

Υπόθεση C-637/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

25 Νοεμβρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

της 18ης Νοεμβρίου 2020

Αναιρεσείουσα και αναιρεσίβλητη

Skatteverket

Αναιρεσίβλητη και αναιρεσείουσα

DSAB Destination Stockholm AB

[παραλειπόμενα]

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

Προκριματική απόφαση σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ): ανάγκη εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) αποφασίζει τα ακόλουθα

ΔΙΑΤΑΞΗ

Ζητείται η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ σύμφωνα με τη συνημμένη στην παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως. [παραλειπόμενα]

[Παραλειπόμενα] [σελίδα 2 του πρωτοτύπου]

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 30α, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου,

σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ)

Εισαγωγή

- 1 Με την αίτησή του, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) ζητεί να του παρασχεθούν διευκρινίσεις σχετικά με την ερμηνεία και τη σημασία των όρων «κουπόνι» και «κουπόνι πολλαπλών σκοπών» οι οποίοι χρησιμοποιούνται στην οδηγία για τον ΦΠΑ. Το προδικαστικό ερώτημα ανέκυψε στο πλαίσιο διαδικασίας έκδοσης προκριματικής απόφασης, κινηθείσας από εταιρία που συστάθηκε με σκοπό την πώληση τουριστικής κάρτας, γνωστής με την ονομασία «city card», η οποία παρέχει στον κάτοχό της δικαίωμα λήψης συγκεκριμένων υπηρεσιών σε συγκεκριμένους τόπους για περιορισμένο χρονικό διάστημα και μέχρι ενός ορισμένου ποσού.

Εφαρμοστές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

- 2 Το άρθρο 2 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει τις πράξεις οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ. Μεταξύ των πράξεων αυτών περιλαμβάνονται οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.
- 3 Το άρθρο 30α, παράγραφος 1, ορίζει ότι 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. **[σελίδα 3 του πρωτοτύπου]**
- 4 Το άρθρο 30α, παράγραφος 2, ορίζει ότι 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.
- 5 Το άρθρο 30α, παράγραφος 3, ορίζει ότι ως «κουπόνι πολλαπλών σκοπών» νοείται ένα κουπόνι διαφορετικό από το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού.
- 6 Το άρθρο 30β, παράγραφος 2, ορίζει ότι 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.
- 7 Κατά το άρθρο 73, η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία

έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.

- 8 Το άρθρο 73α ορίζει ότι, 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.
- 9 Τα άρθρα 30α, 30β και 73α προστέθηκαν με την οδηγία (ΕΕ) 2016/1065.
- 10 Η αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2016/1065 διευκρινίζει ότι 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 [σελίδα 4 του πρωτοτύπου] που παρέχουν στον κάτοχο δικαίωμα για έκπτωση κατά την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών αλλά όχι δικαίωμα για λήψη των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών.
- 11 Η αιτιολογική σκέψη 5 διευκρινίζει ότι οι διατάξεις που αφορούν τα κουπόνια δεν θα πρέπει να οδηγήσουν σε καμία αλλαγή όσον αφορά την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των εισιτηρίων μέσω μεταφοράς, των εισιτηρίων εισόδου σε κινηματογράφους και μουσεία, των γραμματοσήμων και παρόμοιων περιπτώσεων.

Εφαρμοστές διατάξεις του εθνικού δικαίου

- 12 Κατά το κεφάλαιο 1, άρθρο 1, πρώτο εδάφιο, του mervärdesskattelagen (1994:200) [νόμου (1994:200) περί του φόρου προστιθέμενης αξίας], καταβάλλεται ΦΠΑ στο Δημόσιο, μεταξύ άλλων, για τις παροχές φορολογητέων υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός της εθνικής επικράτειας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Κατά το κεφάλαιο 2, άρθρο 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε υπηρεσία που πραγματοποιείται, μεταβιβάζεται ή παρέχεται καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο εξ επαχθούς αιτίας.
- 13 Κατά το κεφάλαιο 1, άρθρο 20, ως «κουπόνι» νοείται ένα μέσο για το οποίο υπάρχει υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Τα αγαθά που θα παραδοθούν ή οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή οι ταυτότητες των ενδεχόμενων προμηθευτών πρέπει να αναγράφονται είτε στο μέσο είτε στη σχετική τεκμηρίωση η οποία περιλαμβάνει τους όρους και τις προϋποθέσεις χρήσης αυτού του μέσου.

- 14 Το άρθρο 21 του κεφαλαίου 1 ορίζει ότι ως «κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού» νοείται ένα κουπόνι σε σχέση με το οποίο το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που καλύπτονται από το κουπόνι και η χώρα παράδοσης των εν λόγω αγαθών ή παροχής των εν λόγω υπηρεσιών είναι ήδη γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού. Ως «κουπόνι πολλαπλών σκοπών» νοείται ένα κουπόνι διαφορετικό από το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού.
- 15 Το άρθρο 12 του κεφαλαίου 2 ορίζει ότι η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών που γίνεται αποδεκτό από τον προμηθευτή ως αντάλλαγμα ή μέρος ανταλλάγματος θεωρείται ως παράδοση ή παροχή κατά την έννοια του άρθρου 1 του κεφαλαίου 2. Ωστόσο, προηγούμενες μεταβιβάσεις κουπονιών πολλαπλών σκοπών δεν συνιστούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. **[σελίδα 5 του πρωτοτύπου]**
- 16 Το άρθρο 3c του κεφαλαίου 7 ορίζει ότι ως αντάλλαγμα νοείται οτιδήποτε λαμβάνει ή πρόκειται να λάβει ο πωλητής από τον αγοραστή ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών. Αν οι προμήθειες αγαθών ή οι παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών, ως αντάλλαγμα για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες θεωρείται το αντίτιμο που έχει καταβληθεί για το κουπόνι. Ελλείψει στοιχείων σχετικά με το εν λόγω ποσό, ως αντάλλαγμα θεωρείται η χρηματική αξία που αναγράφεται στο κουπόνι πολλαπλών σκοπών ή στη σχετική τεκμηρίωση.

Το ιστορικό της διαφοράς

- 17 Η υπόθεση αφορά προκριματική απόφαση που εξέδωσε η Skatterättsnämnden (επιτροπή επίλυσης διαφορών σχετικών με το εισόδημα, Σουηδία) σχετικά με το ερώτημα του αν μια «city card» συνιστά κουπόνι πολλαπλών σκοπών. Κατά αυτού του μέρους της προκριματικής απόφασης ασκήθηκε αναίρεση ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου) τόσο από την Skatteverket (σουηδική φορολογική αρχή) όσο και από την DSAB Destination Stockholm AB, την εταιρία που ζήτησε την έκδοση της προκριματικής απόφασης. Κατά της προκριματικής απόφασης ασκήθηκε, επίσης, αναίρεση όσον αφορά τις διευκρινίσεις που περιείχε επί συνακόλουθων ζητημάτων.
- 18 Οι περιστάσεις έχουν ως εξής.
- 19 Η εν λόγω εταιρία πωλεί κάρτες σε τουρίστες που επισκέπτονται τη Στοκχόλμη. Οι κάρτες αυτές παρέχουν στους κατόχους τους δικαίωμα εισόδου σε περίπου 60 αξιοθέατα, όπως μνημεία και μουσεία, για περιορισμένο χρονικό διάστημα και μέχρι ενός ορισμένου ποσού. Επιπλέον, οι κάτοχοι των καρτών έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν περίπου 10 υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών, όπως περιηγήσεις με τουριστικά λεωφορεία και τουριστικά πλοία τύπου Hop-on-Hop-off, καθώς και ξεναγήσεις άλλων διοργανωτών. Κάποιες από αυτές τις

υπηρεσίες φορολογούνται με διαφορετικούς συντελεστές, ενώ κάποιες άλλες απαλλάσσονται από τον φόρο. Ο κάτοχος χρησιμοποιεί την κάρτα του ως μέσο πληρωμής για την είσοδο ή τη χρήση των υπηρεσιών, παρουσιάζοντας απλώς την κάρτα σε ειδικό αναγνώστη καρτών, χωρίς να προβεί σε καμία περαιτέρω πληρωμή. Ακολούθως, βάσει συμφωνίας με την εταιρία, ο διοργανωτής λαμβάνει από την εταιρία το αντίτιμο για κάθε είσοδο ή χρήση μέχρι ένα ορισμένο ποσοστό της συνήθους τιμής εισόδου ή χρήσης. Ο διοργανωτής δεν υποχρεούται να δεχθεί περισσότερο από μία είσοδο του κατόχου κάρτας. Η εταιρία δεν εξασφαλίζει ελάχιστο αριθμό επισκεπτών. Μόλις καλυφθεί το όριο αξίας της, η κάρτα παύει να ισχύει.

- 20 Υπάρχουν διάφορες εκδόσεις κάρτας με διαφορετικές περιόδους ισχύος και διαφορετικά όρια αξίας. Η τιμή μιας κάρτας ενηλίκου με διάρκεια ισχύος 24 ωρών ανέρχεται σε 669 σουηδικές κορώνες (SEK). Κατά τη διάρκεια ισχύος της κάρτας, ο κάτοχός της μπορεί να την χρησιμοποιήσει για να πληρώσει υπηρεσίες αξίας [σελίδα 6 του πρωτοτύπου] έως και 1 800 SEK. Η περίοδος ισχύος αρχίζει από τη στιγμή της πρώτης χρήσης της κάρτας. Η κάρτα πρέπει να χρησιμοποιηθεί εντός ενός έτους από την αγορά της.
- 21 Η Skatterättsnämnden (επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα) έκρινε ότι η εν λόγω κάρτα δεν συνιστά κουπόνι πολλαπλών σκοπών. Η Skatterättsnämnden (επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, όπως προκύπτει από τον ορισμό του «κουπονιού», 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 άποψη της Skatterättsnämnden (επιτροπής επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα), πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια από το κουπόνι ποια είναι η παροχή που μπορεί να ληφθεί σε αντάλλαγμα αυτού του κουπονιού, μολονότι - όταν πρόκειται για κουπόνι πολλαπλών σκοπών - μπορεί να υπάρχουν αμφιβολίες όσον αφορά, για παράδειγμα, τον συντελεστή φόρου ή τη χώρα φορολογίας.

Επιχειρήματα των διαδίκων

Επιχειρήματα της Skatteverket

- 22 Η κάρτα δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι «κουπόνι», επειδή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι χαρακτηρίζεται ως μέσο ανταλλαγής με προϊόντα ή υπηρεσίες. Το χαρακτηριστικό γνώρισμα των καρτών αυτού του είδους είναι ότι ισχύουν μόνο για περιορισμένο χρονικό διάστημα (μεταξύ μιας και πέντε συνεχόμενων ημερών) και ότι έχουν υψηλό όριο αξίας σε σχέση με τη διάρκεια ισχύος τους. Είναι ένα είδος κάρτας για δραστηριότητες ψυχαγωγικού χαρακτήρα που παρέχει στον κάτοχό της δικαίωμα εισόδου σε μεγάλο αριθμό αξιοθέατων και συμμετοχής σε απεριόριστο αριθμό ξεναγήσεων με τουριστικά λεωφορεία και τουριστικά πλοία τύπου «Hop-on-Hop-off». Όσο περισσότερο χρησιμοποιείται η κάρτα τόσο μεγαλύτερη είναι η έκπτωση που παρέχεται στον κάτοχό της σε σύγκριση με τη

συνήθη τιμή την οποία αυτός θα έπρεπε να καταβάλει για κάθε αξιοθέατο. Λόγω του υψηλού ορίου αξίας της κάρτας και της βραχείας διάρκειας ισχύος της, είναι βέβαιο ότι ο μέσος καταναλωτής δεν θα εξαντλήσει τις δυνατότητες χρήσης της κάρτας.

Επιχειρήματα της DSAB Destination Stockholm AB

- 23 Η κάρτα είναι κουπόνι πολλαπλών σκοπών. Οι διοργανωτές υποχρεούνται να δέχονται την κάρτα ως αντάλλαγμα. Οι όροι και οι προϋποθέσεις που ισχύουν για τους κατόχους των καρτών διευκρινίζουν με σαφήνεια ποιες είναι οι υπηρεσίες που μπορούν να πληρωθούν με την κάρτα και ποιοι είναι οι πάροχοι. Ο κάτοχος κάρτας μπορεί να τη χρησιμοποιήσει έως και το ισχύον όριο της αξίας της για την είσοδο σε όλα τα αξιοθέατα που παρέχονται από διοργανωτές με τους οποίους η εταιρία έχει συνάψει συμβάσεις. Η κάρτα πληροί τα κριτήρια του άρθρου 30α, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Δεν υφίσταται περιθώριο επιβολής πρόσθετων απαιτήσεων προκειμένου ένα μέσο να χαρακτηριστεί ως κουπόνι. Η κάρτα μπορεί [σελίδα 7 του πρωτοτύπου] να χρησιμοποιηθεί ως αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών υποκειμένων σε διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές. Για τον λόγο αυτό, δεν είναι γνωστό κατά τον χρόνο εκδόσεως της κάρτας το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται για τις υπηρεσίες που καλύπτονται από αυτή.

Επί της ανάγκης εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 24 Οι διατάξεις περί κουπονιών στην οδηγία για τον ΦΠΑ είναι σχετικά πρόσφατες και ισχύουν για κουπόνια που εκδίδονται μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2018. Το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη, όπως φαίνεται, κληθεί να αποφανθεί επί της ερμηνείας που πρέπει να δοθεί στις έννοιες «κουπόνι» και «κουπόνι πολλαπλών σκοπών». Οι διάδικοι διαφωνούν ως προς το ζήτημα αν μια κάρτα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη πρέπει να θεωρηθεί ως κουπόνι πολλαπλών σκοπών. Το ζήτημα του πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται οι κάρτες αυτού του είδους αποτέλεσε αντικείμενο συζητήσεων εντός της επιτροπής ΦΠΑ της Ένωσης, αλλά δεν έχει επιτευχθεί συναίνεση ως προς το σημείο αυτό. Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο της κύριας δίκης, παρόμοια κάρτα έχει ήδη θεωρηθεί ότι είναι κουπόνι πολλαπλών σκοπών στη Δανία.
- 25 Στο πλαίσιο αυτό, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) κρίνει αναγκαία την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο.

Προδικαστικό ερώτημα

- 26 Κατόπιν των ανωτέρω, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) υποβάλλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα.

- 27 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 μέχρι ενός ορισμένου ποσού, αποτελεί κουπόνι και μάλιστα, υπό τις περιστάσεις αυτές, κουπόνι πολλαπλών σκοπών;

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ