isporuke robe ili usluga na koje se vrijednosni kupon odnosi i PDV koji se mora platiti na tu robu ili usluge poznati u vrijeme izdavanja vrijednosnog kupona;

3. ‚višenamjenski vrijednosni kupon’ znači vrijednosni kupon koji nije jednonamjenski vrijednosni kupon.”

5 Člankom 30.b Direktive o PDV-u predviđa se:

„1. Svaki prijenos jednonamjenskog vrijednosnog kupona koji obavlja porezni obveznik koji djeluje u svoje ime smatra se isporukom robe ili usluga na koje se odnosi vrijednosni kupon.

Stvarna predaja robe ili stvarno pružanje usluga u zamjenu za jednonamjenski kupon koji je dobavljač prihvatio kao naknadu ili dio naknade ne smatraju se neovisnom transakcijom.

Ako je prijenos jednonamjenskog vrijednosnog kupona obavio porezni obveznik koji djeluje u ime drugog poreznog obveznika, taj se prijenos smatra isporukom robe ili usluga na koje se vrijednosni kupon odnosi koju je obavio drugi porezni obveznik u čije ime porezni obveznik djeluje.

Kada dobavljač robe ili usluga nije porezni obveznik koji je, djelujući u vlastito ime, izdao jednonamjenski vrijednosni kupon, ipak se smatra da je taj dobavljač obavio isporuku robe ili usluga povezanih s tim vrijednosnim kuponom tom poreznom obvezniku.

2. Stvarna predaja robe ili stvarno pružanje usluga u zamjenu za višenamjenski vrijednosni kupon koji je dobavljač prihvatio kao naknadu ili dio naknade podliježe PDV-u na temelju članka 2., dok svaki prethodni prijenos tog višenamjenskog vrijednosnog kupona ne podliježe PDV-u.

Ako prijenos višenamjenskog vrijednosnog kupona izvrši porezni obveznik koji nije porezni obveznik koji obavlja transakciju koja podliježe PDV-u u skladu s prvim podstavkom, svaka isporuka usluga koja se može utvrditi, poput distribucije ili promidžbenih usluga, podliježe PDV-u.”

6 Člankom 73.a Direktive o PDV-u predviđa se:

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

Direktiva 2016/1065

7 Uvodne izjave 2., 4. i 5. Direktive 2016/1065, kojom je Direktiva 2006/112 izmijenjena u svrhu unošenja, među ostalim, članaka 30.a, 30.b i 73.a, glase:

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

[…]

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

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

Švedsko pravo

8 Članci 30.a i 30.b Direktive o PDV-u preneseni su u švedsko pravo, među ostalim, člancima 20. i 21. poglavlja 1., člankom 12. poglavlja 2. i člankom 3.c poglavlja 7. Mervärdesskattelagena (1994:200) (Zakon (1994:200) o porezu na dodanu vrijednost) od 30. ožujka 1994. (SFS 1994, br. 200).

Glavni postupak i prethodno pitanje

9 DSAB je poduzetnik koji karticu o kojoj je riječ u glavnom postupku prodaje turistima koji posjećuju grad Stockholm (Švedska).

10 Ta kartica svojem imatelju omogućuje da, u ograničenom vremenskom razdoblju i do određene vrijednosti, posjeti približno 60 turističkih atrakcija, poput znamenitosti ili muzeja. Ona imateljima također daje pristup približno deset usluga putničkog prijevoza, kao što su obilasci DSAB-ovim vlastitim autobusima i brodovima, nazvanima „Hop-on-Hop-off”, i razgledavanjima u organizaciji drugih dobavljača usluga. Neke od tih usluga podliježu PDV-u po stopama od 6 % do 25 %, dok su druge od njega izuzete. Imatelj kartice o kojoj je riječ u glavnom postupku upotrebljava je kao sredstvo plaćanja kako bi pristupio usluzi odnosno njome se koristio te ne plaća ništa dodatno jer se ta kartica jednostavno očitava pomoću tomu namijenjenog uređaja. U skladu s ugovorom sklopljenim s DSAB-om, dobavljač usluga potom od njega za svaki ulazak ili korištenje prima naknadu u visini određenog postotka redovne cijene ulaska odnosno korištenja. Dobavljač usluga imatelju navedene kartice nije dužan omogućiti pristup svojim uslugama više od jedanput. DSAB ne jamči nikakav minimalan broj posjetitelja. Ako je vrijednosno ograničenje iste kartice dosegnuto, imatelj je više ne može upotrijebiti.

11 Postoje različite verzije kartice o kojoj je riječ u glavnom postupku, s različitim razdobljima valjanosti i vrijednosnim ograničenjima. Tako, kartica za odrasle koja je važeća 24 sata košta 669 švedskih kruna (SEK) (otprilike 65 eura). Tijekom tog razdoblja valjanosti, imatelj kartice može se njome koristiti kao sredstvom plaćanja u vrijednosti do 1800 švedskih kruna (oko 176 eura). Navedeno razdoblje valjanosti počinje teći kada se navedena kartica prvi put upotrijebi. Ta se kartica mora upotrijebiti u roku od godinu dana od njezine kupnje.

12 Slijedom DSAB-ova zahtjeva za porezno mišljenje, Skatterättsnämnden (Komisija za porezno pravo, Švedska) odlučio je da kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku nije „višenamjenski vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a Direktive o PDV-u. Zaključio je, među ostalim, da iz definicije pojma „vrijednosni kupon”, u smislu tog članka, i odredbi koje se odnose na izračun oporezivog iznosa, proizlazi da vrijednosni kupon mora imati određenu nominalnu vrijednost ili se odnositi na konkretne isporuke robe ili usluga. Prema mišljenju te komisije, iz vrijednosnog kupona mora jasno proizlaziti što se u zamjenu za njega može dobiti, premda je – kada je riječ o višenamjenskom vrijednosnom kuponu – moguće da postoji nesigurnost u pogledu porezne stope ili države oporezivanja.

13 Protiv prethodno navedenog poreznog mišljenja porezna uprava i DSAB podnijeli su tužbu sudu koji je uputio zahtjev.

14 Porezna uprava tvrdi da se kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku ne može smatrati „vrijednosnim kuponom” u smislu članka 30.a Direktive o PDV-u. Riječ je o obliku kartice za slobodno vrijeme čije je vrijednosno ograničenje vrlo visoko u odnosu na njezino razdoblje

valjanosti, koje je vrlo kratko. Stoga se prosječni potrošač ne može koristiti svim mogućnostima koje ta kartica nudi. Popust na koji imatelj navedene kartice ima pravo, u odnosu na redovnu cijenu posjećenih atrakcija, razmjeran je upotrebi kartice. Stoga se ne može smatrati da se kartica kao takva zamjenjuje za robu ili usluge.

15 S druge strane, DSAB tvrdi da kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku ispunjava uvjete iz članka 30.a Direktive o PDV-u i da je ona „višenamjenski vrijednosni kupon” u smislu tog članka. DSAB među ostalim ističe da su predmetni dobavljači usluga obvezni prihvatiti tu karticu kao sredstvo plaćanja i da je u uvjetima koji se primjenjuju na njezine imatelje navedeno koje se usluge navedenom karticom mogu platiti i tko su dobavljači tih usluga. Ista se kartica može upotrijebiti kao naknada za usluge koje se oporezuju po različitim poreznim stopama. Zato iznos PDV-a koji će se platiti za usluge koje mogu biti isporučene i plaćene karticom o kojoj je riječ u glavnom postupku, u trenutku njezina izdavanja nije poznat.

16 U tim je okolnostima, utvrdivši da Sud još nije odlučio o tumačenju koje treba dati odredbama Direktive o PDV-u koje se odnose na vrijednosne kupone i da rad Odbora za PDV osnovanog člankom 398. te direktive nije omogućio postizanje konsenzusa o poreznom tretmanu instrumenata poput kartice o kojoj je riječ u glavnom postupku, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

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

O prethodnom pitanju

17 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 30.a Direktive o PDV-u tumačiti na način da instrument koji svojem imatelju daje pravo na korištenje raznim uslugama na određenom mjestu, u ograničenom razdoblju i do određene vrijednosti, može činiti „vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a točke 1. te direktive, čak i ako zbog ograničenog razdoblja valjanosti tog instrumenta prosječni potrošač ne može iskoristiti sve ponuđene usluge te, u slučaju potvrdnog odgovora, da takav instrument može činiti „višenamjenski vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a točke 3. navedene direktive.

18 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, u svrhu tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i kontekst te ciljeve propisa kojeg je ona dio (presuda od 18. studenoga 2020., Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, t. 39. i navedena sudska praksa).

19 U tom pogledu valja, kao prvo, utvrditi pod kojim se uvjetima, s obzirom na tekst članka 30.a točke 1. Direktive o PDV-u, instrument može kvalificirati kao „vrijednosni kupon”.

20 U skladu s tom odredbom, vrijednosni kupon je instrument za koji, kao prvo, postoji obveza da ga se prihvati kao naknadu ili djelomičnu naknadu za isporuku robe ili usluga i, kao drugo, kod kojeg su roba ili usluge koje se isporučuju ili identitet njihovih potencijalnih dobavljača naznačeni ili na samom instrumentu ili u povezanoj dokumentaciji, uključujući i uvjete uporabe takvog instrumenta.

21 Stoga valja provjeriti, s jedne strane, postoji li u pogledu takvog instrumenta obveza da ga se prihvati kao potpunu ili djelomičnu naknadu za isporuku robe ili usluga i, s druge strane, jesu li na navedenom instrumentu ili u povezanoj dokumentaciji naznačeni roba ili usluge koji se isporučuju odnosno identitet njihovih potencijalnih dobavljača. Kao što to proizlazi iz teksta članka 30.a točke 1. Direktive o PDV-u, koji sadržava sastavni veznik „i”, a i kao što je to nezavisna odvjetnica utvrdila u točki 41. svojeg mišljenja, dva uvjeta navedena u točki 20. ove presude su kumulativna.

22 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se čini da su ta dva uvjeta ispunjena, što je, međutim, na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

23 Kad je riječ o argumentaciji porezne uprave prema kojoj kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku ne može biti „vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a točke 1. Direktive o PDV-u, jer prosječni potrošač, zbog ograničenog razdoblja valjanosti te kartice, ne može iskoristiti sve ponuđene usluge, valja utvrditi da se takva argumentacija ne može prihvatiti.

24 Naime, kao što je to nezavisna odvjetnica u biti navela u točki 57. svojeg mišljenja, iz definicije „vrijednosnog kupona” iz članka 30.a točke 1. Direktive o PDV-u ne proizlazi da su razdoblje valjanosti predmetne kartice ili mogućnost korištenja svim uslugama koje su u okviru te kartice ponuđene relevantni elementi za kvalifikaciju navedene kartice kao „vrijednosnog kupona” u smislu te odredbe.

25 Usto, suprotno onomu što u svojim pisanim očitovanjima tvrdi talijanska vlada, izdavanje instrumenta kao što je kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku ne može se kvalificirati kao „isporuka jedinstvene usluge”, s obzirom na raznolikost ponuđenih usluga i trećih gospodarskih subjekata koji djeluju kao dobavljači.

26 Osim toga, takva kvalifikacija bila bi protivna cilju izraženom u uvodnoj izjavi 5. Direktive 2016/1065, jer bi se time nametnula jedinstvena porezna stopa za usluge poput prijevoza ili ulaznica za muzeje, koje podliježu različitim stopama PDV-a ili su od tog poreza izuzete. Takva kvalifikacija bi također mogla dovesti do dvostrukog oporezivanja predmetnih usluga, dok je cilj Direktive 2016/1065 bio, među ostalim, izbjeći dvostruko oporezivanje, kao što to proizlazi iz njezine uvodne izjave 2.

27 U tim okolnostima, i podložno provjeri spomenutoj u točki 22. ove presude, karticu o kojoj je riječ u glavnom postupku moguće je kvalificirati kao „vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a točke 1. Direktive o PDV-u.

28 Kao drugo, kad je riječ o kvalifikaciji kartice o kojoj je riječ u glavnom postupku kao „višenamjenskog vrijednosnog kupona”, u smislu članka 30.a točke 3. Direktive o PDV-u, valja istaknuti da taj pojam predstavlja rezidualnu kategoriju. Naime, u skladu s tom odredbom, svi vrijednosni kuponi koji nisu jednonamjenski vrijednosni kuponi čine „višenamjenske vrijednosne kupone”. Slijedom toga, najprije valja provjeriti je li navedena kartica obuhvaćena pojmom „jednonamjenski vrijednosni kupon” iz članka 30.a točke 2. Direktive o PDV-u.

29 U skladu s potonjom odredbom, „jednonamjenski vrijednosni kupon” definira se kao vrijednosni kupon za koji su mjesto isporuke robe ili usluga na koje se vrijednosni kupon odnosi i PDV koji se mora platiti na tu robu ili usluge poznati u vrijeme njegova izdavanja.

30 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku omogućava pristup različitim isporukama usluga na koje se primjenjuju različite stope PDV-a, ili koje su od njega izuzete, te da nije moguće unaprijed predvidjeti koje će usluge imatelj te kartice odabrati.

31 U tom slučaju valja utvrditi da PDV koji se duguje na usluge koje je imatelj predmetne kartice primio nije poznat u trenutku njezina izdavanja, što isključuje mogućnost da je se kvalificira kao „jednonamjenski vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a točke 2. Direktive o PDV-u. Slijedom toga, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 66. svojeg mišljenja, s obzirom na to da ta kartica može biti „vrijednosni kupon” – što je podložno provjeri o kojoj je riječ u točki 22. ove presude – treba je kvalificirati kao „višenamjenski vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a točke 3. te direktive. Njezin porezni tretman mora se utvrditi s obzirom na članak 30.b stavak 2. i članak 73.a navedene direktive.

32 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 30.a Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da instrument koji svojem imatelju daje pravo na korištenje raznim uslugama na određenom mjestu, u ograničenom razdoblju i do određene vrijednosti, može činiti „vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a točke 1. te direktive, čak i ako zbog ograničenog razdoblja valjanosti tog instrumenta prosječni potrošač ne može iskoristiti sve ponuđene usluge. Navedeni instrument jest „višenamjenski vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a točke 3. navedene direktive, s obzirom na to da PDV koji se duguje na te usluge nije poznat u trenutku njegova izdavanja.

Troškovi

33 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 30.a Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2016/1065 od 27. lipnja 2016., treba tumačiti na način da instrument koji svojem imatelju daje pravo na korištenje raznim uslugama na određenom mjestu, u ograničenom razdoblju i do određene vrijednosti, može činiti „vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a točke 1. te direktive, čak i ako zbog ograničenog razdoblja valjanosti tog instrumenta prosječni potrošač ne može iskoristiti sve ponuđene usluge. Navedeni instrument jest „višenamjenski vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a točke 3. navedene direktive, s obzirom na to da porez na dodanu vrijednost koji se duguje na te usluge nije poznat u trenutku njegova izdavanja.

Potpisi