

**Predmet C-637/20**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

25. studenoga 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

18. studenoga 2020.

**Žalitelj i druga stranka u postupku**

Skatteverket

**Druga stranka u postupku i žalitelj**

DSAB Destination Stockholm AB

---

[...]

**PREDMET**

Porezno mišljenje o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV); potreba za ishodenjem prethodne odluke Suda Europske unije

Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) donosi sljedeću

**Odluku**

Od Suda Europske unije se na temelju članka 267. UFEU-a traži donošenje prethodne odluke prema zahtjevu za prethodnu odluku koji je priložen odluci. [...]

[...] [orig. str. 2.]

**Zahtjev za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a radi tumačenja članka 30.a Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)**

## Uvod

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) svojim zahtjevom traži pojašnjenje o tome kako pojmove „vrijednosni kupon” i „višenamjenski vrijednosni kupon”, koji se upotrebljavaju u Direktivi o PDV-u, treba tumačiti i što se pod njima podrazumijeva. Prethodno pitanje pojavilo se u kontekstu postupka u kojem je društvo koje se bavi prodajom tzv. „gradske karte”, koja svojem imatelju na ograničeno razdoblje daje pravo da se na određenim mjestima koristi određenim uslugama do određene vrijednosti, zahtijevalo donošenje poreznog mišljenja.

## Primjenjive odredbe prava Unije

- 2 U članku 2. Direktive o PDV-u navedene su transakcije koje podliježu PDV-u. One među ostalim uključuju isporuku usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.
- 3 U skladu s člankom 30.a stavkom 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. **[orig. str. 3.]**
- 4 Na temelju članka 30.a stavku 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.
- 5 Člankom 30.a stavkom 3. predviđa se da „višenamjenski vrijednosni kupon” znači vrijednosni kupon koji nije jednonamjenski vrijednosni kupon.
- 6 Člankom 30.b stavkom 2. propisuje se da 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.
- 7 U skladu s člankom 73., 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.
- 8 Člankom 73.a propisuje se da je, ne dovodeći u pitanje članak 73., oporezivi iznos za isporuku robe ili usluga obavljenu u odnosu na višenamjenski vrijednosni kupon jednak naknadi plaćenju 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.

- 9 Članci 30.a, 30.b i 73.a umetnuti su Direktivom (EU) 2016/1065.
- 10 U uvodnoj izjavi 4. Direktive 2016/1065 navedeno je da bi se ta pravila trebala odnositi samo na vrijednosne kupone koji se mogu zamijeniti za robu ili usluge. Međutim, ta se pravila ne bi trebala odnositi na instrumente koji imatelju daju pravo na popust na kupnju **[orig. str. 4.]** robe ili usluga, ali koji ne uključuju pravo na primanje takve robe ili usluga.
- 11 U uvodnoj izjavi 5. predviđa se da 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.

### **Primjenjive odredbe nacionalnog prava**

- 12 Poglavlje 1. članak 1. stavak 1. mervärdesskattelagena (1994:200) (Zakon (1994:200) o porezu na dodanu vrijednost) predviđa da se PDV državi plaća na, među ostalim, oporezive isporuke usluga koje na državnom područja obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav. Prema poglavlju 2. članku 1. stavku 3. točki 1., pojam „isporuka usluga” znači obavljanje, prijenos ili drugi način pružanja usluge osobi uz naknadu.
- 13 U skladu s poglavljem 1. člankom 20., „vrijednosni kupon” znači instrument za koji postoji obveza da ga se prihvati kao naknadu ili djelomičnu naknadu za isporuku robe ili usluga. Roba ili usluge koji se isporučuju ili identitet njihovih potencijalnih dobavljača moraju biti naznačeni ili na samom instrumentu ili u povezanoj dokumentaciji, uključujući i uvjete uporabe takvog instrumenta.
- 14 Poglavlje 1. članak 21. propisuje da „jednonamjenski vrijednosni kupon” znači vrijednosni kupon za koji su PDV koji se mora platiti na robu ili usluge na koje se vrijednosni kupon odnosi i država koju treba smatrati državom u kojoj su ta roba ili usluge isporučeni poznati u vrijeme izdavanja tog vrijednosnog kupona. „Višenamjenski vrijednosni kupon” znači vrijednosni kupon koji nije jednonamjenski vrijednosni kupon.
- 15 Poglavlje 2. članak 12. propisuje da se stvarna predaja robe ili stvarno pružanje usluga u zamjenu za višenamjenski vrijednosni kupon koji je dobavljač prihvatio kao naknadu ili dio naknade smatra isporukom u smislu poglavlja 2. članka 1. Međutim, prethodni prijenosi tog višenamjenskog vrijednosnog kupona ne čine isporuke. **[orig. str. 5.]**
- 16 U skladu s poglavljem 7. člankom 3.c, naknada znači sve što je prodavatelj dobio ili će dobiti od kupca ili neke treće strane, uključujući eventualne potpore izravno povezane s cijenom robe ili usluga. Kada je riječ o isporuci robe ili usluga u zamjenu za višenamjenski vrijednosni kupon, naknada plaćena za taj vrijednosni kupon smatra se naknadom za robu ili usluge. Ako nema informacija o toj naknadi, naknadom se smatra novčana vrijednost navedena na višenamjenskom vrijednosnom kuponu ili u povezanoj dokumentaciji.

## Činjenično stanje u postupku

- 17 Ovaj se predmet odnosi na porezno mišljenje koje je donio Skatterättsnämnden (Komisija za porezno pravo, Švedska), a u kojem se razmatralo je li gradska karta višenamjenski vrijednosni kupon. I Skatteverket (Porezna uprava, Švedska) i društvo koje je zahtijevalo donošenje privremenog rješenja, DSAB Destination Stockholm AB, su protiv tog dijela poreznog mišljenja podnijeli žalbe Högsta förvaltningsdomstolenu (Vrhovni upravni sud). Pobija se i dio poreznog mišljenja koji se odnosi na posljedična pitanja.
- 18 Činjenično stanje je sljedeće.
- 19 Predmetno društvo prodaje karte turistima koji posjećuju Stockholm. Te karte svojim imateljima omogućuju da posjete približno 60 atrakcija, poput znamenitosti i muzeja, na ograničeno vrijeme i do određene vrijednosti. One imateljima usto omogućuju da upotrijebe približno deset usluga putničkog prijevoza, kao što su obilasci u turističkim (*Hop-on-Hop-off*) autobusima i brodovima tog društva te razgledavanja znamenitosti s drugim organizatorima. Te su usluge ili oporezive, po raznim stopama, ili izuzete od oporezivanja. Imatelj kartom plaća pristup atrakciji ili uporabu usluga te ju samo prislanja na posebni čitač, pri čemu ništa dodatno ne plaća. Organizator potom od navedenog društva, u skladu s ugovorom koji je s njim sklopio, prima naknadu za svaki pristup atrakciji ili uporabu usluga, do određenog postotka redovne cijene pristupa ili uporabe. Organizator nije obavezan imatelju karte više od jednom omogućiti pristup atrakciji ili uporabu usluga. Društvo ne jamči minimalan broj posjetitelja. Nakon što se dosegne vrijednosno ograničenje, karta više nije važeća.
- 20 Postoje razne verzije karata, odnosno s različitim rokovima važenja i različitim vrijednosnim ograničenjima. Cijena karte za odrasle koja važi 24 sata je 669 švedskih kruna. Imatelj važeću kartu može upotrijebiti za plaćanje usluga vrijednosti [orig. str. 6.] do 1800 švedskih kruna. Razdoblje važenja počinje teći u trenutku prvog izdavanja karte. Karta se mora upotrijebiti u roku od godine dana od kada je kupljena.
- 21 Skatterättsnämnden (Komisija za porezno pravo) utvrdio je da karta nije višenamjenski vrijednosni kupon. Skatterättsnämnden je zaključio da iz definicije „vrijednosnog kupona”, 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. Po mišljenju Skatterättsnämndena, iz vrijednosnog kupona mora jasno proizlaziti što se u zamjenu za njega može dobiti, mada je – kada je riječ o višenamjenskom vrijednosnom kuponu – moguće da postoji nesigurnost u pogledu, primjerice, porezne stope ili države oporezivanja.

## Stajališta stranaka

### *Skatteverket*

- 22 Ne može se smatrati da kartu obilježava činjenica da se razmjenjuje za robu ili usluge te da ju se stoga ne može smatrati „vrijednosnim kuponom”. Razlikovno obilježje takvih karata jest da važe samo ograničeno razdoblje (između jednog i pet uzastopnih dana) te da imaju visoka vrijednosna ograničenja u odnosu na razdoblje važenja. Riječ je o vrsti karte za doživljaj, koja imatelju daje pravo na pristup velikom broju atrakcija i na neograničen broj vožnji turističkim (*Hop-on-Hop-off*) autobusima i brodovima. Što se karta više koristi, to imatelj ostvaruje veće sniženje u usporedbi s redovnom cijenom koju bi platio da je plaćao za svaku atrakciju pojedinačno. S obzirom na visoko vrijednosno ograničenje i kratko razdoblje važenja karte, prosječni potrošač kartu zasigurno neće u potpunosti iskoristiti.

### *DSAB Destination Stockholm AB*

- 23 Karta je višenamjenski vrijednosni kupon. Organizatori su je dužni prihvatiti kao naknadu. Iz uvjeta njezine uporabe jasno proizlazi koje se usluge njome mogu platiti i tko su dobavljači. Imatelj kartu može upotrijebiti za sve atrakcije koje nude organizatori s kojima je društvo sklopilo ugovore, do primjenjivog vrijednosnog ograničenja. Karta ispunjava kriterije iz članka 30.a stavka 1. Direktive o PDV-u. Nije moguće zahtijevati da instrument ispuni ijedan drugi zahtjev da bi ga se smatralo vrijednosnim kuponom. Karta se može **[orig. str. 7.]** upotrijebiti kao naknada za usluge koje podliježu različitim poreznim stopama. Zato iznos PDV-a koji će se platiti za usluge obuhvaćene kartom nije poznat u trenutku njezina izdavanja.

### **Nužnost prethodne odluke**

- 24 Odredbe Direktive o PDV-u koje se odnose na vrijednosne kupone relativno su nove te se primjenjuju na vrijednosne kupone izdane nakon 31. prosinca 2018. Čini se da Sud još nije imao priliku očitovati se o tome kako treba tumačiti pojmove „vrijednosni kupon” i „višenamjenski vrijednosni kupon”. Stranke se ne slažu oko toga treba li kartu poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku smatrati višenamjenskim vrijednosnim kuponom. Pitanje načina na koji te karte treba tretirati bilo je tema rasprava u okviru Unijina Odbora za PDV, ali u tom pogledu nije postignut konsenzus. Prema informacijama iz glavnog postupka, u Danskoj je za sličnu kartu ranije utvrđeno da jest višenamjenski vrijednosni kupon.
- 25 U tom kontekstu, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) smatra potrebnim od Suda zatražiti donošenje prethodne odluke.

**Prethodno pitanje**

- 26 S obzirom na navedeno, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) zahtijeva odgovor na sljedeće pitanje.
- 27 Treba li članak 30.a Direktive o PDV-u tumačiti na način da je karta 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?

RADNI DOKUMENT