

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

TAMARE ?APETA

od 24. velja?e 2022.(1)

Predmet C-637/20

Skatteverket

protiv

DSAB Destination Stockholm AB

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Oporezive transakcije – Gradska kartica – Direktiva (EU) 2016/1065 – Pojam „vrijednosni kupon”

I. Uvod

1. Danas su na tržištu vrlo ?esti vrijednosni kuponi razli?itih vrsta (primjerice, poklon-bonovi i pretplatni?ke kartice koji se mogu iskoristiti na razli?itim prodajnim mjestima). Me?utim, iako ih potroša?i mogu relativno jednostavno iskoristiti, pokazalo se da su vrijednosni kuponi složeni instrumenti kada je rije? o obra?unu PDV-a na njih(2). Zakonodavac Unije stoga je 2016. donio izmjene(3) Direktive 2006/112/EZ (Direktiva o PDV-u)(4) kako bi razjasnio obra?un PDV-a na vrijednosne kupone(5). U ovom se predmetu od Suda traži da razjasni ta zakonodavna pojašnjenja.

2. Svojim zahtjevom za prethodnu odluku Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) traži pojašnjenje o pojmu „vrijednosni kupon” u smislu ?lanka 30.a Direktive o PDV-u. To bi tom sudu trebalo omogućiti da odlu?i o poreznom tretmanu gradske kartice koja se nudi posjetiteljima grada Stockholma.

II. Pravni okvir

3. Šesta direktiva Vije?a 77/388/EEZ(6) stavljena je izvan snage od 1. sije?nja 2007. Direktivom o PDV-u.

4. Podru?je primjene Direktive o PDV-u odre?eno je u njezinu ?lanku 2. stavku 1. To?kom (c) tog stavka propisuje se da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju odre?ene

države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

5. Na temelju članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, pojam „isporuka robe” definiran je kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”, dok, u skladu s člankom 24. stavkom 1. te direktive, „isporuka usluga” znači „svaka transakcija koja ne čini isporuku robe”.

6. U skladu s člankom 30.a stavkom 1. Direktive o PDV-u, „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.

7. Na temelju članka 30.a stavka 2. te direktive, „jednolamjenski 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. Suprotno tomu, člankom 30.a stavkom 3. predviđa se da „višelamjenski vrijednosni kupon” znači vrijednosni kupon koji nije jednolamjenski vrijednosni kupon.

8. Člankom 30.b stavkom 2. Direktive o PDV-u propisuje se da stvarna predaja robe ili stvarno pružanje usluga u zamjenu za višelamjenski vrijednosni kupon koji je dobavljač prihvatio kao naknadu ili dio naknade podliježe PDV-u na temelju članka 2., dok svaki prethodni prijenos tog višelamjenskog vrijednosnog kupona ne podliježe PDV-u. Drugim podstavkom članka 30.b stavka 2. naglašava se da, „[a]ko prijenos višelamjenskog 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”.

9. U skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u, oporezivi iznos za isporuke robe ili usluga uključuje sve što čini naknadu koju je dobavljač od kupca ili neke treće strane dobio ili će dobiti u zamjenu za isporuku, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.

10. Člankom 73.a te direktive propisuje se da je, ne dovodeći u pitanje članak 73., oporezivi iznos za isporuku robe ili usluga obavljen u odnosu na višelamjenski vrijednosni kupon jednak naknadi plaćenju za vrijednosni kupon ili, ako nema informacija o toj naknadi, novčanoj vrijednosti navedenoj na samom višelamjenskom vrijednosnom kuponu ili u povezanoj dokumentaciji, umanjen za iznos PDV-a koji se odnosi na isporučenu robu ili usluge.

11. Članci 30.a, 30.b i 73.a Direktive o PDV-u uvedeni su Direktivom iz 2016. Relevantne uvodne izjave te direktive glase kako slijedi:

„(1) Direktivom [o PDV-u] određuju se pravila o vremenu i mjestu isporuke robe i usluga, oporezivom iznosu, obvezi obračuna poreza na dodanu vrijednost (PDV) te pravu na odbitak. Međutim, ta pravila nisu dovoljno jasna ni sveobuhvatna kako bi osigurala dosljednost u poreznom tretmanu transakcija koje uključuju vrijednosne kupone u opsegu koji ima neželjene posljedice za pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta.

(2) Kako bi se osigurao siguran i jednak tretman, postigla usklađenost s načelima općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjerni 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.

(3) S obzirom na nova pravila o mjestu isporuke za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog

i televizijskog emitiranja te elektronički isporučene usluge koja se primjenjuju od 1. siječnja 2015., potrebno je zajedničko rješenje za vrijednosne kupone kako bi se osiguralo da ne bude neusklađenosti u vezi s vrijednosnim kuponima koji se isporučuju među državama članicama. U tu svrhu ključno je uspostaviti pravila kako bi se razjasnio 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 sljedećima.

(6) Kako bi se jasno ustanovilo što čini vrijednosni kupon u svrhu PDV-a i kako bi se razlikovali vrijednosni kuponi od platnih instrumenata, potrebno je definirati vrijednosne kupone, koji mogu biti u fizičkom ili elektroničkom obliku, prepoznajući njihove glavne značajke, posebno vrstu prava povezanoga s vrijednosnim kuponom te obvezu da ga se prihvati kao naknadu za isporuku robe ili usluga.”

III. Pitanje, glavni postupak, prethodno pitanje i postupak pred Sudom

12. DSAB Destination Stockholm, tužitelj u glavnom postupku, izdaje i prodaje gradske kartice posjetiteljima Stockholma (Švedska).

13. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da te kartice omogućuju imateljima da posjete približno 60 atrakcija, poput znamenitosti i muzeja, u ograničenom razdoblju i do određene vrijednosti. Imatelji kartica također imaju neograničen pristup uslugama prijevoza u razdoblju valjanosti kartice, kao i mogućnost priključivanja turističkim obilascima koje nude različiti *Hop-on-Hop-off* autobusi ili brodovi.

14. Usluge obuhvaćene tim karticama su oporezive po različitim stopama ili su izuzete od oporezivanja. Imatelj kartice koristi se njome tako da je samo prislanja na poseban put, pri čemu ništa dodatno ne plaća. U skladu s ugovorom sklopljenim s izdavateljem kartice, pružatelj usluga od izdavatelja prima naknadu za svaki ulazak ili korištenje. Osim usluga prijevoza, koje su neograničene, pružatelj usluga nije dužan isporučiti uslugu imatelju više od jednog puta. Izdavatelj ne jamči minimalan broj posjetitelja. Nakon što se dosegne vrijednosno ograničenje, kartica više nije važeća.

15. Postoje različite verzije gradskih kartica za Stockholm s različitim razdobljima valjanosti i vrijednosnim ograničenjima. Cijena kartice za odraslu osobu s razdobljem valjanosti od 24 sata je 669 švedskih kruna (oko 65 eura). Tijekom razdoblja valjanosti imatelj kartice može se koristiti karticom za plaćanje usluga u vrijednosti do 1800 švedskih kruna (oko 175 eura). Razdoblje valjanosti počinje te kad se karticom prvi put koristi, a kartica se mora iskoristiti u roku od godinu dana od kupnje.

16. Tužitelj u glavnom postupku zatražio je od Skatterättsnämnden (Komisija za porezno pravo, Švedska) porezno mišljenje kako bi ishodio potvrdu da je takva gradska kartica višenamjenski vrijednosni kupon.

17. Međutim, Komisija za porezno pravo smatrala je da to nije slučaj. Zaključila je da iz definicije pojma „vrijednosni kupon”, u vezi s odredbama koje se odnose na izračun oporezivog iznosa, proizlazi da vrijednosni kupon mora imati određenu nominalnu vrijednost ili se odnositi na neku konkretnu isporuku 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, primjerice, porezne stope ili države oporezivanja.

18. Spor između Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) i društva DSAB Destination Stockholm koji je trenutno u tijeku pred Högsta förvaltningsdomstolenom (Vrhovni upravni sud) odnosi se na to porezno mišljenje.

19. Stranke se prije svega ne slažu oko toga treba li gradsku karticu uopće smatrati vrijednosnim kuponom. S jedne strane, Porezna uprava smatra da sporna kartica nije vrijednosni kupon jer ima visoko vrijednosno ograničenje, a kratko trajanje valjanosti, zbog čega prosječni potrošač sigurno neće u potpunosti iskoristiti karticu.

20. S druge strane, DSAB Destination Stockholm smatra da je kartica vrijednosni kupon zato što su je dobavljači dužni prihvatiti kao naknadu.

21. Sud koji je uputio zahtjev najprije ističe da su odredbe Direktive o PDV-u koje se odnose na vrijednosne kupone relativno nove te se primjenjuju na vrijednosne kupone izdane nakon 31. prosinca 2018.(7). Kao drugo, objašnjava da je pitanje na čijem na koji te kartice treba tretirati bilo tema rasprava u okviru Unijina Odbora za PDV(8), ali da u tom pogledu nije postignut konsenzus(9). Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev navodi da Sud još nije imao priliku očitovati se o tome kako treba tumačiti pojmove „vrijednosni kupon” i „višenamjenski vrijednosni kupon”.

22. U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Savezni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti 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?”

23. DSAB Destination Stockholm, Porezna uprava, talijanska vlada i Europska komisija podnijeli su Sudu pisana očitovanja.

IV. Analiza

24. Sud koji je uputio zahtjev traži smjernice, kao prvo, u vezi s time kako treba tumačiti pojam „vrijednosni kupon”, koji je u Direktivu o PDV-u uveden Direktivom iz 2016. To je tumačenje nužno kako bi se sudu koji je uputio zahtjev omogućilo da riješi pitanje je li štokholmska gradska kartica obuhvaćena tim pojmom. Ako je kartica doista vrijednosni kupon, sud koji je uputio zahtjev traži, kao drugo, pojašnjenje pojma „višenamjenski vrijednosni kupon”.

25. U odgovaranju na ta pitanja postupit će se na sljedeći način. Kao prvo, kako bih objasnila zašto se to pitanje uopće postavilo, razmotrit ću povijest obrađivanja PDV-a na gradske kartice prije donošenja Direktive iz 2016. Zatim ću, kako bih utvrdila što je obuhvaćeno pojmom „vrijednosni kupon”, ispitati zakonodavni kontekst i pravila koja su iz njega proizišla, a kojima su uvedene izmjene Direktive o PDV-u. Naposljetku ću odgovoriti na pitanje treba li gradske kartice smatrati vrijednosnim kuponima za potrebe PDV-a.

A. Obračun PDV-a na gradske kartice prije Direktive iz 2016.

26. Iako Sud nikad nije bio pozvan izjasniti se o obra?unu PDV-a na gradske kartice, to ne zna?i da ni porezna tijela ni sudovi država ?lanica nisu primjenjivali pravo Unije na obra?un PDV-a na takve kartice. Me?utim, izvješ?a o nacionalnim slu?ajevima, kako su opisana u literaturi(10) i dokumentaciji Odbora za PDV(11), upu?uju na to da se pravo Unije razli?ito primjenjivalo.

27. Iz izvješ?a Odbora za PDV(12) proizlazi da postoje tri glavna na?ina na koja se na gradske kartice obra?unavao PDV. Prvi je bio taj da se gradske kartice izuzmu od PDV-a. Transakcija izme?u izdavatelja i imatelja kartice izuzeta je na temelju ?lanka 13. dijela B to?ke (d) podto?ke 1. Šeste direktive (koji je postao ?lanak 135. stavak 1. to?ka (b) Direktive o PDV-u) na na?in da se smatra odobravanjem kredita. Transakcija izme?u izdavatelja kartice i dobavlja?a tako?er je izuzeta, ali na temelju ?lanka 13. dijela B to?ke (d) podto?ke 2. Šeste direktive (koji je postao ?lanak 135. stavak 1. to?ka (c) Direktive o PDV-u), koji se odnosi na osiguranje pla?anja. Me?utim, ?ak i ako su države za transakcije izvršene pomo?u gradskih kartica smatrale da su kredit i osiguranje pla?anja, one su i dalje imale mogućnost, na temelju ?lanka 13. dijela C to?ke (b) Šeste direktive (koji je postao ?lanak 137. stavak 1. to?ka (a) Direktive o PDV-u), dopustiti poreznim obveznicima da se odlu?e za obra?un PDV-a na te ina?e izuzete transakcije(13).

28. Stoga se ?ini da je prvi na?in na koji su gradske kartice bile klasificirane u svrhu PDV-a bilo njihovo porezno izuze?e, s mogućnoš?u povratka u okvir oporezivih transakcija(14). Tu ?u opciju nazivati opcija „izuze?a”.

29. Prema drugoj opciji, koju ?u zvati opcija „potpunog oporezivanja”, transakcije izvršene pomo?u gradske kartice podliježu PDV-u. Izdavatelj gradske kartice trebao bi naplatiti PDV na prodaju kartice na temelju ukupnog nominalnog iznosa navedenog na toj kartici(15). Svaka pojedina?na usluga pružena u okviru kartice tako?er podliježe PDV-u. Postoje dokazi da je sud koji je uputio zahtjev na taj na?in tretirao gradske kartice u svojoj sudskoj praksi(16) koja je prethodila primjeni Direktive iz 2016.(17). U izvješ?ima Odbora za PDV sugerira se da je do takve klasifikacije gradskih kartica u praksi došlo i u odre?enim drugim državama ?lanicama(18).

30. Transakcije izvršene pomo?u gradske kartice podliježu PDV-u i prema tre?oj opciji, koju ?u zvati opcija „profitne marže”. Kao u drugoj opciji, PDV se napla?uje i na isporuku gradske kartice od strane njezina izdavatelja; me?utim, porezna osnovica nije ukupna nominalna vrijednost kartice, nego samo iznos koji preostane nakon odbitka iznosa pla?enih kao naknada za stvarno isporu?ene usluge, takozvana profitna marža(19). Konkretno, jednom kad je kartica upotrijebljena, izdavatelj prikuplja informacije od razli?itih pružatelja i pla?a naknadu za stvarno pružene usluge. PDV je uklju?en u tu naknadu i ne može se odbiti. Nakon toga izdavatelj kartice pla?a PDV na razliku izme?u naknade primljene za karticu i naknade ispla?ene za stvarno izvršene transakcije.

31. Iz prethodno navedenog proizlazi da se gradske kartice za potrebe PDV-a tretiraju na najmanje tri razli?ita na?ina.

32. Kao što ?emo vidjeti, ako se gradske kartice smatraju vrijednosnim kuponima, samo je tre?a opcija „profitne marže” primjenjiva kao primjeren na?in oporezivanja gradskih kartica PDV-om, barem što se ti?e onih gradskih kartica koje su osmišljene kao višenamjenski vrijednosni kuponi. Prva opcija „izuze?a”, koja gradske kartice smatra platnim instrumentima, bila bi protivna svrsi Direktive iz 2016., ?iji je cilj, kao što je to navedeno u njezinoj uvodnoj izjavi 6., razlikovati vrijednosne kupone od platnih instrumenata(20). Druga opcija „potpunog oporezivanja” ne bi bila u skladu s poreznim sustavom koji se primjenjuje na vrijednosne kupone, neovisno o tome je li rije? o jednonamjenskom ili višenamjenskom vrijednosnom kuponu. Iako je ta porezna opcija možda naju?inkovitija u pogledu ubiranja poreza, njome se stvara opasnost od dvostrukog oporezivanja ili oporezivanja robe ili usluga koji su ina?e izuzeti (kao što su, primjerice, ulasci u muzej). Ta porezna opcija stoga bi tako?er bila protivna cilju Direktive iz 2016., koji je, pojašnjavanjem na?ina

obra?una PDV-a na vrijednosne kupone, bio izbje?i dvostruko oporezivanje ili neoporezivanje. Opcijom „profitne mar?e” uspješno se izbjegava dvostruko oporezivanje, ?ak i ako ju je složenije provesti. Ipak, sve u svemu, ispostavlja se da ono što se na prvi pogled nekomu izvana može ?initi složenim nije toliko komplicirano za profesionalce naviknute na takav porezni sustav(21).

B. Direktiva iz 2016.

33. Kada se radi o metodi tuma?enja propisa, jedan od elemenata koji treba uzeti u obzir je namjera zakonodavca, u mjeri u kojoj je se može shvatiti iz teksta ili zakonodavne povijesti i radnih dokumenata(22). Stoga valja ispitati smisao i strukturu Direktive iz 2016. kao i tekst kojim se definira sadržaj pojma vrijednosni kupon.

1. Smisao i struktura Direktive iz 2016.

34. Preambula zakonodavnih akata ?esto je korisna za razumijevanje razloga koje je zakonodavac imao za donošenje pravila sadržanih u aktu. U uvodnoj izjavi 1. Direktive iz 2016. objašnjava se da je razlog zbog kojeg su izmjene predložene bio taj što postoje?a pravila o tome kako se PDV treba obra?unati na vrijednosne kupone nisu bila dovoljno jasna. Stoga su bila potrebna pojašnjenja kako bi se u razli?itim državama ?lanicama osigurala dosljednost u poreznom tretmanu transakcija koje uklju?uju vrijednosne kupone. To se potvr?uje u uvodnim izjavama 2. i 3., u kojima se navodi da je zakonodavac namjeravao pove?ati sigurnost i ujedna?enost u tretmanu vrijednosnih kupona. U uvodnim izjavama tako?er se izražava namjera da se osigura da je tretman vrijednosnih kupona u skladu s na?elom prema kojem je op?i porez na potrošnju to?no proporcionalan cijeni roba i usluga i da bi takvo pojašnjenje trebalo pridonijeti spre?avanju nedosljednosti, narušavanja tržišnog natjecanja, dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja i smanjivanju rizika od izbjegavanja pla?anja poreza.

35. Dakle, ništa ne upu?uje na to da je zakonodavac imao namjeru uvesti novi, poseban tretman vrijednosnih kupona koji se razlikuje od op?eg obra?una PDV-a na isporuku robe ili usluga(23). Njegov je cilj bio samo pojasniti što se podrazumijeva pod postoje?im „uobi?ajenim” tretmanom prilikom obra?una na vrijednosne kupone.

36. Budu?i da nova pravila koja se odnose na vrijednosne kupone stoga nisu iznimka od op?ih pravila Unije u području oporezivanja, ne slažem se s Poreznom upravom i talijanskom vladom da se ta pravila moraju usko tuma?iti.

37. Kako bi se pojasnio sustav PDV-a u pogledu vrijednosnih kupona, Direktivom iz 2016. u op?u Direktivu o PDV-u uvedeni su ?lanci 30.a, 30.b i 73.a. U prilog tuma?enju tih izmjena kao jednostavno ponovnog navo?enja ve? postoje?ih pravila u pogledu vrijednosnih kupona govore i mjesta na kojima su unesene nove odredbe, a koja su dio sustava op?e Direktive o PDV-u.

38. ?lanci 30.a i 30.b uklju?eni su u dio Direktive o PDV-u koji se odnosi na „Oporezive transakcije” kao novo poglavlje 5., naslovljeno „Zajedni?ke odredbe za poglavlja 1. i 3.”. Navedeni ?lanak 73.a unesen je u dio te direktive koji se odnosi na „[o]porezivi iznos”. U toj se odredbi navodi da se ona primjenjuje „[n]e dovode?i u pitanje ?lanak 73.”. Ona stoga slijedi op?u strukturu, ali je detaljnije objašnjava u pogledu višenamjenskih vrijednosnih kupona.

2. Definicija pojma „vrijednosni kupon” iz Direktive o PDV-u

39. ?lankom 30.a stavkom 1. Direktive o PDV-u vrijednosni kupon definira se kao instrument za koji postoji obveza da ga se prihvati kao naknadu ili djelomi?nu naknadu za isporuku robe ili usluga i koji sadržava informacije o robi ili uslugama za koje se može iskoristiti ili, podredno, koji sadržava informacije o potencijalnim dobavlja?ima.

40. Valja istaknuti da ta definicija ne obuhva?a sve instrumente koje su uobi?ajeno smatra vrijednosnim kuponima(24). Jedan takav instrument je „vrijednosni kupon za popust”. On je isklju?en iz definicije u Direktivi o PDV-u, iako je bio predvi?en u prvotnom prijedlogu Direktive iz 2016.(25). Kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 4. Direktive iz 2016., razlog isklju?enja vrijednosnih kupona za popust bio je taj da takvi instrumenti imatelju daju pravo na popust na kupnju robe ili usluga, ali ih se ne može upotrijebiti kao naknadu za isporuku robe ili usluga. U svakom slu?aju, gradska se kartica ne može smatrati vrijednosnim kuponom samo na temelju toga što je se ?esto naziva vrijednosnim kuponom. Da bi je se smatralo vrijednosnim kuponom, ona mora ispuniti dva uvjeta propisana ?lankom 30.a Direktive o PDV-u.

41. Dva uvjeta predvi?ena u ?lanku 30.a stavku 1. Direktive o PDV-u su kumulativna.

42. Prvi je uvjet da instrument mora sadržavati obvezu dobavlja?a robe ili usluga da ga prihvate kao naknadu ili dio naknade za isporuku robe ili usluga koju oni pružaju.

43. U svojim o?itovanjima pred Sudom DSAB Destination Stockholm ustraje na tome da se upravo na tom uvjetu temelji odlu?uju?i kriterij za utvr?ivanje toga može li se instrument smatrati vrijednosnim kuponom. Me?utim, talijanska vlada isti?e da je temeljna zna?ajka vrijednosnog kupona da se njime imatelju daje pravo da od unaprijed odre?enih dobavlja?a primi robu ili usluge koje su koli?inski i kvalitativno odre?ene.

44. Iako je pravo na isporuku robe ili usluga korištenjem vrijednosnog kupona obi?no dio takvih instrumenata, ta se zna?ajka nije smatrala odlu?uju?om za njegovu definiciju. U prvotnom se prijedlogu ?lankom 30.a odre?ivalo da ?e „vrijednosni kupon’ zna?iti instrument koji daje pravo na primanje isporuke robe ili usluga [...]”(26). Me?utim, kona?ni tekst te odredbe ne spominje pravo na primanje robe ili usluga kao sastavni element vrijednosnog kupona, nego se više usredoto?uje na obvezu dobavlja?a da prihvati taj instrument kao naknadu(27). Stoga se ne može prihvatiti argument talijanske vlade prema kojem je pravo na primanje robe ili usluga temeljno obilježje vrijednosnog kupona.

45. Drugi uvjet da bi instrument bio vrijednosni kupon jest taj da su roba ili usluge koje treba isporu?iti ili identitet njihovih potencijalnih dobavlja?a nazna?eni u samom instrumentu ili u povezanim dokumentima. Op?enito je prihva?eno da su te zna?ajke ono što razlikuje vrijednosne kupone od klasi?nih platnih instrumenata(28).

46. Taj je uvjet postavljen alternativno, tako da je, kako bi instrument bio vrijednosni kupon, dovoljno da je jasno u pogledu kojih se proizvoda ili usluga može koristiti kao naknada. Ako roba i usluge nisu precizirane, dovoljno je da su poznati dobavlja?i robe ili usluga koji su dužni prihvatiti vrijednosni kupon kao naknadu.

47. Dakle, prema definiciji vrijednosnog kupona iz Direktive o PDV-u, da bi se neki instrument smatralo vrijednosnim kuponom, moraju biti ispunjena dva gore navedena uvjeta. Me?utim, taj tekst ne daje odgovor na pitanje treba li se svaki instrument koji ispunjava ta dva uvjeta nužno smatrati vrijednosnim kuponom. Predložit ?u odgovor na to pitanje nakon što ispitam ispunjavaju li gradske kartice dva uvjeta predvi?ena ?lankom 30.a stavkom 1. Direktive o PDV-u.

C. Porezni tretman gradskih kartica

48. Postoje razne gradske kartice(29), što ne znači da se sve gradske kartice automatski smatraju vrijednosnim kuponima. Dakle, o tome treba odlučiti od slučaja do slučaja. Vrijednosni kuponi su samo one kartice koje ispunjavaju kumulativne uvjete iz članka 30.a Direktive o PDV-u(30).

49. S druge strane, uzimajući u obzir određene argumente iznesene u pisanim očitovanjima sudionika, valja se zapitati jesu li one gradske kartice koje doista ispunjavaju dva uvjeta predviđena Direktivom o PDV-u nužno vrijednosni kuponi. Drugim riječima, može li se iz sustava PDV-a kakav je predviđen za vrijednosne kupone isključiti instrument koji ispunjava sve kriterije da bi ga se smatralo vrijednosnim kuponom i, u slučaju potvrdnog odgovora, zbog kojih razloga?

1. *Gradske kartice kao vrijednosni kuponi*

50. Prema mojem mišljenju, može se sa sigurnošću zaključiti da većina gradskih kartica podrazumijeva obvezu dobavljača koji sudjeluju u sustavu da ih prihvate kao naknadu. Stoga najčešće ispunjavaju prvi uvjet. Kad je riječ o gradskoj kartici za Stockholm, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su operatori koji upravljaju muzejima ili drugim znamenitostima ili uslugama prijevoza i koji sudjeluju u kartičnoj shemi obvezni prihvatiti karticu u zamjenu za pružanje usluga. Međutim, to je tako samo tijekom razdoblja valjanosti kartice i do najveće granice vrijednosti kartice (koja je znatno viša od cijene kartice).

51. U tom pogledu, ne čini mi se relevantnim mora li dobavljač karticu prihvatiti kao naknadu samo jedanput ili svaki put kad se imatelj kartice njome želi koristiti za istu uslugu. Važno je da se gradska kartica mora barem jednom prihvatiti. Stoga sporazum prema kojem dobavljač može odbiti ispuniti obvezu prema imatelju kartice više od jednom (iako je može dobrovoljno ispuniti prema istom imatelju kartice više od jednom), kao što je to slučaj s gradskom karticom za Stockholm, nije protivan prvom uvjetu jer dobavljač i dalje ima obvezu prihvatiti karticu barem jednom.

52. Porezna uprava ističe dva dodatna razloga zbog kojih se gradsku karticu za Stockholm ne bi trebalo smatrati vrijednosnim kuponom. Kao prvo, ona tvrdi da kartica ne bilježi uzastopno novčano smanjenje svoje vrijednosti, tako da imatelj kartice ne može znati koliki iznos preostaje na kartici nakon svakog korištenja, i, kao drugo, da je neograničeno korištenje uslugama prijevoza obuhvaćeno tom karticom pretplata, a ne vrijednosni kupon.

53. Kartica čija bi se vrijednost smanjila nakon svake uporabe bila bi konceptualno slična platnom instrumentu. Suprotno tomu, cilj je Direktive iz 2016. uspostaviti razliku između vrijednosnih kupona i platnih instrumenata(31). Stoga nije nužno, a vjerojatno je čak i protivno cilju te direktive, da se radi određivanja vrijednosnih kupona uvede uvjet koji je nadahnut značajkama platnih instrumenata. To ne znači da se instrumenti čija se vrijednost smanjuje nakon svake uporabe ne mogu smatrati vrijednosnim kuponima. Međutim, to se ne može smatrati uvjetom. Dovoljno je da se, do granica gornje vrijednosti, vrijednosni kupon prihvaća kao naknada za usluge koje sadržava. Stoga se činjenica da gradska kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku ne pokazuje imatelju koliki mu iznos preostaje na kartici ne protivi tomu da je se smatra vrijednosnim kuponom.

54. Drugi prigovor koji je istaknula Porezna uprava jest taj da neki aspekti gradske kartice slično pretplati, tako da se ta kartica ne može smatrati vrijednosnim kuponom. U slučaju pretplata (primjerice za teretanu ili za korištenje prijevoznim uslugama na jedan dan, mjesec ili slično razdoblje) transakcija je već izvršena te je oporeziva transakcija već utvrđena u trenutku plaćanja

cijene pretplate. To nije slu?aj kada je rije? o gradskim karticama koje se upotrebljavaju kao vrijednosni kuponi. Gradska kartica svojem imatelju dodjeljuje samo mogućnost stjecanja pretplate za usluge prijevoza. Stoga oporeziva transakcija nastupa tek kada se (i ako) karticom koristi za javni prijevoz. Osim toga, u uzastopnim ugovorima o izvršenju pojedino izvršenje nije oporeziva transakcija u smislu ?lanka 2. Direktive o PDV-u. U tom pogledu gradska kartica ništa ne mijenja. Ako imatelji kartica iskoriste mogućnost koju nudi gradska kartica da steknu pretplatu, isporuka te pretplate se oporezuje, ali ne i naknadno kontinuirano pružanje usluga (primjerice svaka vožnja autobusom).

55. Stoga ?injenica da gradska kartica omogućava imatelju kartice da je upotrijebi kao naknadu za pretplatu, koja je usluga s vlastitim pravilima u području PDV-a, ne spre?ava da je se smatra vrijednosnim kuponom niti je u suprotnosti s poreznim sustavom koji se primjenjuje na pretplate.

56. Što se ti?e drugog uvjeta, navedenog u ?lanku 30.a Direktive o PDV-u, prema kojem moraju biti poznati roba ili usluge koje treba isporučiti ili identitet njihovih potencijalnih dobavlja?a, u odluci kojom se upu?uje prethodno pitanje tako?er se navodi da se u kartici i povezanim dokumentima izri?ito navode dobavlja?i koji sudjeluju kao i usluge koje se mogu zahtijevati.

57. Ipak, Porezna uprava je istaknula da se gradska kartica ne može smatrati vrijednosnim kuponom jer je prosje?nom potroša?u zbog njezina ograni?enog razdoblja uporabe nemogu?e iskoristiti sve usluge obuhva?ene karticom. Me?utim, ništa u definiciji pojma „vrijednosni kupon” ne zahtijeva da sve relevantne usluge (ili proizvode) treba iskoristiti da bi se instrument mogao smatrati vrijednosnim kuponom. Instrumenti koji omogućuju da se iskoriste sve isporuke robe ili usluga (primjerice vrijednosni kuponi koji se koriste u maloprodajnim prodavaonicama) doista su vrijednosni kuponi ako ih se mora prihvatiti kao naknadu. Me?utim, zahtjev da se iskoriste sve robe ili usluge nije uvjet da bi instrument bio vrijednosni kupon(32). Upravo suprotno, kao što je to gore navedeno(33): dio definicije pojma „vrijednosni kupon” u kojem se navodi da on uklju?uje pravo na isporuku popisane robe i usluga nije bio uklju?en u kona?nu verziju Direktive iz 2016. To je dodatni argument u prilog tuma?enju da je zakonodavac odbio uvjet da, kako bi se instrument smatrao vrijednosnim kuponom, moraju biti iskorištene sve usluge. Stoga ?injenica da kratko razdoblje valjanosti gradskih kartica ?esto ne omogućava imateljima kartica da se koriste svim popisanim uslugama ne utje?e na utvr?enje prema kojem je, za potrebe PDV-a, gradska kartica vrijednosni kupon.

58. Razlika izme?u ukupne vrijednosti svih usluga uklju?enih u karticu i njezine nominalne vrijednosti može se shvatiti ako se uzme u obzir op?enita promidžbena dimenzija ve?ine vrijednosnih kupona(34) i gradskih kartica(35). Talijanska vlada izrazila je zabrinutost da se zbog kratkog trajanja valjanosti kartice ne mogu iskoristiti sve usluge, zbog ?ega ona može biti manje zanimljiva posjetiteljima(36). Me?utim, time se ne mijenja obra?un PDV-a na takve kartice.

59. Tako?er mi se ?ini potrebnim, s obzirom na to da je to pitanje istaknuto na raspravi pred sudom koji je uputio zahtjev i u razli?itim o?itovanjima koja su sudionici podnijeli Sudu, ocijeniti kako uvodna izjava 5. Direktive iz 2016. utje?e na to ho?e li se gradske kartice prihvatiti kao vrijednosni kuponi. U toj se uvodnoj izjavi navodi da „[o]dredbe o vrijednosnim kuponima ne bi trebale dovesti do izmjena u obra?unu PDV-a pri putnim kartama, ulaznicama za kina i muzeje, poštanskim markama ili sli?nome”.

60. Cilj je te uvodne izjave, prema mojem mišljenju, pojasniti da mogućnost kupnje karata, poštanskih marki ili sli?nog putem vrijednosnog kupona ne bi smjela izmijeniti stopu PDV-a koja se primjenjuje na takve karte, od kojih su neke izuzete, a neke imaju pravo na snižene stope(37). Vrijednosni kuponi stvaraju samo mogućnost kupnje karte i stvaraju obvezu dobavlja?a takve karte da prihvati vrijednosne kupone kao naknadu. Time se ni na koji na?in ne mijenja sustav PDV-a koji se primjenjuje na takve karte. Ako je karta izuzeta od PDV-a, PDV se ne?e naplatiti,

neovisno o tome je li dobavlja? kao naknadu prihvatio novac, druge instrumente pla?anja ili vrijednosni kupon.

61. Smatram da je jedini slu?aj u kojem instrument koji ispunjava oba uvjeta utvr?ena Direktivom o PDV-u ne treba smatrati vrijednosnim kuponom onaj u kojem se zbog njega ne mo?e primijeniti poseban tretman u podru?ju PDV-a na uslugu u pogledu koje se mora prihvatiti kao naknada. Kao što ?u to pokazati u posljednjem dijelu svojeg mišljenja, ako se na gradsku karticu, kao višenamjenski vrijednosni kupon, primjenjuje takozvana opcija oporezivanja „profitne mar?e”, to što je se smatra vrijednosnim kuponom ne?e promijeniti poseban tretman u podru?ju PDV-a usluga uklju?enih u takav vrijednosni kupon za potrebe PDV-a.

62. S obzirom na sve prethodno navedeno, smatram da gradska kartica, poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, ispunjava oba uvjeta predvi?ena u ?lanku 30.a Direktive o PDV-u i da je stoga za potrebe PDV-a treba smatrati vrijednosnim kuponom.

2. Gradske kartice kao „višenamjenski vrijednosni kuponi”

63. Sud koji je uputio zahtjev ?eli znati, u slu?aju da se gradska kartica smatra vrijednosnim kuponom, je li rije? o jednonamjenskom ili višenamjenskom vrijednosnom kuponu.

64. ?lanak 30.a Direktive o PDV-u razlikuje dvije vrste vrijednosnih kupona: „jednonamjenski” i „višenamjenski”. „Višenamjenski vrijednosni kupon” definira se negativno, kao svaki kupon koji nije „jednonamjenski vrijednosni kupon”.

65. Na temelju ?lanka 30.a stavka 2. Direktive o PDV-u, „jednonamjenski vrijednosni kupon” je 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(38). Iz tih navoda proizlazi da su ti uvjeti kumulativni i da osobito podrazumijevaju da mora biti izvjesno kako ?e se u vrijeme izdavanja vrijednosnog kupona na njega obra?unati PDV.

66. Kad je rije? o gradskim karticama ili barem o gradskim karticama poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku, jasno je da u trenutku kupnje kartice nije poznato koje ?e se usluge pru?ati. Dakle, u tom trenutku nije poznato ni koje ?e se stope PDV-a primjenjivati. Takva gradska kartica stoga nije jednonamjenski vrijednosni kupon. Me?utim, budu?i da je kartica vrijednosni kupon, treba je smatrati višenamjenskim vrijednosnim kuponom.

3. Oporezivanje gradskih kartica kao višenamjenskih vrijednosnih kupona

67. Još valja objasniti kako se knji?e transakcije izvršene posredstvom gradske kartice i tko to ?ini.

68. Na?in na koji se PDV treba obra?unati na višenamjenske vrijednosne kupone poput gradskih kartica ure?en je ?lancima 30.b i 73.a Direktive o PDV-u.

69. Osobito je korisno pro?i kroz konkretnu primjenu pravila o PDV-u na višenamjenske vrijednosne kupone kada je rije? o gradskim karticama. Stoga ?u ocijeniti koje su transakcije uklju?ene u sustav oporezive i u kojem trenutku, kao i oporezivi iznos, imaju?i na umu da je potonji jedan od elemenata koje je Komisija za porezno pravo uzela u obzir pri donošenju zaklju?ka da gradske kartice, poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku, nisu obuhva?ene pojmom „vrijednosni kupon”.

70. U skladu s ?lankom 30.b stavkom 2. Direktive o PDV-u, PDV se obra?unava na „višenamjenske vrijednosne kupone” u trenutku stvarne isporuke predmetne robe ili usluge, tako da se porez ne ubire na prijenose kupona do kojih je došlo prije njegova korištenja. To je tako jer u

trenutku kupnje gradske kartice nisu poznate sve informacije relevantne za potrebe PDV-a(39).
Budući da je PDV porez na stvarne isporuke robe i usluga, u slučaju višenamjenskih vrijednosnih kupona nije moguće znati koju će se robu i usluge obuhvaćene takvim kuponom stvarno isporučiti.

71. Gradske kartice uobičajeno izdaje porezni obveznik koji nije pružatelj usluga u pogledu kojih se karticu mora prihvatiti kao naknadu. Budući da izdavatelj kartice prima naknadu od imatelja kartice za prijenos vrijednosnog kupona, postavlja se pitanje treba li tu transakciju oporezovati kao zasebnu uslugu. U suprotnom bi slučaju dio transakcija uključenih u sustav mogao ostati neoporezovan. Kao što će to pokazati, primjenom porezne opcije opisane kao „profitna marža” u točki 32. ovog mišljenja moguće je oporezivanje svih uključenih transakcija i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja.

72. Potreba primjene takvog sustava proizlazi, prema mojem mišljenju, iz zajedničkog tumačenja članka 30.b stavka 2. i članka 73.a Direktive o PDV-u. Prvom se odredbom propisuje da, „[a]ko 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”. Potonjom odredbom predviđa se da je „oporezivi iznos za isporuku robe ili usluga obavljen u odnosu na višenamjenski vrijednosni kupon jednak [...] naknadi plaćenju za vrijednosni kupon”.

73. Sustav u kojem se PDV obračunava za svaku isporuku robe ili usluga ispunjava zahtjev prema kojem je oporezivi iznos naknada primljena za vrijednosni kupon ako vrijednost robe i usluga koje su u praksi iskorištene doseže cijenu plaćenu za vrijednosni kupon(40). Međutim, ako je vrijednost svih usluga koje su u praksi iskorištene niža od cijene plaćene za vrijednosni kupon, razlika također mora podlijevati PDV-u. Taj iznos priznat je kao naknada za distribuciju ili promidžbu usluga, u skladu s člankom 30.b stavkom 2. Direktive o PDV-u, a PDV na tu „profitnu maržu” treba knjižiti izdavatelj kartice.

74. Ta vrsta sustava nije nova prema Direktivi o PDV-u. Primjenjuje se, primjerice, na oporezivanje putničkih agenata (na temelju članka 306. i sljedećih Direktive o PDV-u)(41), za koje se oporezivi iznos temelji na profitnoj marži putničkog agenta (članak 308. Direktive o PDV-u).

75. Budući da se prema Direktivi o PDV-u gradske kartice smatraju višenamjenskim vrijednosnim kuponima, njome se stoga zahtijeva da se one oporezuju u skladu s opcijom profitne marže jer taj porezni sustav poštuje osnovna načela PDV-a. Izbjegava dvostruko oporezivanje i neoporezivanje. To je još jedan dodatan razlog zbog kojeg se gradske kartice mogu smatrati višenamjenskim vrijednosnim kuponima. To rješenje odgovara ciljevima Direktive iz 2016. jer se njime pojašnjava pravilan način oporezivanja gradskih kartica, uklanjanjem svih opcija koje se u praksi primjenjuju osim jedne. Čini se da stručnjaci u području PDV-a također odobravaju takvo rješenje(42).

76. Međutim, kada bi se prihvatio prijedlog talijanske vlade – koji je prihvaćen u sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev prije donošenja Direktive iz 2016.(43), u kojoj se odabralo usporedno oporezivanje cjelokupne naknade primljene u zamjenu za gradsku karticu i za svaku stvarno pruženu isporuku robe ili usluga – to bi moglo dovesti do dvostrukog oporezivanja(44). Usvajanje te opcije „potpunog oporezivanja”(45) moglo bi, kao što to tvrdi Komisija, narušiti sustav obračuna PDV-a na karte za prijevoz ili ulaznice. To je upravo ono što je zakonodavac želio izbjeći(46).

77. Zaključno, kada bi se gradske kartice smatralo višenamjenskim vrijednosnim kuponima i time ih se oporezovalo na temelju poreznog sustava „profitne marže” svaki put kad izdavatelj nije dobavljač robe i usluga, time bi se otvorila vrata sveobuhvatnom, ujednaženom, transparentnom i neutralnom poreznom sustavu. Budući da se čini da gradska kartica o kojoj je riječ u glavnom postupku ispunjava oba uvjeta propisana Direktivom o PDV-u kako bi se neki instrument mogao

smatrati vrijednosnim kuponom, trebalo bi je smatrati vrijednosnim kuponom za potrebe PDV-a.

V. Zaključak

78. Zaključno, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) odgovori na sljedeći način:

Kartica koju su dobavljajući obvezni prihvatiti kao naknadu za isporuku roba ili usluga uključeni u tu karticu imateljima kartica na određenom mjestu, u ograničenom razdoblju i do određene vrijednosti potpada pod pojam „vrijednosni kupon” u smislu članka 30.a Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. To je slučaj čak i ako prosječni potrošač ne može iskoristiti sve usluge obuhvaćene tom karticom u određenom roku. Takva kartica je „višenamjenski vrijednosni kupon” u smislu iste odredbe u svakom slučaju kada u trenutku prijenosa te kartice nije poznat porez na isporuku robe i usluga za koje ju treba prihvatiti kao naknadu.

1 Izvorni jezik: engleski

2 Kao što je to prikazano u mojem mišljenju u predmetu *GE Aircraft Engine Services Ltd.* (C-607/20, EU:C:2022:63) od 27. siječnja 2022.

3 Vidjeti Direktivu 2016/1065 od 27. lipnja 2016. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u vezi s tretmanom vrijednosnih kupona (SL 2016., L 177, str. 9.) (u daljnjem tekstu: Direktiva iz 2016.).

4 Direktiva Vijeća 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.)

5 Vidjeti u tom smislu uvodne izjave 1., 3. i 8. Direktive iz 2016.

6 Šesta direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva)

7 Između stranaka u glavnom postupku nesporno je, a zahtjev za prethodnu odluku ne upućuje na suprotno, da se pitanje odnosi na korištenje gradskom karticom u razdoblju nakon 1. siječnja 2019.

8 Člankom 398. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđeno je: „[o]sniva se Savjetodavni odbor za porez na dodanu vrijednost, pod nazivom „Odbor za porez na dodanu vrijednost (PDV)”.

9 Odbor za PDV, „VAT Treatment of „city cards”, *Information Paper*, 3. travnja 2019.; „Working Paper No 983, New Legislation”, 13. studenoga 2019.; „Working Paper No 987, Minutes”, 2. prosinca 2019.

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

11 Odbor za PDV, „VAT Treatment of „city cards”, *Information Paper*, 3. travnja 2019.

12 *Ibidem*

- 13 Odbor za PDV, *Guidelines resulting from the 10th meeting*, 23.-24. listopada 1980., XV/353/80, 1/2.
- 14 Odbor za PDV, „VAT Treatment of ‚city cards‘”, *Information Paper*, 3. travnja 2019., str. 4.
- 15 *Ibidem*, str. 6.
- 16 Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), Strömma Turism Technologies Sjöfart AB, 18. listopada 2018., predmet broj 1980-18, ?iji je sažetak dostupan na engleskom jeziku pod nazivom „Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not”, prema bazi podataka IBFD.
- 17 U ?lanku 2. te direktive navodi se da se njezine odredbe primjenjuju od 1. sije?nja 2019.
- 18 Odbor za PDV, „VAT Treatment of ‚city cards‘”, *Information Paper*, 3. travnja 2019., str. 8.
- 19 *Ibidem*, str. 5.
- 20 Za opsežnija razmatranja o razlici izme?u vrijednosnih kupona i platnih instrumenata vidjeti to?ke 45. i 53. ovog mišljenja.
- 21 Vidjeti u tom smislu Amand, C., „Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019”, *La semaine fiscale*, br. 277, 20.-26. ožujka 2017., str. 2.
- 22 Vidjeti u tom smislu nedavnu presudu od 9. studenoga 2021., Bundesrepublik Deutschland (Održavanje obiteljskog jedinstva) (C-91/20, EU:C:2021:898, t. 49. i 52.).
- 23 Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, str. 156., vidjeti bilješku 10. ovog mišljenja.
- 24 Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, vidjeti bilješku 10. ovog mišljenja; Bijl, J. B. O., *The EU VAT Treatment of TETS in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019., str. 276.
- 25 Me?utim, prvotni prijedlog sadržavao je posebnu kategoriju „vrijednosni kupon za popust”, uz „jednonamjenski vrijednosni kupon” i „višenamjenski vrijednosni kupon”. Vidjeti uvodnu izjavu 5. kao i ?lanak 25. to?ku (e) i ?lanak 30.a stavak 1. Prijedloga direktive Vije?a o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s tretmanom vrijednosnih kupona (COM(2012) 206 *final* – 2012/0102 (CNS)).
- 26 *Ibidem*
- 27 Za sli?no tuma?enje rezultata zakonodavnog postupka vidjeti 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., str. 27.-34., na str. 28.
- 29 Za netaksativan popis europskih gradova koji nude takve kartice i njihov sadržaj vidjeti <https://welovecitycards.com/>.

30 U prilog tomu ide i okolnost da Odbor za PDV nije mogao doći do sveobuhvatnog zaključka o pitanju obračuna PDV-a na gradske kartice. Odbor za PDV, „Working Paper No 987, Minutes”, 2. prosinca 2019., str. 5.

31 Uvodna izjava 6. Direktive iz 2016.

32 Ako se vrijednosni kupon uopće ne iskoristi, to jest ako se imatelj uopće ne može njime koristiti u razdoblju tijekom kojeg ga se može započeti upotrebljavati, ne primjenjuju se odredbe o vrijednosnim kuponima. To proizlazi iz uvodne izjave 12. Direktive iz 2016., koja glasi kako slijedi: „Ovom Direktivom nisu obuhvaćene situacije u kojima krajnji potrošač ne upotrijebi višenamjenski vrijednosni kupon tijekom njegova razdoblja valjanosti i u kojima prodavatelj zadržava naknadu primljenu za taj vrijednosni kupon”.

33 Vidjeti točku 44. ovog mišljenja.

34 Bijl, J. B. O., *The EU VAT Treatment of TETS in the Context of Promotional Activities*, vidjeti bilješku 24. ovog mišljenja.

35 Drozdowska, M., Duda-Seifert, M. i Faron, A., „Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities”, *Management Sciences*, 2018., sv. 23., br. 2, str. 19.-28.

36 *Ibidem*, str. 27.

37 Same karte mogle bi se smatrati vrijednosnim kuponima. Dio pravne teorije priznaje da je teško razlikovati jednonamjenski vrijednosni kupon od karte (Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, str. 154., vidjeti bilješku 9. ovog mišljenja; i 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.). Ti isti autori smatraju, uglavnom upućujući na presudu Suda od 23. prosinca 2015., *Air France-KLM i Hop!-Brit Air* (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841) i na tekst uvodne izjave 5. Direktive iz 2016., da karte nisu vrijednosni kuponi. Međutim, to pitanje nije relevantno za ovaj zahtjev za prethodnu odluku.

38 Moje isticanje

39 Van Doesum, A., Van Kesteren, H., Van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016., str. 246.

40 Izdavatelj kartice plaća svaku stvarno pruženu isporuku robe i usluga, pri čemu cijena tih isporuka uključuje i PDV (osim ako je usluga izuzeta). Izdavatelj ne može odbiti PDV uključen u tu cijenu kao ulazni porez.

41 Što, prema mojem mišljenju, pokazuje brojne sličnosti s činjenicama u glavnom postupku. Vidjeti u tom smislu presudu od 13. listopada 2005., *Ist* (C-200/04, EU:C:2005:608).

42 Vidjeti točku 32. ovog mišljenja i navedenu literaturu.

43 Vidjeti u tom pogledu bilješku 16. ovog mišljenja.

44 Vidjeti moje mišljenje u predmetu *GE Aircraft Engine Services Ltd.* od 27. siječnja 2022. (C-607/20, EU:C:2022:63, t. 53.).

- 45 Vidjeti točke 29. i 32. ovog mišljenja.
- 46 Uvodna izjava 5. Direktive iz 2016.