



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOAMNA TAMARA ĆAPETA

prezentate la 24 februarie 2022¹

Cauza C-637/20

Skatteverket

împotriva

DSAB Destination Stockholm AB

[cerere de decizie preliminară formulată de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia)]

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Operațiuni taxabile – Card turistic – Directiva (UE) 2016/1065 – Noțiunea de «cupon valoric»”

I. Introducere

1. Cupoanele valorice de diferite tipuri sunt în prezent foarte des întâlnite pe piață (de exemplu, tichetele cadou și cardurile preplătite care pot fi utilizate în diferite magazine). Cu toate acestea, deși sunt relativ simplu de utilizat de către consumatori, cupoanele valorice s-au dovedit a fi instrumente complexe în ceea ce privește tratamentul TVA aplicat acestora². Prin urmare, în 2016, legiuitorul UE a adoptat modificări³ la Directiva 2006/112/CE (denumită în continuare „Directiva TVA”) ⁴ cu scopul de a clarifica aplicarea TVA la cupoanele valorice⁵. În speță, Curtea este invitată să clarifice aceste precizări legislative.

2. Prin cererea de decizie preliminară formulată, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) solicită clarificări cu privire la sensul noțiunii de „cupon valoric” prevăzute la articolul 30a din Directiva TVA. Aceasta ar trebui să permită instanței de trimitere să se pronunțe cu privire la regimul fiscal al cardului turistic („city card”) oferit vizitatorilor orașului Stockholm.

¹ Limba originală: engleza.

² Astfel cum demonstrează Concluziile noastre în cauza GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63), prezentate la 27 ianuarie 2022.

³ A se vedea Directiva 2016/1065 din 27 iunie 2016 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice (JO 2016, L 177, p. 9, denumită în continuare „Directiva din 2016”).

⁴ Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială 09/vol. 3, p. 7).

⁵ A se vedea în acest sens considerentele (1), (3) și (8) ale Directivei din 2016.

II. Cadrul juridic

3. A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului⁶ a fost abrogată de Directiva TVA începând cu 1 ianuarie 2007.

4. Domeniul de aplicare al Directivei TVA este precizat la articolul 2 alineatul (1) din aceasta. Litera (c) a acestui articol prevede că „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” este supusă TVA.

5. În conformitate cu articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, „livrare[a] de bunuri” este definită ca fiind „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”, în timp ce, în temeiul articolului 24 alineatul (1) din această directivă, „prestare de servicii” înseamnă „orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri”.

6. Articolul 30a alineatul (1) din Directiva TVA definește „cuponul valoric” ca fiind un instrument care presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și care presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate sau a identităților potențialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului.

7. Potrivit articolului 30a alineatul (2) din această directivă, prin „cupon valoric cu utilizare unică” se înțelege un cupon valoric în cazul căruia locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA-ul datorat pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric. În schimb, articolul 30a alineatul (3) din aceeași directivă prevede că prin „cupon valoric cu utilizări multiple” se înțelege un cupon valoric, altul decât un cupon valoric cu utilizare unică.

8. Articolul 30b alineatul (2) din Directiva TVA prevede că predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, intră în sfera TVA în conformitate cu articolul 2, în timp ce fiecare transfer anterior al respectivului cupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA. Articolul 30b alineatul (2) al doilea paragraf subliniază că, „[î]n cazul în care cuponul valoric cu utilizări multiple este transferat de o persoană impozabilă, alta decât persoana impozabilă care efectuează operațiunea în sfera TVA în conformitate cu primul paragraf, orice prestare de serviciu care poate fi identificată, cum ar fi serviciile de distribuție sau de promovare, intră în sfera TVA”.

9. Potrivit articolului 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.

10. Articolul 73a din această directivă prevede că, fără a aduce atingere articolului 73, baza de impozitare aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii în legătură cu un cupon valoric cu utilizări multiple este egală cu contravaloarea plătită pentru cuponul valoric sau, în lipsa

⁶ A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

informațiilor privind contravaloarea respectivă, cu valoarea monetară indicată pe cuponul valoric cu utilizări multiple sau în documentația aferentă, din care se scade cuantumul TVA-ului aferent bunurilor livrate sau serviciilor prestate.

11. Articolele 30a, 30b și 73a din Directiva TVA au fost introduse prin Directiva din 2016. Considerentele relevante ale acestei directive au următorul cuprins:

- „(1) [Directiva TVA] stabilește norme privind momentul și locul livrării de bunuri și ale prestării de servicii, baza de impozitare, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată (TVA) și dreptul de deducere. Cu toate acestea, normele respective nu sunt suficient de clare sau de exhaustive pentru a asigura coerența regimului fiscal al operațiunilor care implică cupoane valorice, ceea ce are consecințe nedorite asupra bunei funcționări a pieței interne.
- (2) Pentru a se asigura un tratament sigur și uniform, pentru a respecta principiile unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor, pentru a se evita inconsecvențele, denaturarea concurenței, dubla impunere sau neimpozitarea, precum și pentru a se reduce riscul de evaziune fiscală, sunt necesare norme specifice cu privire la tratamentul TVA aplicat cupoanelor valorice.
- (3) Având în vedere noile norme privind locul prestării serviciilor de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune și a serviciilor prestate pe cale electronică, aplicabile de la 1 ianuarie 2015, este necesar să se găsească o soluție comună privind cupoanele valorice pentru a se asigura că nu apar neconcordanțe în ceea ce privește cupoanele valorice furnizate între statele membre. În acest scop, este esențial să se stabilească norme care să clarifice tratamentul TVA aplicabil cupoanelor valorice.
- (4) Aceste norme ar trebui să vizeze numai cupoanele valorice care pot fi preschimbate în bunuri sau servicii. Cu toate acestea, normele nu ar trebui să vizeze instrumentele care îi conferă deținătorului dreptul să beneficieze de o reducere la achiziționarea de bunuri sau servicii, dar nu-i conferă dreptul de a primi aceste bunuri sau servicii.
- (5) Dispozițiile privind cupoanele valorice nu ar trebui să declanșeze nicio modificare a tratamentului TVA aplicabil pentru biletele de transport, biletele de intrare la cinematografe și muzee, timbrele poștale sau altele asemenea.
- (6) Pentru a se identifica în mod clar ce anume reprezintă un cupon valoric în scopuri de TVA și pentru a se face distincția între cupoanele valorice și instrumentele de plată, este necesar să se definească cupoanele valorice, care pot fi în format fizic sau electronic, recunoscând atributele esențiale ale acestora, în special natura dreptului aferent unui cupon valoric și obligația de a-l accepta drept contravaloare pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.”

III. Situația de fapt, litigiul principal, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

12. DSAB Destination Stockholm, reclamanta din litigiul principal, emite și vinde carduri turistice vizitatorilor din Stockholm (Suedia).

13. Potrivit deciziei de trimitere, acest card conferă deținătorilor dreptul de intrare la aproximativ 60 de atracții, precum obiective turistice și muzee, pentru o perioadă limitată și în limita unei anumite valori. Deținătorii de carduri au de asemenea acces nelimitat la serviciile de transport pe durata de valabilitate a cardului, precum și posibilitatea de a se alătura unor circuite de vizitare a obiectivelor turistice oferite de diferite autobuze sau bărci *Hop-on-Hop-off*.

14. Serviciile incluse în card fie sunt supuse impozitării, la diferite cote, fie sunt scutite fiscal. Deținătorul cardului folosește cardul prin simpla prezentare a acestuia la un cititor de carduri special, fără a plăti nimic în plus. Potrivit unui acord încheiat cu emitentul cardului, furnizorul/prestatorul beneficiază de o contrapartidă din partea emitentului pentru fiecare intrare sau utilizare. Cu excepția serviciilor de transport, care sunt nelimitate, pentru celelalte servicii, prestatorul nu este obligat să îi permită intrarea de mai multe ori deținătorului cardului. Emitentul nu garantează un număr minim de vizitatori. Odată atinsă valoarea limită, cardul nu mai este valabil.

15. Există diferite versiuni ale cardului turistic al orașului Stockholm, cu termene de valabilitate și valori diferite. Un card pentru un adult cu o perioadă de valabilitate de 24 de ore costă 669 SEK (aproximativ 65 de euro). Pe perioada de valabilitate, deținătorul cardului poate utiliza cardul pentru a plăti servicii în valoare de până la 1 800 SEK (aproximativ 175 de euro). Perioada de valabilitate începe să curgă atunci când cardul este utilizat pentru prima dată, iar cardul trebuie utilizat în termen de un an de la cumpărare.

16. Reclamanta din litigiul principal a solicitat o decizie anticipată din partea Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia), pentru a obține confirmarea faptului că un astfel de card turistic constituie un cupon valoric cu utilizări multiple.

17. Cu toate acestea, Comisia de drept fiscal a considerat că lucrurile nu stau astfel. Aceasta a concluzionat din definiția „cuponului valoric”, coroborată cu dispozițiile referitoare la calculul bazei de impozitare, că un cupon valoric trebuie să aibă o anumită valoare nominală sau să corespundă anumitor livrări de bunuri sau prestări de servicii specificate. Potrivit acestei comisii, trebuie să reiasă în mod clar dintr-un cupon valoric ce se poate obține în schimbul acestuia, chiar dacă, în cazul unui cupon valoric cu utilizări multiple, pot exista incertitudini cu privire la, de exemplu, cota de impozitare sau țara de impozitare.

18. Litigiul dintre Skatteverket (Autoritatea fiscală, Suedia) și DSAB Destination Stockholm în legătură cu această decizie anticipată este în prezent în curs de soluționare la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă).

19. Părțile sunt în dezacord, în principal, cu privire la aspectul dacă acest card turistic trebuie să fie considerat un cupon valoric. Pe de o parte, Autoritatea fiscală este de părere că acest card nu este un cupon valoric, deoarece acesta are o limită de valoare ridicată și un termen scurt de valabilitate, ceea ce face cert faptul că un consumator mediu nu va utiliza pe deplin acest card.

20. Pe de altă parte, DSAB Destination Stockholm este de părere că acest card este un cupon valoric, deoarece furnizorii/prestatorii sunt obligați să îl accepte drept contrapartidă.

21. Instanța de trimitere subliniază, în primul rând, că dispozițiile referitoare la cupoanele valorice din Directiva TVA sunt relativ noi și se aplică cupoanelor valorice emise după 31 decembrie 2018⁷. În al doilea rând, instanța de trimitere explică faptul că problema modului în care trebuie tratate cardurile turistice a făcut subiectul unor discuții în cadrul Comitetului TVA al Uniunii⁸, însă nu s-a ajuns la niciun consens în această privință⁹. În ultimul rând, instanța de trimitere arată că Curtea nu a avut încă ocazia să se pronunțe cu privire la modul în care trebuie interpretați termenii „cupon valoric” și „cupon valoric cu utilizări multiple”.

22. În aceste împrejurări, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 30a din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că un card precum cel în discuție în litigiul principal, care conferă deținătorului său dreptul de a beneficia de diverse servicii într-un anumit loc, pentru o perioadă limitată și în limita unei anumite valori, constituie un coupon valoric și, în aceste împrejurări, un coupon valoric cu utilizări multiple?”

23. DSAB Destination Stockholm, Autoritatea fiscală, guvernul italian și Comisia Europeană au prezentat observații scrise în fața Curții.

IV. Analiză

24. Instanța de trimitere solicită îndrumări, în primul rând, cu privire la modul în care trebuie interpretat termenul „cupon valoric”, introdus în Directiva TVA prin Directiva din 2016. Această interpretare este necesară pentru a permite instanței de trimitere să decidă dacă cardul turistic al orașului Stockholm se încadrează în domeniul de aplicare al acestei noțiuni. În cazul în care cardul reprezintă într-adevăr un coupon valoric, instanța de trimitere solicită, în al doilea rând, clarificarea noțiunii de „cupon valoric cu utilizări multiple”.

25. Pentru a răspunde la aceste întrebări, vom proceda după cum urmează. Mai întâi, pentru a explica, de la bun început, de ce s-a ridicat problema, vom aborda din perspectivă istorică tratamentul în scopuri de TVA al cardurilor turistice, înainte de intrarea în vigoare a Directivei din 2016. Vom examina în continuare contextul legislativ și normele rezultate din acesta care au introdus modificările la Directiva TVA pentru a stabili ce se înțelege prin termenul „cupon valoric”. În cele din urmă, vom răspunde la întrebarea dacă cardurile turistice se califică drept cupoane valorice în scopuri de TVA.

⁷ Părțile din litigiul principal nu contestă faptul, iar trimiterea preliminară nu conține nicio indicație contrară, că întrebarea se referă la utilizarea cardurilor turistice în perioada ulterioară datei de 1 ianuarie 2019.

⁸ Articolul 398 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins: „Se înființează un comitet consultativ privind taxa pe valoare adăugată, denumit «comitetul TVA»”.

⁹ Comitetul TVA, „VAT Treatment of «city cards»”, *Information Paper*, 3 aprilie 2019; „Working Paper No 983, New Legislation”, 13 noiembrie 2019; „Working Paper No 987, Minutes”, 2 decembrie 2019.

A. Tratatamentul TVA aplicabil cardurilor turistice anterior Directivei din 2016

26. Chiar dacă Curții nu i s-a cerut niciodată să se pronunțe cu privire la tratamentul TVA aplicabil cardurilor turistice, acest lucru nu înseamnă că dreptul Uniunii nu a fost aplicat tratamentului TVA al acestor carduri, atât de către autoritățile fiscale, cât și de către instanțele din statele membre. Rapoartele de caz interne, astfel cum se descrie în doctrină¹⁰ și în documentația Comitetului TVA¹¹, indică însă că dreptul Uniunii a fost aplicat în moduri diferite.

27. Din rapoartele Comitetului TVA¹² rezultă că există trei moduri principale în care cardurile turistice au fost tratate în scopuri de TVA. Primul a constat în scutirea de TVA a cardurilor turistice. Operațiunea dintre organizația emitentă și deținătorul cardului este scutită în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 1 din A șasea directivă [în prezent articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA], care o clasifică drept acordare de credite. Operațiunea dintre emitentii de carduri și furnizori/prestatori este de asemenea scutită, însă prin invocarea articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din A șasea directivă [în prezent articolul 135 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA], care se referă la garanția de plată. Totuși, chiar atunci când statele tratau operațiunile efectuate cu carduri turistice ca fiind garanții de credit și de plată, acestea aveau în continuare posibilitatea, în temeiul articolului 13 secțiunea C litera (b) din A șasea directivă [în prezent articolul 137 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA], de a permite persoanelor impozabile să opteze pentru a supune la plata TVA-ului acele operațiuni care ar fi fost, în mod normal, scutite¹³.

28. Astfel, scutirea, cu o reintegrare opțională în domeniul de aplicare al operațiunilor taxabile, pare să fi fost primul mod în care cardurile turistice au fost calificate în scopuri de TVA¹⁴. Vom denumi această opțiune ca fiind opțiunea de „scutire”.

29. În cadrul celei de a doua opțiuni, pe care o vom denumi opțiunea de „impozitare integrală”, operațiunile efectuate sub egida unui card turistic sunt supuse TVA-ului. Emitentul unui card turistic trebuie să aplice TVA la comercializarea cardului pe baza valorii nominale integrale menționate pe acel card¹⁵. Fiecare serviciu individual furnizat sub egida cardului este de asemenea supus TVA-ului. Există dovezi că instanța de trimitere a tratat cardurile turistice în acest mod în jurisprudența sa¹⁶ de dinainte de aplicarea Directivei din 2016¹⁷. Rapoartele Comitetului TVA sugerează că o astfel de calificare a cardurilor turistice a avut loc în practică în câteva alte state membre¹⁸.

30. Cea de a treia opțiune, pe care o vom denumi opțiunea marjei de profit, supune de asemenea la plata TVA-ului operațiunile efectuate sub egida unui card turistic. La fel ca în cazul celei de a doua opțiuni, TVA este aplicat de asemenea la furnizarea cardului turistic de către emitent; cu toate acestea, baza de impozitare nu este valoarea nominală integrală a cardului, ci doar

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

¹¹ Comitetul TVA, „VAT Treatment of «city cards»”, *Information Paper*, 3 aprilie 2019.

¹² *Ibidem*.

¹³ Comitetul TVA, *Guidelines resulting from the 10th meeting*, 23-24 octombrie 1980, XV/353/80, 1/2.

¹⁴ Comitetul TVA, „VAT Treatment of «city cards»”, *Information Paper*, 3 aprilie 2019, p. 4.

¹⁵ *Ibidem*, p. 6.

¹⁶ Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), *Strömma Turism & Sjöfart AB*, 18 octombrie 2018, cauza nr. 180-18, al cărei rezumat este disponibil în limba engleză sub titlul „Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not” în baza de date IBFD.

¹⁷ Articolul 2 din această directivă prevede că dispozițiile sale se aplică de la 1 ianuarie 2019.

¹⁸ Comitetul TVA, „VAT Treatment of «city cards»”, *Information Paper*, 3 aprilie 2019, p. 8.

cuantumul rămas după deducerea valorii plătite drept contrapartidă pentru serviciile efectiv furnizate, așa-numita marjă de profit¹⁹. Concret, odată cu utilizarea cardului, organismul emitent culege informații de la diferiții prestatori și achită contravaloarea serviciilor efectiv furnizate. TVA-ul este inclus în această contravaloare și nu este deductibil. Ulterior, emitentul cardului contabilizează TVA-ul aplicat la diferența dintre contravaloarea primită în schimbul cardului și contravaloarea pe care a achitat-o pentru operațiunile realizate efectiv.

31. Din cele de mai sus rezultă că, în scopuri de TVA, cardurile turistice au fost tratate în cel puțin trei moduri diferite.

32. După cum se va arăta, în cazul în care cardurile turistice sunt tratate drept cupoane valorice, doar a treia opțiune, a „marjei de profit”, este aplicabilă ca metodă adecvată de aplicare a TVA-ului la cardurile turistice, cel puțin pentru acele carduri turistice care sunt concepute drept cupoane valorice cu utilizări multiple. Prima opțiune de „scutire”, care asimilează cardurile turistice instrumentelor de plată, ar fi contrară finalității Directivei din 2016, care, astfel cum se arată în considerentul (6) al acesteia, are ca scop să se facă o mai bună distincție între cupoanele valorice și instrumentele de plată²⁰. Cea de a doua opțiune de „impozitare integrală” nu ar fi coerentă cu regimul fiscal aplicabil cupoanelor valorice, indiferent dacă este vorba de un cupon valoric cu utilizare unică sau de un cupon valoric cu utilizări multiple. Deși această opțiune de impozitare este probabil cea mai eficientă din punct de vedere al colectării taxelor, ea creează un risc de dublă impozitare sau de impozitare a unor bunuri sau servicii care, în mod normal, sunt scutite de impozit (cum ar fi intrările la muzee, de exemplu). Prin urmare, această opțiune de impozitare ar fi de asemenea contrară finalității Directivei din 2016, care constă în evitarea dublei impozitări sau a neimpozitării prin clarificarea tratamentului TVA aplicabil cupoanelor valorice. Opțiunea „marjei de profit” evită cu succes dubla impozitare, chiar dacă este ceva mai complicat de pus în aplicare. Cu toate acestea, în general, pentru profesioniștii obișnuiți cu un astfel de regim fiscal, ceea ce, uneori, la prima vedere, poate părea dificil pentru cineva din afară se dovedește în cele din urmă a nu fi atât de complicat de operaționalizat²¹.

B. Directiva din 2016

33. În ceea ce privește metodele de interpretare a legii, intenția legiuitorului, în măsura în care aceasta poate fi înțeleasă din textul propriu-zis sau din geneza și din lucrările pregătitoare, este un factor care trebuie luat în considerare²². Prin urmare, este necesar să se examineze obiectivul și arhitectura Directivei din 2016, precum și formularea care definește conținutul noțiunii de cupon valoric.

1. Obiectivul și arhitectura Directivei din 2016

34. Preambulul actelor legislative este adesea util pentru a înțelege motivele care au determinat legiuitorul să adopte normele cuprinse în actul respectiv. Considerentul (1) al Directivei din 2016 explică faptul că motivul pentru care au fost propuse modificările a fost insuficienta claritate în

¹⁹ *Ibidem*, p. 5.

²⁰ Pentru o discuție suplimentară privind distincția dintre cupoane valorice și instrumente de plată, a se vedea punctele 45 și 53 din prezentele concluzii.

²¹ Pentru o astfel de prezentare, a se vedea Amand, C. „Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019”, *La semaine fiscale*, Nr. 277, 20-26 martie 2017, p. 2.

²² A se vedea în acest sens recenta Hotărâre din 9 noiembrie 2021, Bundesrepublik Deutschland (Menținerea unității familiei) (C-91/20, EU:C:2021:898, punctele 49 și 52).

ceea ce privește modul în care ar trebui să se aplice normele existente în materie de TVA în cazul cupoanelor valorice. Prin urmare, a fost necesară o clarificare pentru a asigura coerența regimului fiscal al operațiunilor care implică cupoane valorice în diferite state membre. Aceasta este susținută de considerentele (2) și (3), din care reiese că legiuitorul a intenționat să asigure un grad mai mare de certitudine și uniformitate în ceea ce privește tratamentul aplicabil cupoanelor valorice. Considerentele introductive exprimă de asemenea intenția de a asigura faptul că tratamentul aplicabil cupoanelor valorice este în concordanță cu principiul care impune ca o taxă generală de consum să fie exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor și că o astfel de clarificare ar trebui să contribuie la evitarea consecvențelor, a denaturării concurenței, a dublei impozitări sau a neimpozitării și la reducerea riscului de evaziune fiscală.

35. Prin urmare, nu există niciun motiv pentru a considera că legiuitorul a intenționat să introducă un tratament nou, special pentru cupoane valorice, care să difere de regimul general al TVA-ului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii²³. Scopul său a fost pur și simplu de a clarifica ceea ce tratamentul „obișnuit” existent impune deja atunci când se aplică cupoanelor valorice.

36. Dat fiind că noua reglementare privind cupoanele valorice nu reprezintă, prin urmare, o excepție de la normele generale ale Uniunii în materie de impozitare, nu suntem de acord cu Autoritatea fiscală și cu guvernul italian în ceea ce privește faptul că aceste norme trebuie interpretate în mod restrictiv.

37. Pentru a clarifica regimul TVA-ului pentru cupoanele valorice, Directiva din 2016 a introdus articolele 30a, 30b și 73a în Directiva generală privind TVA-ul. Locurile în care noile dispoziții au fost incluse în economia Directivei generale privind TVA-ul servesc de asemenea drept argumente în favoarea considerării acestor modificări ca o simplă reafirmare a legii așa cum aceasta funcționa deja atunci când se aplica cupoanelor valorice.

38. Articolele 30a și 30b sunt incluse în partea din Directiva TVA care se referă la „Operațiuni taxabile”, ca un nou capitol 5, intitulat „Dispoziții comune capitolelor 1 și 3”. Articolul 73a a fost introdus în partea din această directivă referitoare la „baza de impozitare”. Această dispoziție precizează că se aplică „fără a aduce atingere articolului 73”. Astfel, aceasta urmează regimul general, însă îl explică mai detaliat în ceea ce privește cupoanele valorice cu utilizări multiple.

2. Definiția noțiunii de „cupon valoric” cuprinsă în Directiva TVA

39. Articolul 30a alineatul (1) din Directiva TVA definește cuponul valoric ca fiind un instrument care presupune o obligație de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și care conține informații despre bunurile sau serviciile pentru care bonul valoric poate fi utilizat drept contrapartidă sau, alternativ, informații despre potențialii furnizori/prestatori.

40. Este de remarcat faptul că această definiție nu include toate instrumentele care sunt denumite în mod obișnuit cupoane valorice²⁴. Un astfel de instrument este „cuponul valoric de reducere”. Acesta este exclus din definiția Directivei TVA, deși a fost avut în vedere în propunerea inițială

²³ Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, p. 156, a se vedea nota de subsol 10 de mai sus.

²⁴ Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, a se vedea nota de subsol 10 de mai sus; Bijl, J.B.O., *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, p. 276.

pentru Directiva din 2016²⁵. Astfel cum se arată în considerentul (4) al Directivei din 2016, excluderea cupoanelor valorice de reducere era motivată de faptul că astfel de instrumente permit deținătorului să obțină doar o reducere la achiziționarea de bunuri sau servicii, însă nu pot fi utilizate drept contrapartidă pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii. În orice caz, cardul turistic nu poate fi considerat un cupon valoric doar pentru că este denumit în mod uzual cupon valoric. Pentru a fi considerat un cupon valoric, acesta trebuie să îndeplinească cele două condiții prevăzute la articolul 30a din Directiva TVA.

41. Cele două condiții prevăzute la articolul 30a alineatul (1) din Directiva TVA sunt cumulative.

42. Prima condiție este ca instrumentul să includă o obligație pentru furnizorii de bunuri sau prestatorii de servicii de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii pe care aceștia o efectuează.

43. În observațiile prezentate în fața Curții, DSAB Destination Stockholm insistă asupra faptului că criteriul decisiv pentru a stabili dacă un instrument se califică drept cupon valoric rezidă tocmai în această condiție. Cu toate acestea, guvernul italian susține că trăsătura esențială a unui cupon valoric este că acesta acordă deținătorului dreptul de a obține bunuri sau servicii, precizate din punct de vedere al cantității și calității, de la furnizori sau prestatori prestabiliți.

44. Deși dreptul de a obține bunuri sau servicii prin utilizarea unui cupon valoric face parte, de obicei, din astfel de instrumente, această trăsătură nu a fost considerată decisivă pentru definirea acestuia. În propunerea inițială, articolul 30a prevedea că „un «cupon valoric» înseamnă un instrument care conferă dreptul de a beneficia de o livrare de bunuri sau o prestare de servicii [...]”²⁶. Cu toate acestea, textul final al acestei dispoziții nu menționează dreptul de a beneficia de bunuri sau servicii ca element constitutiv al unui cupon valoric, ci se concentrează mai degrabă pe obligația furnizorului/prestatorului de a accepta acest instrument drept contrapartidă²⁷. Prin urmare, argumentul guvernului italian potrivit căruia dreptul de a beneficia de bunuri sau servicii este o caracteristică esențială a unui cupon valoric nu poate fi acceptat.

45. A doua condiție pentru ca un instrument să fie un cupon valoric este ca bunurile sau serviciile care urmează să fie livrate, respectiv furnizate sau identitatea potențialilor furnizori/prestatori ai acestora să fie indicate fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documentației aferente. Este general recunoscut faptul că aceste caracteristici sunt cele care diferențiază cupoanele valorice de instrumentele de plată convenționale²⁸.

46. Această condiție este formulată în subsidiar, astfel încât, pentru ca un instrument să fie un cupon valoric, este suficient să fie clar pentru ce bunuri sau servicii poate fi utilizat drept contrapartidă. În cazul în care nu sunt specificate bunurile și serviciile, este suficient să fie cunoscuți furnizorii de bunuri sau prestatorii de servicii care sunt obligați să accepte cuponul valoric drept contrapartidă.

²⁵ Cu toate acestea, propunerea inițială conținea o categorie specifică de „cupoane valorice de reducere”, pe lângă „cuponul valoric cu utilizare unică” și „cuponul valoric cu utilizări multiple”. A se vedea considerentul (5), precum și articolul 25 litera (e) și articolul 30a alineatul (1) din Propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește tratamentul cupoanelor valorice [COM(2012) 206 final – 2012/0102 (CNS)].

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Pentru o interpretare similară a rezultatului procesului legislativ, a se vedea 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, 27-34, p. 28.

47. Prin urmare, definiția cuponului valoric din Directiva TVA condiționează constatarea faptului că un instrument constituie un cupon valoric de îndeplinirea de către acesta a celor două condiții menționate mai sus. Cu toate acestea, textul nu răspunde la întrebarea dacă orice instrument care îndeplinește aceste două condiții trebuie tratat în mod necesar ca fiind un cupon valoric. Vom sugera răspunsul la această întrebare, împreună cu o examinare a aspectului dacă cardurile turistice îndeplinesc cele două condiții prevăzute la articolul 30a alineatul (1) din Directiva TVA.

C. Tratatamentul fiscal al cardurilor turistice

48. Varietatea cardurilor turistice²⁹ disponibile nu înseamnă că toate cardurile turistice sunt considerate în mod automat ca fiind cupoane valorice. Mai degrabă, acest lucru trebuie să fie decis de la caz la caz. Numai acele carduri care îndeplinesc condițiile cumulative prevăzute la articolul 30a din Directiva TVA sunt cupoane valorice³⁰.

49. Pe de altă parte, având în vedere anumite argumente prezentate în observațiile scrise ale participanților, merită să ne întrebăm dacă acele carduri turistice care îndeplinesc cele două condiții prevăzute de Directiva TVA sunt în mod necesar cupoane valorice. Cu alte cuvinte, există motive pentru a exclude de la tratamentul TVA aplicabil cupoanelor valorice un instrument care îndeplinește toate criteriile pentru a fi clasificat drept cupon valoric și, în caz afirmativ, care sunt aceste motive?

1. Cardurile turistice tratate drept cupoane valorice

50. Se poate, în opinia noastră, concluziona cu certitudine că majoritatea cardurilor turistice implică obligația furnizorilor/prestatorilor care participă la sistem de a le accepta drept contrapartidă. Prin urmare, acestea îndeplinesc de obicei prima condiție. În cazul cardului turistic al orașului Stockholm, din decizia de trimitere reiese că operatorii care administrează muzee sau alte atracții sau servicii de transport și care participă la sistemul de carduri sunt obligați să accepte cardul în schimbul prestării de servicii. Acest lucru este însă valabil numai în perioada de valabilitate a cardului și în limita valorii maxime a acestuia (care este mult mai mare decât prețul cardului).

51. În această privință, nu considerăm că are importanță dacă prestatorul trebuie să accepte cardul drept contrapartidă o singură dată sau de fiecare dată când deținătorul cardului dorește să îl folosească pentru același serviciu. Este important că acest card turistic trebuie să fie acceptat cel puțin o dată. Prin urmare, aranjamentul în temeiul căruia prestatorul poate refuza să admită deținătorul cardului de mai multe ori (dar se poate oferi voluntar să admită deținătorul cardului de mai multe ori), așa cum este cazul cardului turistic al orașului Stockholm, nu contravine primei condiții, deoarece prestatorul rămâne sub incidența obligației de a accepta cardul cel puțin o dată.

52. Autoritatea fiscală invocă două motive suplimentare pentru care cardul turistic al orașului Stockholm nu ar trebui să fie considerat cupon valoric. Pe de o parte, Autoritatea fiscală susține că acest card nu indică în termeni monetari diminuarea succesivă a valorii sale, astfel încât

²⁹ Pentru o listă neexhaustivă a orașelor europene care oferă astfel de carduri și a conținutului acestora, a se vedea <https://welovecitycards.com/>

³⁰ Faptul că Comitetul TVA nu a putut ajunge la o concluzie generală în ceea ce privește tratamentul TVA aplicabil cardurilor turistice vine în sprijinul acestei aserțiuni. Comitetul TVA, *Working Paper No 987, Minutes*, 2 decembrie 2019, p. 5.

deținătorul nu poate cunoaște valoarea rămasă pe card după fiecare utilizare și, pe de altă parte, că includerea utilizării nelimitate a serviciilor de transport conferă acestui card caracterul de abonament, iar nu acela de cupon valoric.

53. Un card a cărui valoare se diminuează la fiecare utilizare este, din punct de vedere conceptual, similar cu un instrument de plată. În ciuda acestui fapt, finalitatea Directivei din 2016 este de a face o distincție între cupoane valorice și instrumente de plată³¹. Prin urmare, introducerea unei condiții inspirate de caracteristicile instrumentelor de plată pentru a defini cupoanele valorice nu este necesară, ba chiar este contrară finalității acestei directive. Aceasta nu înseamnă că instrumentele a căror valoare scade la fiecare utilizare nu pot fi considerate cupoane valorice. Totuși, acest lucru nu poate fi considerat o condiție. Este suficient ca, în limitele valorice superioare, cuponul valoric să fie acceptat drept contrapartidă pentru serviciile incluse în acesta. Prin urmare, faptul că acel card turistic în discuție în litigiul principal nu indică deținătorului cât credit rămâne pe card nu împiedică calificarea acestuia drept cupon valoric.

54. Cea de a doua obiecție formulată de Autoritatea fiscală este că anumite aspecte ale cardului turistic sunt similare unui abonament, ceea ce înseamnă că acest card nu poate fi tratat ca un cupon valoric. În cazul abonamentelor (de exemplu, pentru o sală de gimnastică sau pentru utilizarea serviciilor de transport pentru o zi, o lună sau perioade similare), tranzacția este deja încheiată, iar operațiunea taxabilă este deja determinată în momentul transferului ratelor de abonament. Această situație nu se regăsește în cazul cardurilor turistice folosite drept cupoane valorice. Un card turistic conferă deținătorului său doar posibilitatea de a achiziționa un abonament pentru servicii de transport. Prin urmare, operațiunea taxabilă are loc numai atunci când (și dacă) cardul este utilizat pentru transportul public. În plus, în cazul contractelor de prestări succesive de servicii, prestația nu este o operațiune taxabilă în sensul articolului 2 din Directiva TVA. Un card turistic nu schimbă această situație. Dacă deținătorii de carduri turistice se folosesc de posibilitatea oferită de acestea de a achiziționa un abonament, furnizarea abonamentului respectiv va fi impozitată, dar furnizarea ulterioară și continuă a serviciilor (fiecare călătorie cu autobuzul, de exemplu) nu va fi impozitată.

55. Prin urmare, faptul că un card turistic permite deținătorului să îl folosească drept contrapartidă pentru un abonament, acesta din urmă fiind un serviciu cu propriile norme în materie de TVA, nu împiedică calificarea acestui card drept cupon valoric și nici nu intră în conflict cu regimul fiscal aplicabil abonamentelor.

56. În ceea ce privește cea de a doua condiție, prevăzută la articolul 30a din Directiva TVA, potrivit căreia bunurile sau serviciile care urmează să fie furnizate sau identitatea potențialilor furnizori/prestatori ai acestora trebuie să fie cunoscute, din decizia de trimitere reiese de asemenea că pe card și pe documentația aferentă sunt enumerați explicit furnizorii/prestatorii participanți, precum și serviciile care pot fi utilizate.

57. Cu toate acestea, Autoritatea fiscală susține că un card turistic nu poate fi calificat drept cupon valoric, întrucât, din cauza perioadei sale limitate de utilizare, este imposibil ca un consumator mediu să utilizeze toate serviciile acoperite de card. Or, definiția „cuponului valoric” nu oferă niciun element care să impună ca toate serviciile (sau bunurile) relevante să fie utilizate pentru ca un instrument să fie considerat cupon valoric. Instrumentele care permit utilizarea tuturor bunurilor și serviciilor enumerate (de exemplu, cupoanele valorice pentru magazine) reprezintă într-adevăr cupoane valorice în cazul în care trebuie acceptate drept contrapartidă. Cu

³¹ Considerentul (6) al Directivei din 2016.

toate acestea, cerința ca toate bunurile și serviciile să fie utilizate nu reprezintă o condiție care transformă un instrument într-un cupon valoric³². Dimpotrivă, așa cum am explicat mai sus³³, o parte a definiției „cuponului valoric”, care prevede că acesta cuprinde dreptul la furnizarea bunurilor și prestarea serviciilor enumerate, nu a fost inclusă în versiunea finală a Directivei din 2016. Acesta este un argument suplimentar în favoarea interpretării potrivit căreia legiuitorul a respins o condiție de epuizare a tuturor pentru a trata instrumentul respectiv drept cupon valoric. Prin urmare, faptul că durata scurtă de valabilitate a cardurilor turistice nu permite, de obicei, deținătorilor acestora să utilizeze toate serviciile enumerate nu modifică constatarea că, în scopuri de TVA, un card turistic este un cupon valoric.

58. Diferența dintre valoarea totală a tuturor serviciilor incluse într-un card și valoarea nominală a acestuia este de înțeles dacă se ia în considerare dimensiunea promoțională a majorității cupoanelor valorice în general³⁴ și a cardurilor turistice în special³⁵. Guvernul italian și-a exprimat îngrijorarea că durata scurtă de valabilitate a cardului nu permite utilizarea tuturor serviciilor și ar putea afecta atractivitatea acestuia pentru vizitatori³⁶. Acest lucru nu modifică însă tratamentul TVA aplicabil acestor carduri.

59. Întrucât acest aspect a fost ridicat în fața instanței de trimitere și în diferite observații prezentate de participanți în fața Curții, considerăm de asemenea că este necesar să evaluăm influența considerentului (5) al Directivei din 2016 asupra acceptării cardurilor turistice drept cupoane valorice. În acest considerent se precizează că „dispozițiile privind cupoanele valorice nu ar trebui să declanșeze nicio modificare a tratamentului TVA aplicabil pentru biletele de transport, biletele de intrare la cinematografe și muzee, timbrele poștale sau altele asemenea”.

60. În opinia noastră, scopul acestui considerent este de a preciza că posibilitatea de a achiziționa bilete, timbre poștale sau altele asemenea prin intermediul unui cupon valoric nu trebuie să modifice cota de TVA aplicabilă acestor bilete, dintre care unele sunt scutite, iar altele beneficiază de cote reduse³⁷. Cupoanele valorice creează doar posibilitatea de a achiziționa un bilet și creează obligația pentru furnizorul unui astfel de bilet de a accepta cupoanele valorice drept contrapartidă. Aceasta nu modifică în niciun fel regimul TVA aplicabil unor astfel de bilete. În cazul în care un bilet este scutit de TVA, nu se va percepe TVA, indiferent dacă furnizorul/prestatorul a acceptat drept contrapartidă bani, alte instrumente de plată sau un cupon valoric.

³² În cazul în care cuponul valoric nu este deloc utilizat, adică dacă deținătorul nu începe să îl folosească în perioada în care poate fi inițiată utilizarea sa, atunci dispozițiile privind cupoanele valorice nu se aplică. Această concluzie rezultă din considerentul (12) al Directivei din 2016, care prevede: „Prezenta directivă nu vizează situațiile în care un cupon valoric cu utilizări multiple nu este utilizat de către consumatorul final în perioada de validitate a acestuia și contravaloarea primită pentru respectivul cupon valoric este păstrată de vânzător.”

³³ A se vedea punctul 44 din prezentele concluzii.

³⁴ Bijl, J.B.O., *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, a se vedea nota de subsol 24 de mai sus.

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

³⁶ *Ibidem*, pagina 27.

³⁷ Biletele în sine ar putea fi considerate, eventual, drept cupoane valorice. Unele lucrări de specialitate recunosc că este dificil să se facă distincția între un cupon valoric cu utilizare unică și un bilet (Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, p. 154, a se vedea nota de subsol 10 de mai sus, și 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, p. 30). Aceiași autori sugerează, în principal ca urmare a Hotărârii Curții din 23 decembrie 2015, *Air France-KLM și Hop!-Brit Air* (C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841), precum și a formulării considerentului (5) al Directivei din 2016, că biletele nu sunt cupoane valorice. Aceasta însă nu este o chestiune pertinentă pentru prezenta trimitere preliminară.

61. În opinia noastră, singurul motiv pentru care un instrument care îndeplinește cele două condiții prevăzute de Directiva TVA nu ar trebui să fie tratat ca fiind un cupon valoric este dacă aceasta împiedică aplicarea tratamentului special în materie de TVA unui serviciu pentru a cărui prestare trebuie să fie acceptat drept contrapartidă. După cum vom arăta în ultima parte a concluziilor noastre, în cazul în care un card turistic, tratat drept cupon valoric cu utilizări multiple, face obiectul opțiunii de impozitare a „marjei de profit”, considerarea sa drept cupon valoric nu va modifica tratamentul specific în materie de TVA al serviciilor incluse într-un astfel de cupon valoric care beneficiază de un tratament diferit în scopuri de TVA.

62. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, considerăm că un card turistic, precum cel în discuție în litigiul principal, îndeplinește ambele condiții prevăzute la articolul 30a din Directiva TVA și, în consecință, trebuie să fie interpretat drept cupon valoric, în scopuri de TVA.

2. Cardurile turistice tratate drept „cupoane valorice cu utilizări multiple”

63. Instanța de trimitere urmărește să afle dacă, în cazul în care un card turistic se califică drept cupon valoric, acesta este un cupon valoric cu utilizare unică sau un cupon valoric cu utilizări multiple.

64. Articolul 30a din Directiva TVA face o distincție între două tipuri de cupoane valorice: „cu utilizare unică” și „cu utilizări multiple”. Un „cupon valoric cu utilizări multiple” este definit în mod negativ ca fiind orice cupon valoric care nu se califică drept „cupon valoric cu utilizare unică”.

65. În temeiul articolului 30a alineatul (2) din Directiva TVA, un „cupon valoric cu utilizare unică” este unul în cazul căruia locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA-ul datorat pentru aceste bunuri sau servicii sunt cunoscute la momentul emiterii cuponului valoric³⁸. Din aceste indicații rezultă că aceste condiții sunt cumulative și, mai ales, că ele înseamnă că, la momentul emiterii unui cupon valoric cu utilizare unică, tratamentul TVA aplicabil acestuia trebuie să fie cert.

66. În cazul cardurilor turistice sau cel puțin al cardurilor turistice de tipul celor în discuție în litigiul principal, este evident că, la momentul achiziționării cardului, serviciile care urmează să fie prestate nu sunt cunoscute. Prin urmare, în acel moment nu se cunoaște nici ce cotă de TVA se va aplica. Un astfel de card turistic nu este, așadar, un cupon valoric cu utilizare unică. Însă, întrucât cardul este un cupon valoric, acesta trebuie clasificat drept cupon valoric cu utilizări multiple.

3. Impozitarea cardurilor turistice drept cupoane valorice cu utilizări multiple

67. Rămâne de explicat cum și de către cine sunt contabilizate operațiunile efectuate cu ajutorul cardului turistic.

68. Modalitatea de aplicare a TVA-ului la cupoanele valorice cu utilizări multiple, precum cardurile turistice, este reglementată de articolele 30b și 73a din Directiva TVA.

³⁸ Sublinierea noastră.

69. Este deosebit de util să se treacă în revistă aplicarea concretă a normelor în materie de TVA aplicabile cupoanelor valorice atunci când este vorba despre cardurile turistice. Vom aprecia, prin urmare, ce operațiuni incluse în acest sistem sunt taxabile și la ce moment, precum și baza de impozitare, aceasta din urmă fiind unul dintre elementele luate în considerare de Comisia de drept fiscal atunci când a constatat că acele carduri turistice, precum cel în discuție în litigiul principal, nu intră în sfera de aplicare a noțiunii de „cupon valoric”.

70. În conformitate cu articolul 30b alineatul (2) din Directiva TVA, TVA se aplică cupoanelor valorice cu utilizări multiple în momentul livrării efective a bunurilor sau al prestării serviciilor în cauză, astfel încât taxa nu este percepută pentru transferurile cuponului valoric care au loc înainte de utilizarea acestuia. Acest lucru se întâmplă deoarece, în momentul achiziționării unui card turistic, nu sunt cunoscute toate informațiile relevante în scopuri de TVA³⁹. Având în vedere că TVA este o taxă pe livrarea efectivă de bunuri și servicii, în cazul cupoanelor valorice cu utilizări multiple este imposibil de știut care dintre bunurile și serviciile pe care le include un astfel de cupon valoric va fi efectiv livrat.

71. Cardurile turistice sunt, de obicei, emise de o altă persoană impozabilă decât prestatorul serviciilor pentru care cardul trebuie să fie acceptat drept contrapartidă. Întrucât emitentul cardului primește o contravaloare de la deținătorul cardului pentru transferul unui cupon valoric, se ridică întrebarea dacă această operațiune ar trebui să fie impozitată ca un serviciu separat. În caz contrar, unele dintre operațiunile desfășurate în acest sistem ar putea rămâne neimpozitate. După cum vom arăta, aplicarea opțiunii de impozitare descrise la punctul 32 din prezentele concluzii ca fiind opțiunea „marjei de profit” permite impozitarea tuturor operațiunilor desfășurate și evită orice dublă impozitare.

72. Necesitatea de a aplica un astfel de regim rezultă, în opinia noastră, din interpretarea articolului 30b alineatul (2) în coroborare cu articolul 73a din Directiva TVA. Prima dispoziție prevede că, „[î]n cazul în care cuponul valoric cu utilizări multiple este transferat de o persoană impozabilă, alta decât persoana impozabilă care efectuează operațiunea în sfera TVA în conformitate cu primul paragraf, orice prestare de serviciu care poate fi identificată, cum ar fi serviciile de distribuție sau de promovare, intră în sfera TVA”. Cea de a doua dispoziție prevede că „baza de impozitare aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii în legătură cu un cupon valoric cu utilizări multiple este egală cu contravaloarea plătită pentru cuponul valoric”.

73. Un regim în cadrul căruia TVA-ul este contabilizat pentru fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii ar îndeplini cerința potrivit căreia baza de impozitare este contrapartida unui cupon valoric, dacă valoarea bunurilor și serviciilor efectiv utilizate atinge prețul plătit pentru cuponul valoric⁴⁰. Cu toate acestea, în cazul în care valoarea tuturor serviciilor efectiv utilizate este mai mică decât prețul plătit pentru cuponul valoric, diferența trebuie să fie de asemenea supusă TVA. Acest cuantum este recunoscut drept contrapartidă pentru distribuirea sau promovarea serviciilor, în conformitate cu articolul 30b alineatul (2) din Directiva TVA, iar TVA-ul aplicat acestei „marje de profit” trebuie să fie contabilizat de către emitentul cardului.

³⁹ van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, p. 246.

⁴⁰ Emitentul cardului plătește pentru fiecare livrare de bunuri și prestare de servicii efectiv furnizate, iar prețul acestor livrări/prestări include și TVA (cu excepția cazului în care serviciul este scutit de TVA). Emitentul nu poate deduce TVA-ul inclus în acest preț ca TVA achitat în amonte.

74. Acest tip de regim nu este nou în cadrul Directivei TVA. El se aplică, de exemplu, la impozitarea agențiilor de turism (în temeiul articolului 306 și următoarele din Directiva TVA)⁴¹, în cazul cărora baza de impozitare este marja de profit a agenției de turism (articolul 308 din Directiva TVA).

75. Prin urmare, tratând cardurile turistice drept cupoane valorice cu utilizări multiple, Directiva TVA impune ca acestea să fie impozitate în conformitate cu opțiunea marjei de profit, deoarece acest regim fiscal respectă principiile de bază ale TVA-ului. Se evită astfel atât dubla impozitare, cât și lipsa oricărei impozitări. Acesta este un motiv în plus care justifică o interpretare potrivit căreia cardurile turistice sunt cupoane valorice cu utilizări multiple. Această soluție îndeplinește obiectivele Directivei din 2016, întrucât clarifică modul corect de impozitare a cardurilor turistice, prin eliminarea tuturor opțiunilor utilizate în practică, cu excepția uneia singure. Se pare că și practicienii din domeniul TVA sunt de acord cu o astfel de soluție⁴².

76. Însă, acceptarea sugestiei prezentate de guvernul italian – sugestie care a fost acceptată în jurisprudența instanței de trimitere înainte de adoptarea Directivei din 2016⁴³, care a optat pentru impozitarea paralelă a întregii contrapartide primite în schimbul unui card turistic și a fiecărei livrări de bunuri sau prestări de servicii efectiv furnizate – ar putea conduce la o dublă impozitare⁴⁴. Adoptarea acestei opțiuni de „impozitare integrală”⁴⁵ ar putea, după cum susține Comisia, să denatureze tratamentul TVA pentru biletele de transport sau de intrare. Aceasta este exact situația pe care legiuitorul a dorit să o evite⁴⁶.

77. În concluzie, considerarea cardurilor turistice ca fiind cupoane valorice cu utilizări multiple și impozitarea acestora pe baza regimului fiscal al „marjei de profit”, ori de câte ori emitentul este diferit de furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii, asigură un regim fiscal complet, uniform, transparent și neutru. Având în vedere că acel card turistic în discuție în litigiul principal pare să îndeplinească ambele condiții impuse de Directiva TVA pentru ca un instrument să fie tratat drept cupon valoric, acesta trebuie să fie tratat în scopuri de TVA ca fiind un cupon valoric cu utilizări multiple.

V. Concluzie

78. În concluzie, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) după cum urmează:

Un card pe care furnizorii/prestatorii sunt obligați să îl accepte drept contrapartidă pentru furnizarea de bunuri sau prestarea serviciilor incluse în acest card către deținătorii săi, într-un anumit loc, pentru o perioadă limitată și în limita unei anumite valori, intră în domeniul de aplicare al noțiunii de „cupon valoric”, în sensul articolului 30a din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. Acest lucru este valabil chiar dacă toate serviciile acoperite de un astfel de card nu pot fi utilizate într-un anumit interval de timp de către un consumator mediu. Un astfel de card constituie un

⁴¹ Ceea ce, în opinia noastră, prezintă numeroase similitudini cu situația de fapt din litigiul principal. În această privință, a se vedea Hotărârea din 13 octombrie 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

⁴² A se vedea punctul 32 din prezentele concluzii și doctrina citată.

⁴³ În acest sens, a se vedea nota de subsol 16 din prezentele concluzii.

⁴⁴ A se vedea Concluziile noastre în cauza GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63), prezentate la 27 ianuarie 2022, punctul 53.

⁴⁵ A se vedea punctele 29 și 32 din prezentele concluzii.

⁴⁶ Considerentul (5) al Directivei din 2016.

„cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul aceleiași dispoziții, ori de câte ori taxa pe livrarea de bunuri sau pe prestarea de servicii pentru care trebuie să fie acceptat drept contrapartidă nu este cunoscută în momentul transferului acestui card.