

Lieta C-68/23

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2023. gada 8. februāris

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof [Federālā finanšu tiesa] (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 3. novembris

Prasītāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja:

M-GbR

Atbildētājs un atbildētājs revīzijas tiesvedībā:

Finanzamt O [O finanšu pārvalde]

Pamatlietas priekšmets

Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112 – 30.a un 30.b pants –
Viena mērķa vaučeru un vairāku mērķu vaučeru nošķiršana – Nodokļu režīms
priekšapmaksas kartēm vai vaučeru kodiem digitāla satura iegādei

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

Eiropas Savienības Tiesai tiek uzdoti šādi jautājumi par Padomes
Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās
vērtības nodokļa sistēmu 2016. gada 27. jūnija redakcijā (turpmāk tekstā – “PVN
direktīva”) 30.a un 30.b panta interpretāciju prejudiciāla nolēmuma sniegšanai:

- 1) Vai ir runa par viena mērķa vaučeru PVN direktīvas 30.a panta 2. punkta izpratnē, ja
 - pakalpojumu, uz ko attiecas vaučers, sniegšanas vieta ir noteikta tiktāl, ka šie pakalpojumi tiks sniegti galapatērētājiem dalībvalsts teritorijā,
 - bet PVN direktīvas 30.b panta 1. punkta pirmās daļas 1. teikumā aplūkotā iespēja, saskaņā ar kuru arī vaučera nodošana nodokļa maksātāju starpā tiek uzskatīta par pakalpojuma sniegšanu, uz ko attiecas vaučers, nozīmē, ka pakalpojums tiek sniegts citas dalībvalsts teritorijā?
- 2) Ja uz 1. jautājumu tiek sniegta noraidoša atbilde (un tātad strīdā ir runa par vairāku mērķu vaučeru): Vai PVN direktīvas 30.b panta 2. punkta pirmā daļa, saskaņā ar kuru faktiskā pakalpojuma sniegšana, par kuru pakalpojumu sniedzējs kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību saņem vairāku mērķu vaučeru, ir aplikama ar PVN saskaņā ar PVN direktīvas 2. pantu, turpretī jebkura iepriekšēja šī vairāku mērķu vaučera nodošana nav aplikama ar PVN, ir pretrunā ar citur noteiktu nodokļa maksāšanas pienākumu (Tiesas spriedums, 2012. gada 3. maijs, *Lebara*, C-520/10, EU:C:2012:264)?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, konkrēti – 2., 9., 30.a, 30.b, 44. un 58. pants

Padomes Direktīva (ES) 2016/1065 (2016. gada 27. jūnijs), ar ko attiecībā uz vaučeriem piemērojamo režīmu groza Direktīvu 2006/112/EK

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz [Apgrozījuma nodokļa likums], konkrēti – 3. panta 13.–15. punkts, 3.a panta 2. un 5. punkts, kā arī 27. panta 23. punkts

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Lietas dalībnieku strīds ir par to, vai priekšapmaksas karšu vai vaučeru kodu, tā saukto *X-Cards*, kas paredzētas digitāla satura iegādei, nodošana ir aplikama ar apgrozījuma nodokli.
- 2 Prasītāja 2019. gada taksācijas periodā (strīda gadā) savā interneta veikalā izplatīja *X-Cards*. *X-Cards* izdevējs strīda gadā bija Y, kura juridiskā adrese ir Apvienotajā Karalistē. Vaučeru kodi ļāva pircējam papildināt savu X lietotāja kontu par noteiktu nominālvērtību euro valūtā. Pēc konta papildināšanas konta īpašnieks *X-Store* par norādītajām cenām varēja iegādāties digitālu saturu no Y.

- 3 Y, izmantojot dažādus starpniekus, izplatīja *X-Cards* ar dažādiem valstu kodiem. Klientiem ar pastāvīgo adresi vai parasto uzturēšanās vietu Vācijā un Vācijas X lietotāja kontu bija paredzēts kods DE.
- 4 Strīda gadā prasītāja *X-Cards* iegādājās pie diviem piegādātājiem, kas nebija reģistrēti ne Apvienotajā Karalistē, ne Vācijā, bet gan citās dalībvalstīs. Viņi *X-Cards* iepriekš bija iegādājušies pie Y. Prasītāja savās nodokļu deklarācijās neuzrādīja ne *X-Cards* iegādi no piegādātājiem, ne to nodošanu galapatērētājiem. Viņa pieņēma, ka *X-Cards* ir vaučeri ar noteiktu vērtību vai vairāku mērķu vaučeri.
- 5 Kompetentā nodokļu iestāde uzskatīja, ka prasītājas darījumi ar *X-Cards* ir apliekami ar nodokli Vācijā, jo no Y iegādātās kartes ar kodu DE esot paredzētas tikai galapatērētājiem ar pastāvīgo adresi Vācijā un Vācijas lietotāja kontu. Par to, ka kartes ir klasificējamās kā preču vai viena mērķa vaučeri, liecinot arī tas, ka Y tās laida apgrozībā kā tāda veida vaučerus un arī visi pārējie pakalpojumu sniegšanas ķēdē iesaistītie tās uzskatīja par tāda veida vaučeriem.
- 6 *Finanzgericht* [Finanšu tiesa] noraidīja celto prasību, pēc kā prasītāja iesniedza revīzijas sūdzību, kuru izskata iesniedzējtiesa.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

- 7 “Viena mērķa vaučers” ir vaučers, kam tā izdošanas brīdī ir zināma to preču piegādes vai to pakalpojumu sniegšanas vieta, uz ko vaučers attiecas, un PVN, kurš maksājams par šādām precēm vai pakalpojumiem (PVN direktīvas 30.a panta 2. punkts). “Vairāku mērķu vaučers” ir vaučers, kas nav viena mērķa vaučers (PVN direktīvas 30.a panta 3. punkts).
- 8 Ikvienu viena mērķa vaučera nodošanu, ko veic nodokļa maksātājs, kurš darbojas savā vārdā, uzskata par tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, uz ko vaučers attiecas. Faktiskā preču nodošana vai faktiskā pakalpojumu sniegšana netiek uzskatīta par neatkarīgu apgrozījumu (PVN direktīvas 30.b panta 1. punkta pirmā daļa). Savukārt vairāku mērķu vaučera gadījumā ar PVN apliek tikai faktisko preču nodošanu vai faktisko pakalpojumu sniegšanu, uz ko tas attiecas, nevis šī vaučera iepriekšējo nodošanu (PVN direktīvas 30.b panta 2. punkta pirmā daļa).
- 9 Ja – kā tas ir šajā lietā – vaučera izdevējs (A) savā vārdā nodod vaučeru citā dalībvalstī reģistrētam nodokļa maksātājam (B), kurš to savā vārdā nodod nākamai personai (C), tad saskaņā ar PVN direktīvas 30.b panta 1. punkta pirmo daļu gan vaučera nodošana starp A un B, gan tā nodošana starp B un C tiek

uzskatīta par pakalpojuma sniegšanu, uz ko attiecas vaučers, bet faktiskā pakalpojuma sniegšana (kas notiek vēlāk) nav apliekama ar nodokli.

- 10 Nav skaidrs, kādas sekas izriet no PVN direktīvas 30.b panta 1. punkta pirmās daļas 1. teikuma attiecībā uz PVN direktīvas 30.a panta 2. punktu. Lai runa būtu par viena mērķa vaučeru PVN direktīvas 30.a panta 2. punkta izpratnē, ir jābūt noteiktai pakalpojumam, uz ko attiecas vaučers, sniegšanas vietai. Tomēr attiecībā uz vairākkārtēju vaučeru nodošanu no PVN direktīvas 30.b panta 1. punkta pirmās daļas 1. teikuma izriet, ka tiek uzskatīts, ka pakalpojums, uz kuru attiecas vaučers, ir sniegts vairākas reizes.
- 11 Tomēr šāda interpretācija, kas balstās uz PVN direktīvas 30.b panta 1. punkta pirmās daļas 1. teikumu (pirmā interpretācija) nozīmētu, ka viena mērķa vaučeru piemērošanas joma pakalpojumiem tiktu ievērojami sašaurināta. Proti, par tādu vaučeru neesot runa, ja tas attiecas uz pakalpojumu, kura sniegšanas vieta ir jānosaka saskaņā ar PVN direktīvas 44. pantu (skat. turpmāk, 14. un nākamie punkti).
- 12 Taču ir iedomājama arī cita interpretācija. Pirmkārt, novērtējot jautājumu, vai ir noteikta pakalpojuma sniegšanas vieta PVN direktīvas 30.a panta 2. punkta izpratnē, varētu neņemt vērā PVN direktīvas 30.b panta 1. punkta pirmās daļas 1. teikumā aplūkoto iespēju. Tad vaučera nodošana starpniekam citā dalībvalstī nebūtu būtiska PVN direktīvas 30. panta 2. punkta piemērošanai. Otrkārt, varētu apsvērt, vai arī starp diviem nodokļa maksātājiem notiekoša vaučera, kas attiecas uz galapatērētājam sniedzamu pakalpojumu, nodošanas pakalpojuma sniegšanas vieta ir galapatērētājam sniedzamā pakalpojuma sniegšanas vieta.

Abu iespējamo interpretāciju piemērošana šajā lietā

- 13 Ciktāl prasītāja strīda gadā izplatīja *X-Cards* ietvertos vaučerus, kas attiecas uz elektroniski sniegtiem pakalpojumiem PVN direktīvas 58. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, nav skaidrs, vai tie ir viena mērķa vaučeri, kuru nodošana ir pakalpojuma sniegšana. Lai tā būtu, pakalpojumu, uz kuru attiecas vaučers, sniegšanas vietai un par šiem darījumiem maksājamajam nodoklim būtu jābūt noteiktiem vaučera izsniegšanas brīdī (PVN direktīvas 30.a panta 2. punkts).
- 14 Nav skaidrs, uz ko attiecas prasība, ka ir jābūt noteiktai pakalpojuma sniegšanas vietai. Ja tā attiecas tikai uz vaučera (*X-Card*) pārdošanu galapatērētājiem, tad tas ir viena mērķa vaučers. Elektroniska pakalpojuma sniegšanas vieta, uz kuru attiecas vaučers, tā izmantošanas brīdī netiek noteikta saskaņā ar PVN direktīvas 44. pantu, jo persona, kas to izmanto, pat ja šī persona ir nodokļa maksātājs PVN direktīvas 2. un 9. panta izpratnē, nerīkojas kā tāds PVN direktīvas 44. panta izpratnē, jo persona elektroniski sniegto pakalpojumu no Y saņem privātiem mērķiem (skat. spriedumu, 2021. gada 17. marts, *Wellcome Trust*, C-459/19, EU:C:2021:209, 39. un 40. punkts). Vaučera izmantošanas brīdī pakalpojuma sniegšanas vieta būtu jānosaka saskaņā ar PVN direktīvas 58. panta 1. punkta

- c) apakšpunktu, un tā tiktu noteikta, jo saskaņā ar *X-Cards* lietošanas noteikumiem vaučeru var izmantot tikai Vācijā reģistrēti galapatērētāji.
- 15 Ja *X-Cards* saskaņā ar to būtu viena mērķa vaučeri, tad Y kā vaučeru izdevēja, tos par maksu nododot izplatītājiem, būtu viņiem elektroniski sniegusi maksas pakalpojumu Vācijā. Tāpat arī katra nākamā nodošana (no piegādātāja prasītājam un no prasītājas viņas klientiem) būtu Vācijā elektroniski sniegts pakalpojums.
 - 16 Taču ja prasība par to, ka pakalpojuma sniegšanas vietai ir jābūt noteiktai, attiecas uz vaučera pārdošanu starp uzņēmumiem, tad nav skaidrs, vai šajā gadījumā runa ir par viena mērķa vaučeru. Tādā gadījumā katrā nodošanas reizē, kas būtu jāaplūko atsevišķi – starp Y un piegādātājiem un no piegādātājiem prasītājam – gan piegādātāji, gan prasītāja, iegādājoties *X-Cards*, būtu rīkojušies “kā tādi” PVN direktīvas 44. panta izpratnē, jo viņi neiegādājās *X-Cards*, lai tās izmantotu saviem privātiem mērķiem, bet gan lai tās pārdotu savas saimnieciskās darbības ietvaros. Ja nodošanas darījumiem starp Y un piegādātājiem, kā arī starp piegādātājiem un prasītāju tiktu piemērots PVN direktīvas 44. pants, tad nodošanas darījumā starp Y un piegādātājiem pakalpojuma sniegšanas vieta nebūtu Vācijā, bet nodošanas darījumā starp piegādātājiem un prasītāju – būtu. Tad pakalpojuma sniegšanas vieta brīdī, kad Y izdeva vaučeru, nebūtu bijusi noteikta.
 - 17 Uz pirmo prejudiciālo jautājumu varētu sniegt apstiprinošu atbildi, pamatojoties uz Direktīvas 2016/1065 trešo apsvērumu. Tajā ir noteikts: “Ņemot vērā no 2015. gada 1. janvāra piemērojamos jaunus noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietu telekomunikāciju, apraides un elektroniski sniegtiem pakalpojumiem, ir vajadzīgs kopīgs risinājums vaučeriem, lai nodrošinātu, ka attiecībā uz vaučeriem, ko piegādā starp dalībvalstīm, nerastos neatbilstības. Šajā sakarā ir ļoti būtiski ieviest noteikumus, ar ko precizē PVN režīmu vaučeriem”. Šis mērķis netiktu sasniegts, ja viena un tā paša vaučera nodošana radītu atšķirīgas tiesiskās sekas atkarībā no tā, vai vaučers tiek izplatīts tikai ar starpniekiem Vācijā, ar starpniekiem pārējā Savienības teritorijā vai tieši, bez starpniekiem Vācijā reģistrētiem galapatērētājiem.
 - 18 Balstoties uz pirmo interpretāciju (skat. iepriekš 11. punktu), prasītāja nenodeva viena mērķa vaučerus. Tad X būtu nodevusi vaučerus saskaņā ar PVN direktīvas 44. pantu piegādātāja saņēmēja vietā attiecīgajā dalībvalstī, piemērojot tās valsts nodokļu likmi, bet piegādātāju veiktā nodošana prasītājam saskaņā ar PVN direktīvas 44. pantu būtu veikta prasītājas rezidences vietā Vācijā; tas pats attiektos uz prasītājas veikto nodošanu klientiem. Tātad prasība, ka pakalpojuma, uz kuru attiecas vaučers un maksājamais PVN, sniegšanas vietai ir jābūt noteiktai, nebūtu izpildīta.
 - 19 Tomēr saskaņā ar otro interpretāciju (skat. iepriekš 12. punktu) tie būtu viena mērķa vaučeri.

Par otro prejudiciālo jautājumu

- 20 Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta noraidoša atbilde, runa ir par vairāku mērķu vaučeru (PVN direktīvas 30.a panta 3. punkts). Šajā gadījumā faktiskā pakalpojuma sniegšana, par kuru pakalpojumu sniedzējs pieņem vairāku mērķu vaučeru kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību, ir apliekama ar PVN, bet jebkura iepriekšējā vairāku mērķu vaučera nodošana nav apliekama ar PVN (PVN direktīvas 30.b panta 2. punkta pirmā daļa).
- 21 Iesniedzējtiesa uzskata, ka *X-Cards* PVN nav jāpiemēro citādi kā telefona kartēm, par kurām bija runa 2012. gada 3. maija spriedumā lietā *Lebara* (EU:C:2012:264). Saskaņā ar šī sprieduma 43. punktu telefona sakaru operators, kurš piedāvā telekomunikāciju pakalpojumus, ko veido tādu telefona karšu pārdošana izplatītājiem, kuras ietver visu nepieciešamo informāciju starptautiskiem telefona sakariem, izmantojot infrastruktūru, ko darījis pieejamu minētais operators, un kuras izplatītājs pārdod tālāk savā vārdā un savā labā galalietotājiem vai nu tieši, vai ar citu tādu nodokļa maksātāju kā vairumtirgotāji un mazumtirgotāji starpniecību, izplatītājam sniedz telekomunikāciju pakalpojumus par atlīdzību. Saskaņā ar sprieduma lietā *Lebara* 42. punktu gan sākotnējā telefona karšu pārdošana, gan tai sekojošā pārdošana tālāk ir ar nodokli apliekamas darbības.
- 22 Pamatojoties uz to, prasītājam par *X-Cards* nodošanu klientiem būtu jāmaksā nodoklis kā par elektroniski sniegtu pakalpojumu. Iesniedzējtiesa apšaubā, vai tas PVN direktīvas 30.a un 30.b panta noteikumu ietvaros būtu jāsaprot citādi, lai gan šie noteikumi ir paredzēti nodokļa uzlikšanas pārcelšanai uz agrāku termiņu. Iesniedzējtiesai nav skaidrs, kāda ir PVN direktīvas 30.b panta 2. punkta pirmās daļas pēdējā teikuma attiecība ar Tiesas viedokli spriedumā lietā *Lebara*.
- 23 Turklāt prasītāja, veicot starpnieka darbību attiecībā uz vairāku mērķu vaučeriem, varētu būt veikusi izplatīšanas vai noieta veicināšanas pakalpojumus PVN direktīvas 30.b panta 2. punkta otrās daļas izpratnē, kuru saņēmējs bija Y, un šie pakalpojumi ir apliekami ar PVN, tāpēc prasītājas atlīdzība par tās piegādātāju veikto vaučeru nodošanu varētu būt ne tikai maksājums, bet arī šāds pakalpojums (maiņai līdzīgs darījums, skat. spriedumu, 2013. gada 26. septembris, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599).