



# Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

TAMARY ČAPETA

přednesené dne 24. února 2022<sup>1</sup>

**Věc C-637/20**

**Skatteverket**

**proti**

**DSAB Destination Stockholm AB**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Zdanitelná plnění – Městská karta – Směrnice (EU) 2016/1065 – Pojem ‚poukaz‘“

## I. Úvod

1. Poukazy různého druhu jsou v dnešní době na trhu velmi rozšířené (například dárkové poukazy a předplacené karty, které lze použít v různých prodejnách). I když jsou poukazy pro spotřebitele relativně jednoduché na používání, ukazují se být složitým nástrojem, pokud jde o jejich zacházení z hlediska DPH<sup>2</sup>. V roce 2016 proto unijní normotvůrce přijal změny<sup>3</sup> směrnice 2006/112/ES (dále jen „směrnice o DPH“) s cílem vyjasnit uplatňování DPH na poukazy<sup>5</sup>. V projednávané věci je Soudní dvůr žádán, aby tato legislativní upřesnění vyjasnil.

2. Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) touto předběžnou otázkou žádá o vyjasnění významu pojmu „poukaz“ uvedeného v článku 30a směrnice o DPH. To by mělo uvedenému soudu umožnit rozhodnout o daňovém režimu městské karty nabízené návštěvníkům města Stockholm.

## II. Právní rámec

3. Šestá směrnice Rady 77/388/EHS<sup>6</sup> byla s účinností od 1. ledna 2007 zrušena směrnicí o DPH.

<sup>1</sup> – Původní jazyk: angličtina.

<sup>2</sup> – Jak vyplývá z mého stanoviska ve věci GE Aircraft Engine Services Ltd (věc C 607/20, EU:C:2022:63), vydaného dne 27. ledna 2022.

<sup>3</sup> – Viz směrnice 2016/1065 ze dne 27. června 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zacházení s poukazy (Úř. věst. 2016, L 177, s. 9) (dále jen „směrnice z roku 2016“).

<sup>4</sup> – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

<sup>5</sup> – V tomto smyslu viz body 1, 3 a 8 odůvodnění směrnice z roku 2016.

<sup>6</sup> – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) (dále jen „šestá směrnice“).

4. Oblast působnosti směrnice o DPH je stanovena v jejím čl. 2 odst. 1. Písmeno c) uvedeného článku stanoví, že předmětem DPH je „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

5. Podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH se „dodáním zboží“ rozumí „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“, zatímco podle čl. 24 odst. 1 uvedené směrnice se „poskytnutím služby“ rozumí „každé plnění, které není dodáním zboží“.

6. Článek 30a odst. 1 směrnice o DPH definuje „poukaz“ jako nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby a u kterého je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, uvedeno zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatelů či poskytovatelů.

7. Podle čl. 30a odst. 2 směrnice o DPH se „jednoúčelovým poukazem“ rozumí poukaz, u kterého jsou místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu v okamžiku jeho vydání známy. Naproti tomu čl. 30a odst. 3 uvedené směrnice uvádí, že „víceúčelovým poukazem“ se rozumí poukaz jiný než jednoúčelový poukaz.

8. Článek 30b odst. 2 směrnice o DPH stanoví, že skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění je předmětem DPH podle článku 2, zatímco žádný předchozí převod tohoto víceúčelového poukazu předmětem DPH není. V článku 30b odst. 2 druhém pododstavci je zdůrazněno, že „pokud víceúčelový poukaz převádí osoba povinná k dani jiná než osoba povinná k dani uskutečňující plnění, které je předmětem DPH podle prvního pododstavce, je předmětem DPH každé poskytnutí služby, kterou lze určit, například distribuční nebo propagační služby“.

9. Podle článku 73 směrnice o DPH zahrnuje základ daně u dodání zboží a poskytnutí služby vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.

10. Článek 73a uvedené směrnice stanoví, že aniž je dotčen článek 73, je při dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněném na základě víceúčelového poukazu základ daně roven protiplnění zaplacenému za poukaz nebo, není-li výše tohoto protiplnění známa, peněžní hodnotě uvedené na víceúčelovém poukazu samotném nebo na související dokumentaci, snížené o výši DPH vztahující se k danému dodání zboží nebo poskytnutí služby.

11. Články 30a, 30b a 73a směrnice o DPH byly zavedeny směrnicí z roku 2016. Příslušné body odůvodnění směrnice z roku 2016 zní takto:

„(1) [Směrnice o DPH] stanoví pro daň z přidané hodnoty (dále jen ‚DPH‘ nebo ‚daň‘) pravidla týkající se okamžiku a místa dodání zboží a poskytnutí služby, základu daně, vzniku daňové povinnosti a nároku na odpočet daně. Tato pravidla však nejsou dostatečně jasná a komplexní, aby zajistila jednotnost daňového zacházení s plněními, která zahrnují poukazy, což má nežádoucí důsledky pro řádné fungování vnitřního trhu.

- (2) S cílem zajistit určité a jednotné zacházení a soulad se zásadami uplatňování všeobecné daně ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, zabránit nesrovnalostem, narušení hospodářské soutěže, dvojímu zdanění nebo nezdanění a snížit riziko vyhýbání se daňovým povinnostem je třeba pro uplatňování DPH u poukazů přijmout zvláštní pravidla.
- (3) S ohledem na nová pravidla o místě poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb, která jsou použitelná ode dne 1. ledna 2015, je nutné nalézt společné řešení pro poukazy, aby bylo zajištěno, že nebude docházet k nesouladům v souvislosti s poukazy poskytovanými mezi členskými státy. Za tímto účelem je nezbytné zavést pravidla, která vyjasní zacházení s poukazy z hlediska DPH.
- (4) Tato pravidla by měla být zaměřena pouze na poukazy, které lze použít k pořízení zboží nebo přijetí služby. Neměla by však být zaměřena na nástroje opravňující držitele ke slevě při nákupu zboží nebo služeb, avšak neposkytující právo takové zboží nebo služby obdržet.
- (5) Ustanovení o poukazech by neměla vyvolat žádnou změnu v tom, jak se z hlediska DPH zachází s jízdenkami, letenkami, vstupenkami do kin a muzeí, poštovními známkami nebo podobnými doklady.
- (6) Aby bylo jasné stanoveno, co se pro účely DPH poukazem rozumí, a poukazy byly odlišeny od platebních prostředků, je nezbytné poukazy, jež mohou mít fyzickou nebo elektronickou podobu, vymezit a rozpoznat jejich základní znaky, zejména charakter nároku spojeného s poukazem a povinnost přijmout jej jako protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby“.

### **III. Skutkový stav, původní řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem**

12. DSAB Destination Stockholm, žalobkyně v původním řízení, vydává a prodává návštěvníkům Stockholmu (Švédsko) městské karty.

13. Podle předkládacího rozhodnutí mohou držitelé těchto karet navštívit přibližně 60 atrakcí, jako jsou různé pamětihodnosti a muzea, a to po omezenou dobu a do určité hodnoty. Během platnosti karty mají její držitelé také neomezený přístup k dopravním službám a možnost účastnit se vyhlídkových jízd či plaveb nabízených různými vyhlídkovými autobusy a loděmi.

14. Služby obsažené na této kartě jsou buď předmětem daně v různých sazbách, nebo jsou od daně osvobozeny. Držitel karty ji používá pouhým přiložením ke speciální čtečce karet a nic dalšího neplatí. Na základě smlouvy uzavřené s vydavatelem karty obdrží poskytovatel od vydavatele protiplnění za každý vstup nebo použití. S výjimkou dopravních služeb, které jsou neomezené, u ostatních služeb není poskytovatel povinen poskytnout držiteli karty svoji službu více než jedenkrát. Vydavatel nezaručuje minimální počet návštěvníků. Jakmile je na kartě dosaženo limitu, přestává platit.

15. Existuje několik druhů stockholmské městské karty s různou dobou platnosti a s různými limity. Karta pro dospělého, která platí 24 hodin, stojí 669 švédských korun (SEK) (přibližně 65 eur). Během doby platnosti může držitel karty kartu použít k úhradě služeb v hodnotě až 1 800 SEK (přibližně 175 eur). Doba platnosti začíná běžet od okamžiku, kdy je karta poprvé použita, a karta musí být využita do jednoho roku od zakoupení.

16. Žalobkyně v původním řízení požádala Skatterättsnämnden (Komise pro daňové právo, Švédsko) o předběžné rozhodnutí, aby získala potvrzení, že taková městská karta představuje víceúčelový poukaz.

17. Komise pro daňové právo však rozhodla, že tomu tak není. Dospěla k závěru, že z definice „poukazu“ ve spojení s ustanoveními týkajícími se výpočtu základu daně vyplývá, že poukaz musí mít určitou nominální hodnotu nebo musí odpovídat konkrétnímu dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Podle této komise musí z poukazu jednoznačně vyplývat, co lze za poukaz získat, i když v případě víceúčelového poukazu nemusí být jisté, jaká je například daňová sazba nebo země zdanění.

18. Spor mezi Skatteverket (Daňová správa, Švédsko) a DSAB Destination Stockholm týkající se uvedeného předběžného rozhodnutí je nyní projednáván u Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud).

19. Zúčastnění se především neshodnou na tom, zda má být městská karta vůbec považována za poukaz. Daňová správa se na jedné straně domnívá, že dotčená karta není poukazem, protože má vysoký limit hodnoty a krátkou dobu platnosti, na základě čehož je nepochybné, že průměrný spotřebitel kartu v plném rozsahu nevyužije.

20. Společnost DSAB Destination Stockholm naproti tomu zastává názor, že karta je poukazem, protože dodavatelé nebo poskytovatelé jsou povinni ji přijmout jako protiplnění.

21. Předkládající soud nejprve připomíná, že ustanovení o poukazech obsažená ve směrnici o DPH jsou relativně nová a vztahují se na poukazy vydané po 31. prosinci 2018<sup>7</sup>. Zadruhé vysvětluje, že otázka, jak je třeba přistupovat k městským kartám, byla projednávána v unijním výboru pro DPH<sup>8</sup>, ale v tomto ohledu nebylo dosaženo obecné shody<sup>9</sup>. Konečně předkládající soud poznamenává, že Soudní dvůr dosud neměl možnost se vyjádřit k tomu, jak je třeba vykládat výrazy „poukaz“ a „víceúčelový poukaz“.

22. Za těchto okolností se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 30a směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že taková karta, jako je karta dotčená ve věci v původním řízení, která držitele karty opravňuje k tomu, aby mu byly poskytnuty různé služby na určitém místě po omezenou dobu a do určité hodnoty, je poukazem, který za těchto okolností představuje víceúčelový poukaz?“

23. Písemná vyjádření předložily Soudnímu dvoru společnost DSAB Destination Stockholm, daňová správa, italská vláda a Evropská komise.

<sup>7</sup> – Mezi účastnicemi původního řízení je nesporné a v předkládacím rozhodnutí není uvedeno nic, co by tomu odporovalo, že se předběžná otázka týká používání městských karet v období po 1. lednu 2019.

<sup>8</sup> – Článek 398 odst. 1 směrnice o DPH stanoví: „Zřizuje se Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty (dále jen ‚výbor pro DPH‘).“

<sup>9</sup> – Výbor pro DPH, „VAT Treatment of ‚city cards‘“, *Information Paper*, 3. dubna 2019; „Working Paper No 983, New Legislation“, 13. listopadu 2019; „Working Paper No 987, Minutes“, 2. prosince 2019.

#### IV. Analýza

24. Předkládající soud se nejprve táže, jak má být vykládán pojem „poukaz“, který byl do směrnice o DPH zaveden směrnicí z roku 2016. Tento výklad je nezbytný k tomu, aby předkládající soud mohl rozhodnout, zda stockholmská městská karta spadá do působnosti uvedeného pojmu. Pokud je tato karta skutečně poukazem, žádá předkládající soud dále o objasnění pojmu „víceúčelový poukaz“.

25. Za účelem odpovědi na tyto otázky budu postupovat následovně. Abych vysvětlila, proč tato otázka vůbec vyvstala, podívám se nejprve na historický vývoj zacházení s městskými kartami pro účely DPH před přijetím směrnice z roku 2016. Dále se budu zabývat legislativním kontextem a z něj vyplývajícími pravidly, kterými byly zavedeny změny směrnice o DPH, abych určila, co se rozumí pod pojmem „poukaz“. Nakonec odpovím na otázku, zda se městské karty považují za poukazy pro účely DPH.

##### *A. Zacházení s městskými kartami z hlediska DPH před účinností směrnice z roku 2016*

26. Přestože Soudní dvůr nebyl nikdy požádán, aby rozhodl o zacházení s městskými kartami z hlediska DPH, neznamená to, že unijní právo se na zacházení s těmito kartami z hlediska DPH ze strany daňových orgánů i soudů členských států neuplatní. Vnitrostátní záznamy o případech, které jsou popsány v literatuře<sup>10</sup>, a dokumenty výboru pro DPH<sup>11</sup> však ukazují, že unijní právo je uplatňováno různými způsoby.

27. Ze zpráv výboru pro DPH<sup>12</sup> vyplývá, že s městskými kartami se pro účely DPH zacházelo třemi základními způsoby. Prvním z nich bylo osvobození městských karet od DPH. Plnění mezi vydávající organizací a držitelem karty bylo osvobozeno od daně na základě čl. 13 části B písm. d) bodu 1 šesté směrnice [nyní čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH], který jej kvalifikuje jako poskytnutí úvěru. Plnění mezi vydavatelem karet a dodavatelem či poskytovatelem bylo rovněž osvobozeno, avšak s odvoláním na čl. 13 část B písm. d) bod 2 šesté směrnice [nyní čl. 135 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH], který se týká záruky za platbu. I když státy chápaly plnění na základě městských karet jako úvěr a platební záruky, stále však mohly podle čl. 13 části C písm. b) šesté směrnice [nyní čl. 137 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH] umožnit osobám povinným k dani, aby se rozhodly podrobit tato jinak osvobozená plnění DPH<sup>13</sup>.

28. Zdá se tedy, že osvobození od daně s volitelným opětovným zahrnutím do rozsahu zdanitelných plnění bylo prvním způsobem, jakým byly městské karty kvalifikovány pro účely DPH<sup>14</sup>. Tuto variantu budu nazývat variantu „osvobození od daně“.

29. Podle druhé varianty, kterou budu nazývat variantou „úplného zdanění“, podléhají plnění uskutečněná na základě městské karty DPH. Vydavatel městské karty by měl účtovat DPH z prodeje karty na základě celé nominální částky uvedené na této kartě<sup>15</sup>. Každá jednotlivá služba poskytnutá na základě karty podléhá rovněž DPH. Existují důkazy o tom, že předkládající soud ve

<sup>10</sup> – 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, s. 150.

<sup>11</sup> – Výbor pro DPH, „VAT Treatment of ‚city cards‘“, *Information Paper*, 3. dubna 2019.

<sup>12</sup> – Tamtéž.

<sup>13</sup> – Výbor pro DPH, *Guidelines resulting from the 10<sup>th</sup> meeting*, 23.–24. října 1980, XV/353/80, 1/2.

<sup>14</sup> – Výbor pro DPH, „VAT Treatment of ‚city cards‘“, *Information Paper*, 3. dubna 2019, s. 4.

<sup>15</sup> – Tamtéž, s. 6.

své judikatuře<sup>16</sup> předcházející použití směrnice z roku 2016 takto k městským kartám přistupoval<sup>17</sup>. Zprávy výboru pro DPH naznačují, že k takové kvalifikaci městských karet v praxi dochází v některých jiných členských státech<sup>18</sup>.

30. Třetí varianta, kterou budu nazývat varianta „ziskové přírážky“, rovněž podrobuje plnění na základě městské karty DPH. Stejně jako u druhé varianty je i zde DPH účtována z dodání městské karty jejím vydavatelem, avšak základem daně není celá nominální hodnota karty, ale pouze částka, která zůstane po odečtení hodnoty zaplacené jako protiplnění za skutečně poskytnuté služby, tzv. zisková přírážka<sup>19</sup>. Konkrétně, jakmile je karta použita, vydávající organizace shromáždí informace od různých dodavatelů či poskytovatelů a uhradí odměnu za skutečně poskytnuté služby. V této odměně je zahrnuta DPH, kterou nelze odečíst. Poté vydavatel karty vyúčtuje DPH z rozdílu mezi odměnou, kterou za kartu obdržel, a odměnou, kterou zaplatil za skutečně provedená plnění.

31. Z výše uvedeného vyplývá, že pro účely DPH se s městskými kartami zacházelo nejméně třemi různými způsoby.

32. Jak bude ukázáno, budou-li městské karty považovány za poukazy, je jako správná metoda zdanění městských karet DPH použitelná pouze třetí varianta „ziskové přírážky“, a to alespoň u těch městských karet, které jsou koncipovány jako víceúčelové poukazy. První varianta „osvobození od daně“, která městské karty přirovnává k platebním prostředkům, by byla v rozporu s účelem směrnice z roku 2016, jejímž cílem je, jak je uvedeno v jejím bodě 6 odůvodnění, lépe odlišit poukazy od platebních prostředků<sup>20</sup>. Druhá varianta „úplného zdanění“ by nebyla v souladu s daňovým režimem platným pro poukazy bez ohledu na to, zda se jedná o jednoúčelový nebo víceúčelový poukaz. Ačkoli je tato možnost zdanění pravděpodobně nejefektivnější z hlediska výběru daní, vytváří riziko dvojího zdanění nebo zdanění zboží či služeb, které jsou jinak od daně osvobozeny (jako jsou například vstupy do muzeí). Tato možnost zdanění by tedy byla rovněž v rozporu s cílem směrnice z roku 2016, kterým je zamezit dvojímu zdanění nebo nezdanění tím, že se vyjasní režim DPH u poukazů. Varianta „ziskové přírážky“ úspěšně zamezuje dvojímu zdanění, i když je poněkud složitější na provedení. Nicméně celkově se ukazuje, že to, co se někdy může na první pohled zdát pro nezasvěceného složité, není tak složité pro odborníky zvyklé na takový daňový režim<sup>21</sup>.

## **B. Směrnice z roku 2016**

33. Pokud jde o metody výkladu právních předpisů, je třeba vzít v úvahu úmysl normotvůrce, pokud jej lze vyrozumět ze samotného textu nebo z legislativní historie a podkladových materiálů<sup>22</sup>. Je tedy třeba posoudit účel a strukturu směrnice z roku 2016, jakož i znění, které definuje obsah pojmu poukaz.

<sup>16</sup> – Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko), Strömman Turism & Sjöfart AB, 18. října 2018, věc číslo 1980–18, jejíž shrnutí je dostupné v angličtině pod názvem „Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not“ v databázi IBFD.

<sup>17</sup> – Článek 2 uvedené směrnice stanoví, že její ustanovení se použijí od 1. ledna 2019.

<sup>18</sup> – Výbor pro DPH, „VAT Treatment of city cards“, *Information Paper*, 3. dubna 2019, s. 8.

<sup>19</sup> – Tamtéž, s. 5.

<sup>20</sup> – K další diskusi o rozdílu mezi poukazy a platebními prostředky viz body 45 a 53 tohoto stanoviska.

<sup>21</sup> – V tomto ohledu viz Amand, C. „Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019“, *La semaine fiscale*, č. 277, 20.–26. března 2017, s. 2.

<sup>22</sup> – V tomto smyslu viz naposledy rozsudek ze dne 9. listopadu 2021, Bundesrepublik Deutschland (Zachování celistvosti rodiny) (C-91/20, EU:C:2021:898, body 49 a 52).

## 1. Účel a struktura směrnice z roku 2016

34. Preamble legislativních aktů je často užitečná pro pochopení důvodů normotvůrce pro přijetí pravidel obsažených v daném aktu. Bod 1 odůvodnění směrnice z roku 2016 vysvětluje, že důvodem, proč byly změny navrženy, byla nedostatečná jasnost ohledně toho, jak by se stávající pravidla DPH měla uplatňovat na poukazy. Vyjasnění bylo proto nezbytné k zajištění jednotnosti daňového zacházení s plněními, která zahrnují poukazy, v různých členských státech. To je podpořeno bodem 2 a 3 odůvodnění, z nichž vyplývá, že cílem normotvůrce bylo dosáhnout větší jistoty a jednotnosti v zacházení s poukazy. Úvodní body odůvodnění vyjadřují rovněž záměr zajistit, aby zacházení s poukazy bylo v souladu se zásadou uplatňování všeobecné daně ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb a aby takové vyjasnění přispělo k zabránění nesrovnalostem, narušení hospodářské soutěže, dvojímu zdanění nebo nezdanění a ke snížení rizika vyhýbání se daňovým povinnostem.

35. Nic tedy nenasvědčuje tomu, že by normotvůrce zamýšlel zavést nový, zvláštní režim pro poukazy, který by se lišil od obecného režimu DPH pro dodání zboží nebo poskytnutí služby<sup>23</sup>. Jeho cílem bylo pouze upřesnit to, co již stávající „běžné“ zacházení vyžaduje při použití na poukazy.

36. Vzhledem k tomu, že nová pravidla týkající se poukazů tedy nepředstavují výjimku z obecných unijních pravidel v oblasti zdanění, nesouhlasím s daňovou správou a italskou vládou, že tato pravidla musí být vykládána restriktivně.

37. Za účelem vyjasnění režimu DPH pro poukazy byly směrnicí z roku 2016 do obecné směrnice o DPH zavedeny články 30a, 30b a 73a. Umístění těchto nových ustanovení ve struktuře obecné směrnice o DPH rovněž hovoří ve prospěch toho, aby se na tyto změny pohlíželo jako na pouhé zopakování již platné právní úpravy ve vztahu k poukazům.

38. Články 30a a 30b jsou zařazeny do části směrnice o DPH týkající se „zdanitelných plnění“ jako nová kapitola 5, nadepsaná „Společná ustanovení ke kapitolám 1 a 3“. Článek 73a byl vložen do části uvedené směrnice týkající se „základu daně“. Toto ustanovení na samém začátku uvádí, že se použije, „aniž je dotčen článek 73“. Sleduje tedy obecnou systematiku, ale podrobněji jí vysvětluje ve vztahu k víceúčelovým poukazům.

## 2. Definice pojmu „poukaz“ ve směrnici o DPH

39. Článek 30a odst. 1 směrnice o DPH definuje poukaz jako nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby a který obsahuje informace o zboží nebo službách, za něž lze poukaz použít jako protiplnění, případně informace o potenciálních dodavatelích či poskytovatelích.

<sup>23</sup> – Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, s. 156, viz poznámka pod čarou 10 výše.

40. Je třeba poznamenat, že uvedená definice nezahrnuje veškeré nástroje, které jsou běžně označovány jako poukazy<sup>24</sup>. Jedním z takových nástrojů je „slevový kupon“. Ten je z definice směrnice o DPH vyloučen, i když s ním původní návrh směrnice z roku 2016 počítal<sup>25</sup>. Jak uvádí bod 4 odůvodnění směrnice z roku 2016, důvodem pro vyloučení slevových kuponů bylo, že tyto nástroje umožňují držitelům pouze získat slevu na nákup zboží nebo služeb, ale nemohou být samy o sobě použity jako protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Městskou kartu nelze v žádném případě považovat za poukaz jen proto, že je jako poukaz běžně označována. Aby mohla být považována za poukaz, musí splňovat dvě podmínky požadované článkem 30a směrnice o DPH.

41. Obě podmínky stanovené v čl. 30a odst. 1 směrnice o DPH jsou kumulativní.

42. První podmínkou je, že nástroj musí zahrnovat povinnost dodavatelů zboží nebo poskytovatelů služeb přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby.

43. Společnost DSAB Destination Stockholm ve svém vyjádření před Soudním dvorem trvá na tom, že rozhodujícím kritériem pro určení, zda je určitý nástroj poukazem, je právě tato podmínka. Italská vláda však tvrdí, že základní vlastností poukazu je, že jeho držitelé poskytují právo získat zboží nebo služby, specifikované co do množství a kvality, od předem určených dodavatelů nebo poskytovatelů.

44. Ačkoli právo získat zboží nebo služby použitím poukazu je obvykle součástí takových nástrojů, tato vlastnost nebyla pro jejich definici považována za rozhodující. V původním návrhu článek 30a stanovil, že „poukazem“ se rozumí nástroj, který opravňuje k dodání zboží nebo poskytnutí služby [...]“<sup>26</sup>. Nicméně konečné znění tohoto ustanovení nezmiňuje právo na dodání zboží nebo poskytnutí služby jako pojmový znak poukazu, ale zaměřuje se spíše na povinnost dodavatele či poskytovatele přijmout tento nástroj jako protiplnění<sup>27</sup>. Nelze tedy přijmout argument italské vlády, že právo na dodání zboží nebo poskytnutí služby je základním prvkem poukazu.

45. Druhou podmínkou pro to, aby byl určitý nástroj poukazem, je, aby zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatelů či poskytovatelů, byly uvedeny na nástroji samotném, nebo v související dokumentaci. Obecně se uznává, že právě tyto vlastnosti odlišují poukazy od běžných platebních prostředků<sup>28</sup>.

46. Tato podmínka je formulována alternativně tak, že k tomu, aby byl nástroj poukazem, stačí, aby bylo zřejmé, za jaké zboží nebo služby lze poukaz použít jako protiplnění. Nejsou-li zboží a služby specifikovány, postačí, že jsou známi dodavatelé zboží nebo poskytovatelé služeb, kteří jsou povinni přijmout poukaz jako protiplnění.

<sup>24</sup> – Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, viz poznámka pod čarou 10 výše; Bijl, J. B.O., *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, s. 276.

<sup>25</sup> – Původní návrh však kromě „jednoúčelového poukazu“ a „víceúčelového poukazu“ obsahoval i zvláštní kategorii „slevového kuponu“. Viz bod 5 odůvodnění, jakož i čl. 25 písm. e) a čl. 30a odst. 1 návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zdanění poukázek (COM(2012)206 final – 2012/0102(CNS)).

<sup>26</sup> – Tamtéž.

<sup>27</sup> – Pokud jde o podobný výklad výsledku legislativního postupu, viz Terra, B. J. M.; Kajus, J., *Commentary on EU VAT*, 2020, „7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher“.

<sup>28</sup> – 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, 27–34, s. 28.

47. Definice poukazu ve směrnici o DPH tedy podmiňuje závěr, že určitý nástroj představuje poukaz, splněním dvou výše uvedených podmínek. Její znění však neodpovídá na otázku, zda každý nástroj, který splňuje tyto dvě podmínky, musí být nutně považován za poukaz. Odpověď na tuto otázku navrhu spolu s posouzením, zda městské karty splňují obě podmínky stanovené v čl. 30a odst. 1 směrnice o DPH.

### *C. Daňové zacházení s městskými kartami*

48. Různorodost dostupných městských karet<sup>29</sup> neznamená, že všechny městské karty jsou automaticky považovány za poukazy. To je třeba posoudit případ od případu. Pouze ty karty, které splňují kumulativní podmínky uvedené v článku 30a směrnice o DPH, jsou poukazy<sup>30</sup>.

49. Na druhou stranu, vzhledem k některým argumentům uvedeným v písemných vyjádřeních zúčastněných, je třeba se ptát, zda ty městské karty, které skutečně splňují obě podmínky stanovené směrnicí o DPH, jsou nutně poukazy. Jinými slovy, zda existují důvody pro vyloučení nástroje, který splňuje veškerá kritéria pro kvalifikaci jako poukaz, z režimu DPH pro poukazy, a pokud ano, jaké jsou tyto důvody.

#### *1. Městské karty jako poukazy*

50. Domnívám se, že lze bezpečně dospět k závěru, že většina městských karet s sebou nese povinnost dodavatelů nebo poskytovatelů účastníků se tohoto režimu přijmout tyto karty jako protiplnění. Proto obvykle splňují první podmínku. V případě stockholmské městské karty z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že provozovatelé, kteří provozují muzea nebo jiné atrakce či dopravní služby a kteří se účastní systému karet, jsou povinni přijmout kartu za poskytnutí služeb. To však platí pouze po dobu platnosti karty a v rámci maximálního limitu hodnoty karty (který je mnohem vyšší než cena karty).

51. V tomto ohledu se nedomnívám, že by byl rozdíl v tom, zda dodavatel nebo poskytovatel musí přijmout kartu jako protiplnění pouze jednou, nebo pokaždé, když ji chce držitel karty použít pro stejnou službu. Důležité je, že městská karta musí být přijata alespoň jednou. Proto ujednání, podle kterého může dodavatel nebo poskytovatel odmítnout přijmout držitele karty více než jednou (ale může dobrovolně přijmout držitele karty více než jednou), jako je tomu v případě stockholmské městské karty, není v rozporu s první podmínkou, neboť dodavatel či poskytovatel má i nadále povinnost přijmout kartu alespoň jednou.

52. Daňová správa uvádí dva další důvody, proč by stockholmská městská karta neměla být považována za poukaz. Zaprvé tvrdí, že tato karta neukazuje v penězích postupné snižování její hodnoty, v důsledku čehož držitel karty nemůže vědět, jaká hodnota na kartě zbývá po každém použití, a zadruhé, že neomezené využívání dopravních služeb, které tato karta zahrnuje, je předplatným, a nikoli poukazem.

53. Karta, jejíž hodnota by se každým použitím snižovala, je pojmově podobná platebnímu prostředku. Navzdory tomu je cílem směrnice z roku 2016 odlišit poukazy a platební prostředky<sup>31</sup>. Není tedy nutné, a dokonce by bylo i v rozporu s cílem této směrnice, zavádět pro

<sup>29</sup> – Neúplný seznam evropských měst nabízejících takové karty a jejich obsah viz <https://welovecitycards.com/>.

<sup>30</sup> – Tento závěr je podpořen okolností, že výbor pro DPH nedokázal dospět k obecnému závěru týkajícímu se zacházení s městskými kartami z hlediska DPH. Výbor pro DPH, *Working Paper No 987, Minutes*, 2. prosince 2019, s. 5.

<sup>31</sup> – Bod 6 odůvodnění směrnice z roku 2016.

vymezení poukazů podmínku inspirovanou vlastnostmi platebních prostředků. To neznamena, že nástroje, jejichž hodnota se s každým použitím snižuje, nelze kvalifikovat jako poukazy. Nelze to však považovat za podmínku. Stačí, aby v rámci horní hranice hodnoty byl poukaz přijat jako protiplnění za služby v něm obsažené. Skutečnost, že městská karta dotčená v původním řízení neukazuje držiteli karty, kolik peněz na ní zbývá, tedy nebrání tomu, aby byla kvalifikována jako poukaz.

54. Druhá námitka vznesená daňovou správou spočívá v tom, že některé aspekty městské karty jsou podobné předplatnému, což znamená, že tuto kartu nelze považovat za poukaz. V případě předplatného (například za tělocvičnu nebo za využití dopravních služeb na jeden den, měsíc nebo podobné časové období) je plnění již dokončeno a zdanitelné plnění určeno již v okamžiku převodu platby předplatného. V případě městských karet používaných jako poukazy tomu tak není. Městská karta poskytuje svému držiteli pouze možnost získat předplatné na dopravní služby. Ke zdanitelnému plnění tedy dochází pouze tehdy (a pokud), když je karta použita pro veřejnou dopravu. Kromě toho v případě po sobě jdoucích smluv na plnění není plnění zdanitelným plněním ve smyslu článku 2 směrnice o DPH. Městská karta na tom nic nemění. Pokud držitelé karet využijí možnosti, kterou jim městská karta poskytuje, a pořídí si předplatné, bude zdaněno dodání tohoto předplatného, ale následné pokračující poskytování služeb (například každá jízda autobusem) zdaněno nebude.

55. Skutečnost, že městská karta umožňuje jejímu držiteli použít ji jako protiplnění za předplatné, které je službou s vlastními pravidly DPH, tedy nebrání tomu, aby byla kvalifikována jako poukaz, ani není v rozporu s daňovým režimem platným pro předplatné.

56. Pokud jde o druhou podmínku stanovenou v článku 30a směrnice o DPH, že musí být známo zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatelů či poskytovatelů, z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že karta a související dokumentace výslovně uvádí zúčastněné dodavatele či poskytovatele, jakož i služby, které lze čerpat.

57. Daňová správa nicméně tvrdí, že městskou kartu nelze považovat za poukaz, protože vzhledem k omezené době jejího použití není možné, aby průměrný spotřebitel využil všechny služby, na které se karta vztahuje. Definice pojmu „poukaz“ však neobsahuje nic, co by vyžadovalo, aby byly odebrány všechny příslušné služby (nebo zboží), aby bylo možné nástroj považovat za poukaz. Nástroje, které umožňují odebrat veškeré vyjmenované zboží a služby (například poukazy do maloobchodních prodejen), jsou skutečně poukazy, mají-li být přijaty jako protiplnění. Požadavek, aby bylo odebráno veškeré zboží a služby, však není podmínkou, která z nástroje činí poukaz<sup>32</sup>. Právě naopak, jak bylo vysvětleno výše<sup>33</sup>: část definice pojmu „poukaz“, v níž se uvádí, že zahrnuje právo na dodání uvedeného zboží a poskytnutí uvedených služeb, nebyla do konečného znění směrnice z roku 2016 zahrnuta. To je další argument ve prospěch výkladu, podle kterého normotvůrce odmítl podmínku, že všechny služby musí být odebrány, pro to, aby byl tento nástroj považován za poukaz. Skutečnost, že krátká doba platnosti městských karet obvykle neumožňuje jejich držitelům využít všechny uvedené služby, tedy nic nemění na závěru, že pro účely DPH je městská karta poukazem.

<sup>32</sup> – Pokud poukaz není vůbec uplatněn, tj. pokud jej držitel vůbec nezačne používat v období, kdy lze zahájit jeho použití, pak se ustanovení o poukazech nepoužijí. To vyplývá z bodu 12 odůvodnění směrnice z roku 2016, který zní takto: „Tato směrnice neupravuje situace, kdy konečný spotřebitel nevyčerpá víceúčelový poukaz během doby jeho platnosti a protiplnění obdržené za tento poukaz si ponechá prodávající“.

<sup>33</sup> – Viz bod 44 tohoto stanoviska.

58. Rozdíl mezi celkovou hodnotou všech služeb zahrnutých v kartě a její nominální hodnotou je pochopitelný, pokud se vezme v úvahu propagační rozměr většiny poukazů obecně<sup>34</sup> a městských karet zvláště<sup>35</sup>. Italská vláda vyjádřila obavu, že skutečnost, že doba platnosti karty neumožňuje využití všech služeb, by mohla ovlivnit její atraktivitu pro návštěvníky<sup>36</sup>. To však nic nemění na zacházení s těmito kartami z hlediska DPH.

59. Vzhledem k tomu, že tato otázka byla vznesena před předkládajícím soudem a v různých vyjádřeních zúčastněných před Soudním dvorem, považují rovněž za nezbytné posoudit vliv bodu 5 odůvodnění směrnice z roku 2016 na přijímání městských karet jako poukazů. V tomto bodě odůvodnění se uvádí, že „ustanovení o poukazech by neměla vyvolat žádnou změnu v tom, jak se z hlediska DPH zachází s jízdenkami, letenkami, vstupenkami do kin a muzeí, poštovními známkami nebo podobnými doklady“.

60. Účelem uvedeného bodu odůvodnění je podle mého názoru upřesnit, že možnost získat vstupenky, poštovní známky nebo podobné předměty prostřednictvím poukazu by neměla změnit sazbu DPH, která se na tyto vstupenky, z nichž některé jsou osvobozeny od daně, zatímco na jiné se použije snížená sazba, vztahuje<sup>37</sup>. Poukazy pouze vytvářejí možnost pořízení vstupenky a zakládají povinnost dodavatele takové vstupenky přijmout poukazy jako protiplnění. To nijak nemění režim DPH použitelný na takové vstupenky. Pokud je vstupenka osvobozena od DPH, DPH nebude účtována bez ohledu na to, zda poskytovatel přijal jako protiplnění peníze, jiné platební nástroje nebo poukaz.

61. Jediným důvodem, proč by nástroj, který splňuje obě podmínky stanovené směrnicí o DPH, neměl být považován za poukaz, podle mého názoru je, pokud brání uplatnění zvláštního režimu DPH u služby, za jejíž poskytnutí má být přijat jako protiplnění. Jak ukázu v poslední části svého stanoviska, pokud městská karta jakožto víceúčelový poukaz podléhá variantě zdanění „ziskovou přírážkou“, její zacházení jako s poukazem nic nemění na specifickém zacházení z hlediska DPH u služeb zahrnutých v takovém poukazu, které využívají odlišného zacházení pro účely DPH.

62. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti se domnívám, že taková městská karta, jako je karta dotčená ve věci v původním řízení, splňuje obě podmínky stanovené v článku 30a směrnice o DPH, a proto by měla být pro účely DPH považována za poukaz.

## 2. Městské karty jako „víceúčelové poukazy“

63. Předkládající soud si přeje znát, zda v případě, že městskou kartu je třeba kvalifikovat jako poukázku, se jedná o jednoúčelový nebo víceúčelový poukaz.

64. Článek 30a směrnice o DPH rozlišuje dva druhy poukazů: „jednoúčelové“ a „víceúčelové“. „Víceúčelový poukaz“ je definován negativně jako jakýkoli poukaz, který není „jednoúčelovým poukazem“.

<sup>34</sup> – Bijl, J. B.O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, viz poznámka pod čarou 24 výše.

<sup>35</sup> – Drozdowska, M. Duda-Seifert, M., a Faron, A., „Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities“, *Management Sciences*, 2018, sv. 23(2), s. 19–28.

<sup>36</sup> – Tamtéž, s. 27.

<sup>37</sup> – Samotné vstupenky by případně mohly být považovány za poukazy. Některá literatura uznává, že je obtížné odlišit jednoúčelový poukaz (SPV) od vstupenky (Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, s. 154, viz poznámka pod čarou 10 výše; a 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, s. 30). Titíž autoři naznačují, především v návaznosti na rozsudek Soudního dvora ze dne 23. prosince 2015, *Air France-KLM a Hop!-Brit Air* (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841) a na znění bodu 5 odůvodnění směrnice z roku 2016, že vstupenky nejsou poukazy. To však není otázka relevantní pro projednávanou věc.

65. Podle čl. 30a odst. 2 směrnice o DPH je „jednouúčelovým poukazem“ poukaz, u kterého jsou místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu v okamžiku jeho vydání známy<sup>38</sup>. Z těchto informací vyplývá, že tyto podmínky jsou kumulativní, a především, že znamenají, že v okamžiku vydání jednouúčelového poukazu musí být jisté jeho zacházení z hlediska DPH.

66. V případě městských karet, nebo alespoň městských karet typu dotčeného ve věci v původním řízení, je zřejmé, že v okamžiku zakoupení karty nejsou služby, které budou poskytnuty, známy. V daném okamžiku tedy ani není známo, jaká sazba DPH se použije. Taková městská karta tedy není jednouúčelovým poukazem. Vzhledem však k tomu, že je tato karta poukazem, je třeba ji považovat za víceúčelový poukaz.

### *3. Zdanění městských karet jako víceúčelových poukazů*

67. Zbývá vysvětlit, jak a kým jsou plnění prováděná prostřednictvím městské karty vyúčtována.

68. Způsob uplatnění DPH u víceúčelových poukazů, jako jsou městské karty, je upraven články 30b a 73a směrnice o DPH.

69. Pokud jde o městské karty, je zvláště užitečné projít konkrétní uplatňování pravidel týkajících se DPH na poukazy. Posoudím tedy, která plnění zahrnutá do tohoto režimu podléhají dani a v jakém okamžiku, jakož i základ daně, přičemž tento základ je jedním z prvků, které Komise pro daňové právo vzala v úvahu, když konstatovala, že městské karty, jako je karta dotčená v původním řízení, nespádají pod pojem „poukaz“.

70. V souladu s čl. 30b odst. 2 směrnice o DPH se DPH u víceúčelových poukazů uplatňuje v okamžiku skutečného dodání daného zboží nebo poskytnutí dané služby, takže daň se nevybírá z převodu poukazu, k nimž dochází před jeho čerpáním. Je tomu tak proto, že v okamžiku nákupu takové karty nejsou známy všechny relevantní informace pro účely DPH<sup>39</sup>. Vzhledem k tomu, že DPH je daní ze skutečného dodání zboží a poskytnutí služeb, nelze v případě víceúčelových poukazů vědět, které ze zboží a služeb, jež takový poukaz zahrnuje, bude skutečně dodáno či poskytnuto.

71. Městské karty jsou obvykle vydávány jinou osobou povinnou k dani než poskytovatelem služeb, za které má být karta přijata jako protiplnění. Vzhledem k tomu, že vydavatel karty obdrží od držitele karty protiplnění za převod poukazu, vyvstává otázka, zda by toto plnění mělo být zdaněno jako samostatná služba. V opačném případě by totiž některá plnění zahrnutá do tohoto režimu mohla zůstat nezdaněna. Jak ukážu, uplatnění možnosti zdanění popsané jako možnost „ziskové přírážky“ v bodě 32 tohoto stanoviska umožňuje zdanění všech dotčených plnění a zamezuje dvojímu zdanění.

72. Potřeba uplatnit takový režim vyplývá podle mého názoru ze znění čl. 30b odst. 2 ve spojení s článkem 73a směrnice o DPH. Prvně uvedené ustanovení stanoví, že „pokud víceúčelový poukaz převádí osoba povinná k dani jiná než osoba povinná k dani uskutečňující plnění, které je předmětem DPH podle prvního pododstavce, je předmětem DPH každé poskytnutí služby, kterou

<sup>38</sup> – Kurzivou zvýraznila autorka tohoto stanoviska.

<sup>39</sup> – van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, s. 246.

lze určit, například distribuční nebo propagační služby“. Podle posledně uvedeného ustanovení je „při dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněném na základě víceúčelového poukazu základ daně roven protiplnění zaplacenému za poukaz“.

73. Režim, v jehož rámci se DPH účtuje za každé dodání zboží nebo poskytnutí služby, by splňoval požadavek, aby základem daně bylo protiplnění přijaté za poukaz, pokud hodnota zboží a služeb, které jsou v praxi čerpány, dosáhne ceny zaplacené za poukaz<sup>40</sup>. Pokud je však hodnota všech služeb vyčerpaných v praxi nižší než cena zaplacená za poukaz, musí být tento rozdíl rovněž předmětem DPH. Tato částka je v souladu s čl. 30b odst. 2 směrnice o DPH považována za protiplnění za distribuci nebo propagaci služeb a DPH z této „ziskové přírážky“ musí vyúčtovat vydavatel karty.

74. Tento typ režimu není v rámci směrnice o DPH nový. Používá se například u zdanění cestovních kanceláří (podle článku 306 a násl. směrnice o DPH)<sup>41</sup>, u nichž se základ daně odvíjí od přírážky cestovní kanceláře (článek 308 směrnice o DPH).

75. Směrnice o DPH proto při zacházení s městskými kartami jako s víceúčelovými poukazy vyžaduje, aby byly zdaněny v souladu s variantou ziskové přírážky, neboť tento daňový režim splňuje základní zásady DPH. Vyhýbá se dvojímu zdanění i nezdanění. To je jeden z dalších důvodů, který vede k výkladu, podle něhož jsou městské karty víceúčelovými poukazy. Toto řešení splňuje cíle směrnice z roku 2016, neboť vyjasňuje správný způsob zdanění městských karet tím, že vylučuje všechny možnosti kromě jedné, která se v praxi používá. Odborníci z oblasti DPH takové řešení podle všeho rovněž schvalují<sup>42</sup>.

76. Nicméně přijetí návrhu předloženého italskou vládou – který byl přijat v judikatuře předkládajícího soudu před přijetím směrnice z roku 2016<sup>43</sup>, která se rozhodla pro souběžné zdanění celého protiplnění přijatého za městskou kartu a každého skutečně dodaného zboží nebo poskytnuté služby – by mohlo vést ke dvojímu zdanění<sup>44</sup>. Přijetí této varianty „úplného zdanění“<sup>45</sup> by mohlo, jak tvrdí Komise, narušit uplatnění DPH u jízdenek či vstupenek. Právě tomu chtěl normotvůrce zabránit<sup>46</sup>.

77. Závěrem lze říci, že považovat městské karty za víceúčelové poukazy a zdaňovat je na základě daňového režimu „ziskové přírážky“ vždy, když je vydavatel odlišný od dodavatelů zboží a poskytovatelů služeb, nabízí komplexní, jednotný, transparentní a neutrální daňový režim. Vzhledem k tomu, že městská karta dotčená ve věci v původním řízení zřejmě splňuje obě podmínky stanovené směrnicí o DPH pro to, aby byl nástroj považován za poukaz, je třeba ji pro účely DPH považovat za víceúčelový poukaz.

<sup>40</sup> – Vydavatel karty platí za každé skutečně dodané zboží a poskytnuté služby, přičemž cena těchto plnění zahrnuje i DPH (pokud není služba osvobozena). Vydavatel si nemůže DPH zahrnutou v této ceně odečíst jako svou daň na vstupu.

<sup>41</sup> – Které podle mého názoru vykazují mnoho podobností se skutkovým stavem v původním řízení. Pokud jde o tuto otázku, viz rozsudek ze dne 13. října 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

<sup>42</sup> – Viz bod 32 tohoto stanoviska a citovaná literatura.

<sup>43</sup> – K tomu viz poznámka pod čarou 16 tohoto stanoviska.

<sup>44</sup> – Viz mé stanovisko ve věci GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63, přednesené dne 27. ledna 2022, bod 53).

<sup>45</sup> – Viz body 29 a 32 tohoto stanoviska.

<sup>46</sup> – Bod 5 odůvodnění směrnice z roku 2016.

## V. Závěry

78. Závěrem navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) takto:

„Karta, kterou jsou dodavatelé nebo poskytovatelé povinni přijmout jako protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služeb obsažených na této kartě držiteli karty na určitém místě po omezenou dobu a do určité hodnoty, spadá pod pojem „poukaz“ ve smyslu článku 30a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. To platí i v případě, že průměrný spotřebitel nemůže v daném čase využít všechny služby, na které se taková karta vztahuje. Taková karta je „víceúčelovým poukazem“ ve smyslu téhož ustanovení vždy, když v okamžiku převodu této karty není známa daň z dodání zboží a poskytnutí služeb, za které musí být přijata jako protiplnění“.