

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 28. aprila 2022(*)

„Predhodno odločanje – Direktiva 2006/112/ES – Skupni sistem davka na dodano vrednost – člen 30a, točka 1 – Pojem ‚kupon‘ – člen 30a, točka 3 – Pojem ‚večnamenski kupon‘ – Prodaja kartice, ki imetniku daje pravico do več turističnih storitev za omejeno obdobje“

V zadevi C-637/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) z odločbo z dne 18. novembra 2020, ki je na Sodišču prispela 25. novembra 2020, v postopku

Skatteverket

proti

DSAB Destination Stockholm AB,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, I. Ziemele, sodnica, T. von Danwitz (poročevalec), P. G. Xuereb in A. Kumin, sodniki,

generalna pravobranilka: T. Župeta,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Skatteverket A. S. Pallasdies, agentka,
- za DSAB Destination Stockholm AB U. Grefberg in M. Fri, advokat,
- za italijansko vlado G. Palmieri in A. Maddalo, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in P. Carlin, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 24. februarja 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 30a Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2016/1065 z dne 27. junija 2016

(UL 2016, L 177, str. 9) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Skatteverket (davčna uprava, Švedska) in družbo DSAB Destination Stockholm AB (v nadaljevanju: DSAB) v zvezi z davčno obravnavo instrumenta, ki ga je ta družba prodajala v obliki kartice, imenovane „citycard“ (v nadaljevanju: kartica iz postopka v glavni stvari).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV so predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) storitve, ki jih davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

4 Člen 30a Direktive o DDV določa:

„Za namene te direktive se uporabljajo naslednje opredelitve:

„kupon“ pomeni 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.

„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.

„večnamenski kupon“ pomeni kupon, ki ni enonamenski kupon.“

5 Člen 30b Direktive o DDV določa:

„1. Vsak prenos enonamenskega kupona s strani davčnega zavezanca, ki deluje v svojem imenu, se šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev, na katere se kupon nanaša. Dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev v zameno za enonamenski kupon, ki ga dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, se ne šteje za neodvisno transakcijo.

Kadar prenos enonamenskega kupona opravi davni zavezanec, ki deluje v imenu drugega davčnega zavezanca, se ta prenos šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev, na katere se kupon nanaša, s strani drugega davčnega zavezanca, v imenu katerega davni zavezanec deluje.

Kadar dobavitelj blaga ali storitev ni davni zavezanec, ki je v svojem imenu izdal enonamenski kupon, se za tega dobavitelja kljub vsemu šteje, da je zadevnemu davčnemu zavezancu dobavil blago ali zanj opravil storitve, na katere se ta kupon nanaša.

2. Dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev v zameno za večnamenski kupon, ki ga dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, je predmet DDV v skladu s členom 2, pri čemer vsak predhodni prenos tega večnamenskega kupona ni predmet DDV.

Kadar prenos ve?namenskega kupona opravi dav?ni zavezanec, ki ni dav?ni zavezanec, ki izvaja transakcijo, ki je predmet DDV v skladu s prvim pododstavkom, je vsako opravljanje storitev, ki jih je mogo?e identificirati, kot so storitve distribucije ali promocije, predmet DDV.“

6 ?len 73a Direktive o DDV dolo?a:

„Brez poseganja v ?len 73 je dav?na osnova za dobavo blaga ali opravljanje storitev v zvezi z ve?namenskim kuponom enaka pla?ilu, pla?anemu za kupon, oziroma, ?e teh informacij ni na voljo, denarni vrednosti, navedeni na samem ve?namenskem kuponu ali v pripadajo?i dokumentaciji, zmanjšanemu za znesek DDV, ki se nanaša na dobavljeno blago ali opravljene storitve.“

Direktiva 2016/1065

7 V uvodnih izjavah 2, 4 in 5 Direktive 2016/1065, s katero je bila spremenjena Direktiva 2006/112, med drugim zaradi vklju?itve ?lenov ?lene 30a, 30b in 73a, je navedeno:

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

[...]

(4) Ta pravila bi se morala nanašati samo na kupone, ki se lahko unov?ijo 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) Dolo?be glede kuponov ne bi smele povzro?iti nobene spremembe pri DDV obravnavi vozovnic, vstopnic za kinematografe in muzeje, poštних znamk in podobnega.“

Švedsko pravo

8 ?lena 30a in 30b Direktive o DDV sta bila v švedsko pravo prenesena zlasti s ?lenoma 20 in 21 poglavja 1, ?lenom 12 poglavja 2 in ?lenom 3c poglavja 7 mervärdesskattelagen (1994:200) (zakon (1994:200) o davku na dodano vrednost) z dne 30. marca 1994 (SFS 1994, št. 200).

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

9 Družba DSAB je podjetje, ki turistom, ki obiš?ejo mesto Stockholm (Švedska), prodaja kartico iz postopka v glavni stvari.

10 Ta kartica imetniku za omejeno obdobje in do dolo?ene vrednosti omogo?a dostop do približno šestdesetih turisti?nih to?k, kot so znamenitosti oziroma muzeji. Poleg tega omogo?a dostop do približno desetih storitev potniškega prevoza, kot so vožnje, ki jih opravljajo avtobusi in ladje družbe DSAB, imenovane „Hop On – Hop Off“, pa tudi ogledov znamenitosti, ki jih organizirajo drugi ponudniki. Za nekatere od teh storitev se pla?uje DDV po stopnjah od 6 % do 25 %, druge storitve pa so oproš?ene DDV. Imetnik uporablja kartico iz postopka v glavni stvari kot pla?ilno sredstvo za dostop do storitve ali njeno uporabo in ne pla?a nobenega dodatka, ker se ta kartica preprosto registrira prek za to zasnovanega ?italnika. Ponudnik nato v skladu s pogodbo, sklenjeno z družbo DSAB, od te za vsako vstopnino ali uporabo prejme pla?ilo v dolo?enem

odstotku običajne cene vstopnine ali uporabe. Ponudnik imetniku navedene kartice ni dolžan odobriti dostopa do svojih storitev več kot enkrat. Družba DSAB ne zagotavlja minimalnega števila obiskovalcev. Če je vrednostna omejitev iste kartice dosežena, je uporabnik ne more več uporabljati.

11 Obstaja več različic kartice iz postopka v glavni stvari z različnimi obdobji veljavnosti in vrednostnimi omejitvami. Kartica za odraslo osebo, ki velja 24 ur, tako stane 669 švedskih kron (SEK) (približno 65 EUR). V tem obdobju veljavnosti lahko imetnik to kartico uporablja kot sredstvo za plačilo storitev v znesku 1800 SEK (približno 176 EUR). Navedeno obdobje veljavnosti za tiste, ko je kartica prvič uporabljena. Isto kartico je treba uporabiti v enem letu od njenega nakupa.

12 Skatterättsnämnden (komisija za davčno pravo, Švedska) je na predlog družbe DSAB za izdajo davčnega stališča odločila, da kartica iz postopka v glavni stvari ni „večnamenski kupon“ v smislu člena 30a Direktive o DDV. Menila je, da iz opredelitve „kupona“ v smislu tega člena in iz določb o izražanju davčne osnove izhaja, da mora imeti kupon neko nominalno vrednost oziroma se nanašati na določene dobave blaga ali opravljanje storitev. Po mnenju te komisije mora iz kupona jasno izhajati, kaj je mogoče dobiti v zameno zanj, čeprav lahko, kadar gre za večnamenski kupon, obstaja negotovost glede davčne stopnje ali države obdavčitve.

13 Navedeno stališče sta pri predložitvenem sodišču izpodbijali tako davčna uprava kot družba DSAB.

14 Davčna uprava trdi, da kartice iz postopka v glavni stvari ni mogoče opredeliti kot „kupon“ v smislu člena 30a Direktive o DDV. Šlo naj bi za nekakšno kartico za prosti čas, katere vrednostna omejitev naj bi bila zelo visoka v primerjavi z njenim obdobjem veljavnosti, ki naj bi bilo zelo kratko. Povprečen potrošnik naj tako ne bi mogel izkoristiti vseh možnosti, ki jih ta kartica ponuja. Popust, ki ga imetnik kartice prejme od običajne cene obiskanih znamenitosti, naj bi bil sorazmeren s stopnjo uporabe kartice. Zato naj se ne bi moglo šteti, da se ista kartica kot taka zamenja za blago ali storitve.

15 Družba DSAB pa trdi, da kartica iz postopka v glavni stvari izpolnjuje pogoje iz člena 30a Direktive o DDV in da je „večnamenski kupon“ v smislu tega člena. Družba DSAB zlasti navaja, da so zadevni ponudniki dolžni sprejeti to kartico kot plačilno sredstvo in da je v pogojih, ki veljajo za imetnike kartice, navedeno, katere storitve je mogoče plačati z navedeno kartico in kdo so ponudniki teh storitev. Isto kartico naj bi bilo mogoče uporabiti kot plačilo za storitve, ki so obdavčene z različnimi davčnimi stopnjami. Zato naj znesek DDV, ki ga je treba plačati za storitve, ki so lahko zajete kartico iz postopka v glavni stvari, ob izdaji te kartice ne bi bil znan.

16 V teh okoliščinah je Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska), ki je ugotovilo, da se Sodišče še ni izreklo o tem, kako je treba razlagati določbe Direktive o DDV, ki se nanašajo na kupone, in da delo odbora za DDV, ustanovljenega na podlagi člena 398 te direktive, ni pripeljalo do soglasja glede davčne obravnave instrumentov, kot je kartica iz postopka v glavni stvari, 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?“

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 30a Direktive o DDV razlagati tako, da je instrument, ki imetniku daje pravico do različnih storitev na določenem kraju za omejeno obdobje in do določene vrednosti, lahko „kupon“ v smislu člena 30a, točka 1, te

direktive, tudi če povprečni potrošnik zaradi omejenega obdobja veljavnosti tega instrumenta ne more izkoristiti vseh ponujenih storitev, in če je odgovor pritrdilen, ali je tak instrument lahko „večnamenski kupon“ v smislu člena 30a, točka 3, navedene direktive.

18 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je (sodba z dne 18. novembra 2020, Kaplan International Colleges UK, C-777/19, EU:C:2020:934, točka 39 in navedena sodna praksa).

19 V zvezi s tem je treba na prvem mestu določiti pogoje, pod katerimi je instrument mogoče opredeliti kot „kupon“ glede na člen 30a, točka 1, Direktive o DDV.

20 V skladu s to določbo „kupon“ pomeni 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.

21 Preveriti je torej treba, prvič, ali v zvezi s takim instrumentom obstaja obveznost, da se sprejme kot celotno ali delno plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, in drugič, ali navedeni instrument oziroma pripadajoča dokumentacija podrobno določata, katero blago se dobavlja in katere storitve se opravljajo oziroma kdo so njihovi potencialni dobavitelji ali ponudniki. Kot je razvidno iz člena 30a, točka 1, Direktive o DDV, ki vsebuje veznik „in“, ter kot je generalna pravobranilka ugotovila v točki 41 sklepnih predlogov, sta pogoja, na katera je bilo opozorjeno v točki 20 te sodbe, kumulativna.

22 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da sta ta pogoja očitno izpolnjena, vendar bo moralo to preveriti predložitveno sodišče.

23 V zvezi s trditvami davčne uprave, da kartica iz postopka v glavni stvari ne more biti „kupon“ v smislu člena 30a, točka 1, Direktive o DDV, ker naj povprečen potrošnik ne bi mogel izkoristiti vseh ponujenih storitev zaradi omejenega obdobja veljavnosti te kartice, je treba ugotoviti, da teh trditev ni mogoče sprejeti.

24 Kot je generalna pravobranilka v bistvu ugotovila v točki 57 sklepnih predlogov, iz opredelitve pojma „kupon“ iz člena 30a, točka 1, Direktive o DDV namreč ne izhaja, da bi bilo obdobje veljavnosti zadevne kartice oziroma možnost koriščenja vseh storitev, ki jih ponuja, upošteven dejavnik pri opredelitvi navedene kartice kot „kupon“ v smislu te določbe.

25 Poleg tega v nasprotju s tem, kar italijanska vlada trdi v svojem pisnem stališču, izdaje instrumenta, kot je kartica iz postopka v glavni stvari, ni mogoče opredeliti kot „eno samo storitev“ ob upoštevanju raznolikosti ponujenih storitev in tretjih gospodarskih subjektov, ki delujejo kot ponudniki.

26 Poleg tega bi bila taka opredelitev v nasprotju s ciljem, izraženim v uvodni izjavi 5 Direktive (EU) 2016/1065, saj bi pripeljala do uvedbe enotne davčne stopnje za storitve, kot so prevozi ali vstopnine v muzeje, za katere veljajo različne stopnje DDV oziroma so tega davka oproščene. Taka opredelitev bi lahko pripeljala tudi do dvojne obdavčitve zadevnih storitev, čeprav je cilj Direktive (EU) 2016/1065 med drugim preprečitev take obdavčitve, kot je razvidno iz uvodne izjave 2 te direktive.

27 V teh okoliščinah in brez poseganja v preveritev, navedeno v točki 22 te sodbe, je očitno, da je kartico iz postopka v glavni stvari mogoče opredeliti kot „kupon“ v smislu člena 30a, točka 1,

Direktive o DDV.

28 Na drugem mestu, v zvezi z opredelitvijo kartice iz postopka v glavni stvari kot „ve?namenskega kupona“ v smislu ?lena 30a, to?ka 3, Direktive o DDV je treba ugotoviti, da ima ta pojem vsestranski pomen. Vsi kuponi, ki niso enonamenski kuponi, so v skladu s to dolo?bo „ve?namenski kuponi“. Zato je treba najprej preveriti, ali je navedena kartica zajeta s pojmom „enonamenski kupon“ iz ?lena 30a, to?ka 2, Direktive o DDV.

29 V skladu z zadnjenavedeno dolo?bo „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 pla?ati za navedeno blago ali storitve.

30 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odlo?be razvidno, da kartica iz postopka v glavni stvari omogo?a dostop do razli?nih storitev, za katere veljajo razli?ne stopnje DDV oziroma so oproš?ene DDV, in da ni mogo?e vnaprej predvideti, katere storitve bo imetnik kartice izbral.

31 V tem primeru je treba ugotoviti, da DDV, dolgovan za storitve, opravljene za zadevnega imetnika kartice, ob izdaji kartice ni znan, kar izklju?uje opredelitev te kartice kot „enonamenskega kupona“ v smislu ?lena 30a, to?ka 2, Direktive o DDV. Kot je generalna pravobranilka navedla v to?ki 66 sklepnih predlogov, ker je ta kartica – s pridržkom preveritve, navedene v to?ki 22 te sodbe – lahko „kupon“, jo je treba opredeliti kot „ve?namenski kupon“ v smislu ?lena 30a, to?ka 3, te direktive. Njeno dav?no obravnavo bo treba dolo?iti ob upoštevanju ?lena 30b, to?ka 2, in ?lena 73a navedene direktive.

32 Ob upoštevanju vseh navedenih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 30a Direktive o DDV razlagati tako, da je instrument, ki imetniku daje pravico do razli?nih storitev na dolo?enem kraju za omejeno obdobje in do dolo?ene vrednosti, lahko „kupon“ v smislu ?lena 30a, to?ka 1, te direktive, tudi ?e povpre?ni potrošnik zaradi omejenega obdobja veljavnosti tega instrumenta ne more izkoristiti vseh ponujenih storitev. Navedeni instrument je „ve?namenski kupon“ v smislu ?lena 30a, to?ka 3, navedene direktive, ker DDV, dolgovan za te storitve, ob njegovi izdaji ni znan.

Stroški

33 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

?len 30a Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2016/1065 z dne 27. junija 2016, je treba razlagati tako, da je instrument, ki imetniku daje pravico do razli?nih storitev na dolo?enem kraju za omejeno obdobje in do dolo?ene vrednosti, lahko „kupon“ v smislu ?lena 30a, to?ka 1, te direktive, tudi ?e povpre?ni potrošnik zaradi omejenega obdobja veljavnosti tega instrumenta ne more izkoristiti vseh ponujenih storitev. Navedeni instrument je „ve?namenski kupon“ v smislu ?lena 30a, to?ka 3, navedene direktive, ker davek na dodano vrednost, dolgovan za te storitve, ob njegovi izdaji ni znan.

Podpisi

* Jezik postopka: švedš?ina.