

Predmet C-68/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

8. veljače 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

3. studenoga 2022.

Tužitelj i podnositelj revizije:

M-GbR

Tuženik i druga stranka u revizijskom postupku:

Porezna uprava O

Predmet glavnog postupka

PDV – Direktiva 2006/112 – Članci 30.a i 30.b – Razlika između jednonamjenskih i višenamjenskih vrijednosnih kupona – Porezni tretman kartica s unaprijed uplaćenim sredstvima ili kuponskih kodova namijenjenih kupnji digitalnog sadržaja

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

Sudu Europske unije upućuju se sljedeća prethodna pitanja o tumačenju članaka 30.a i 30.b Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u verziji od 27. lipnja 2016. (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u):

1. Je li riječ o jednonamjenskom vrijednosnom kuponu u smislu članka 30.a točke 2. Direktive o PDV-u ako,
 - iako je mjesto pružanja usluga na koje se vrijednosni kupon odnosi poznato u mjeri u kojoj su te usluge namijenjene isporuci krajnjim potrošačima na državnom području države članice,
 - fikcija iz članka 30.b stavka 1. prvog podstavka prve rečenice Direktive o PDV-u, prema kojoj prijenos vrijednosnog kupona između poreznih obveznika radi isporuke usluge na koju se odnosi vrijednosni kupon, također dovodi do usluge na području druge države članice?
2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje (pa je u predmetnom slučaju, prema tome, riječ o višenamjenskom vrijednosnom kuponu): je li oporezivanje po drugoj osnovi u suprotnosti s člankom 30.b stavkom 2. prvim podstavkom Direktive o PDV-u, prema kojem stvarno pružanje usluga u zamjenu za višenamjenski vrijednosni kupon koji je dobavljač prihvatio kao naknadu ili dio naknade podliježe PDV-u na temelju članka 2., dok svaki prethodni prijenos tog višenamjenskog vrijednosnog kupona ne podliježe PDV-u (presuda Suda od 3. svibnja 2012. u predmetu Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264)?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, osobito članci 2., 9., 30.a, 30.b, 44. i 58.

Direktiva Vijeća (EU) 2016/1065 od 27. lipnja 2016. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u vezi s tretmanom vrijednosnih kupona

Navedene odredbe nacionalnog prava

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), posebice članak 3. stavci 13. do 15., članak 3.a stavci 2. i 5. te članak 27. stavak 23.

Kratak prikaz činjeničnog stanja i postupka

1. Među strankama je sporno podliježe li PDV- u prijenos kartica s unaprijed uplaćenim sredstvima ili kuponskih kodova namijenjenih kupnji digitalnog sadržaja, takozvanih X kartica.
2. Tužitelj je tijekom poreznog razdoblja 2019. (sporna godina) prodavao X kartice putem svoje internetske trgovine. Sporne godine izdavač X kartica bilo je društvo Y sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini. Kupac je kuponskim kodovima mogao na svoj X korisnički račun uplatiti određeni nominalni iznos u eurima. Vlasnik

računa je nakon uplate na račun mogao u trgovini X-Store od društva Y kupiti digitalne sadržaje po cijenama koje su ondje navedene.

- 3 Društvo Y je X kartice s oznakama različitih država prodavalo posredstvom različitih posrednika. Oznaka DE bila je predviđena za kupce s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Njemačkoj i njemačkim X korisničkim računom.
- 4 Sporne godine tužitelj je kupio X kartice od dva dobavljača koji nisu imali poslovni nastan ni u Ujedinjenoj Kraljevini ni u Njemačkoj, nego u drugim državama članicama. Oni su prethodno kupili X kartice od društva Y. U svojim poreznim prijavama tužitelj nije naveo ni kupnju X kartica od dobavljača ni njihov prijenos krajnjim kupcima. U tom pogledu smatrao je da su X kartice višenamjenski vrijednosni kuponi.
- 5 Nasuprot tomu, nadležna porezna uprava smatrala je da su tužiteljeve transakcije s X karticama oporezive u Njemačkoj jer su kartice s oznakom DE bile namijenjene isključivo krajnjim kupcima s prebivalištem u tuzemstvu i njemačkim korisničkim računom. U prilog kvalifikaciji tih kartica kao vrijednosnih kupona za kupnju robe ili jednonamjenskih vrijednosnih kupona prema njezinu mišljenju govori i to da je društvo Y kao takve stavilo X kartice na tržište te da su ih jednako tretirali svi drugi sudionici u daljnjem lancu isporuke.
- 6 Budući da je Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) odbio tužbu protiv te odluke, tužitelj je sudu koji je uputio zahtjev podnio reviziju.

Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Prvo prethodno pitanje

Uvodne napomene

- 7 „Jednonamjenski vrijednosni kupon” je vrijednosni kupon za koji su mjesto isporuke robe ili usluga na koje se vrijednosni kupon odnosi i PDV koji se mora platiti na tu robu ili usluge poznati u vrijeme izdavanja vrijednosnog kupona (članak 30.a točka 2. Direktive o PDV-u). „Višenamjenski vrijednosni kupon” je vrijednosni kupon koji nije jednonamjenski vrijednosni kupon (članak 30.a točka 3. Direktive o PDV-u).
- 8 Svaki prijenos jednonamjenskog vrijednosnog kupona koji obavlja porezni obveznik koji djeluje u svoje ime smatra se isporukom robe ili usluga na koje se odnosi vrijednosni kupon. S druge strane, stvarna predaja robe ili stvarno pružanje usluga ne smatraju se neovisnom transakcijom (članak 30.b stavak 1. prvi podstavak Direktive o PDV-u). Nasuprot tomu, u slučaju višenamjenskog vrijednosnog kupona isključivo stvarna predaja robe ili stvarno pružanje usluga na koje se on odnosi podliježe PDV-u, ali ne i svaki prethodni prijenos tog vrijednosnog kupona (članak 30.b stavak 2. prvi podstavak Direktive o PDV-u).

- 9 Dakle, budući da, kao u predmetnom slučaju, izdavatelj vrijednosnog kupona (A) vrijednosni kupon prenosi u svoje ime poreznom obvezniku (B) s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, koji ga zatim u svoje ime prenosi drugoj osobi (C), pružanjem usluge na koju se odnosi vrijednosni kupon smatraju se prema članku 30.b stavku 1. prvog podstavka 1. Direktive o PDV-u i prijenos vrijednosnog kupona osobi B koji obavlja osoba A i njegov prijenos osobi C koji obavlja osoba B, dok se ne oporezuje (naknadno) stvarno pružanje usluge.
- 10 Upitno je koji su učinci članka 30.b stavka 1. prvog podstavka prve rečenice Direktive o PDV-u na članak 30.a točku 2. te direktive. Riječ je o jednonamjenskom vrijednosnom kuponu u smislu članka 30.a točke 2. Direktive o PDV-u ako je poznato mjesto pružanja usluge na koju se odnosi vrijednosni kupon. Međutim, u slučaju višestrukog prijenosa bonova iz članka 30.b stavka 1. prvog podstavka prve rečenice Direktive o PDV-u proizlazi da se usluga na koju se odnosi vrijednosni kupon smatra pruženom u više navrata.
- 11 Međutim, to bi tumačenje, koje se temelji na tekstu članka 30.b stavka 1. prvog podstavka prve rečenice Direktive o PDV-u (prvo tumačenje) dovelo do znatnog smanjenja područja primjene jednonamjenskog vrijednosnog kupona u uslužnom sektoru. Naime, ne bi bila riječ o takvom vrijednosnom kuponu ako se on odnosi na isporuku usluga čije se mjesto isporuke određuje u skladu s člankom 44. Direktive o PDV-u (vidjeti točku 14. i sljedeće točke ovog sažetka).
- 12 Međutim, moguće je i drugo tumačenje. S jedne strane, pitanje je li mjesto isporuke usluga poznato u smislu članka 30.a točke 2. Direktive o PDV-u moglo bi se ocijeniti bez uzimanja u obzir fikcije iz članka 30.b stavka 1. prvog podstavka prve rečenice Direktive o PDV-u. U tom slučaju eventualni prijenos vrijednosnog kupona na posrednika s poslovnim nastanom u drugoj državi članici ne bi bio relevantan za primjenu članka 30.a točke 2. Direktive o PDV-u. S druge strane, moglo bi se znati je li, čak i u slučaju prijenosa vrijednosnog kupona koji se odnosi na uslugu koju treba pružiti krajnjem potrošaču između dvaju poreznih obveznika, mjesto prijenosa mjesto u kojem treba pružiti uslugu krajnjem potrošaču.

Primjena dvaju mogućih tumačenja na predmetni slučaj

- 13 Budući da je sporne godine tužitelj prodavao vrijednosne kupone u obliku X kartica, koje se odnose na elektronički isporučene usluge u smislu članka 58. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, postavlja se pitanje je li u tom slučaju riječ o jednonamjenskim vrijednosnim kuponima, čiji se prijenos smatra isporukom usluga. U tu bi svrhu u vrijeme izdavanja vrijednosnog kupona morali biti poznati mjesto isporuke usluga na koje se odnosi vrijednosni kupon i porez koji se duguje na temelju tih transakcija (članak 30.a točka 2. Direktive o PDV-u).
- 14 Upitno je na što se odnosi zahtjev prema kojem mjesto isporuke mora biti poznato. Ako se odnosi samo na prodaju vrijednosnog kupona (u obliku X kartica) krajnjim kupcima, u predmetnom slučaju riječ je o jednonamjenskom

vrijednosnom kuponu. Naime, mjesto pružanja elektroničke usluge na koje se odnosi vrijednosni kupon neće se, u slučaju da je iskorišten, određivati u skladu s člankom 44. Direktive o PDV-u jer osoba koja ga je iskoristila, čak i ako bi sama po sebi trebala biti porezni obveznik u smislu članka 2. i 9. Direktive o PDV-u, neće nastupati kao takva u smislu članka 44. Direktive o PDV-u s obzirom na to da je elektronički isporučenu uslugu kupila u privatnom svojstvu od društva Y (u tom pogledu vidjeti presudu od 17. ožujka 2021., Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, t. 39. i 40.). U slučaju da se vrijednosni kupon iskoristi, mjesto isporuke stoga bi se određivalo na temelju članka 58. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u te bi ono bilo poznato jer je prema uvjetima za korištenje X kartica dopušteno da ih iskoriste isključivo krajnjim potrošačima koji se nalaze u Njemačkoj.

- 15 Prema tome, ako bi X kartice bile jednonamjenski vrijednosni kuponi, društvo Y bi, kao izdavatelj vrijednosnih kupona, prenijevši ih distributerima uz naknadu, potomjima u Njemačkoj elektronički pružilo uslugu uz naknadu. Isto tako, svaki sljedeći prijenos (tužitelju koji obave dobavljači i onaj koji tužitelj obavi svojim kupcima) bio bi usluga koja je elektronički pružena u Njemačkoj.
- 16 Nasuprot tomu, ako se zahtjev prema kojem mjesto isporuke mora biti poznato odnosi na prodaju vrijednosnog kupona među trgovcima, postojanje jednonamjenskog vrijednosnog kupona čini se upitnim u ovom predmetu. U tom bi slučaju prijenosa dobavljačima koji obavlja društvo Y i prijenosa tužitelju koji obavljaju dobavljači, a koje treba zasebno razmatrati, i dobavljači i tužitelj nastupali „kao takvi” u smislu članka 44. Direktive o PDV-u prilikom kupnje X kartica jer ih nisu kupili kako bi ih u privatnom svojstvu iskoristili, nego kako bi ih preprodali u okviru svoje gospodarske djelatnosti. U slučaju da se članak 44. Direktive o PDV-u primjenjuje na transakcije prijenosa dobavljačima koji obavi društvo Y i prijenosa tužitelju koji obave dobavljači, u slučaju prijenosa dobavljačima koji obavi društvo Y mjesto isporuke ne bi bilo u Njemačkoj, ali bi vjerojatno bilo ondje u slučaju prijenosa tužitelju koji obave dobavljači. Mjesto isporuke u tom slučaju ne bi bilo poznato u vrijeme kad je društvo Y izdalo vrijednosni kupon.
- 17 Potvrđan odgovor na prvo prethodno pitanje mogao bi se potkrijepiti uvodnom izjavom 3. Direktive 2016/1065. U njoj se navodi: „S obzirom na nova pravila o mjestu isporuke za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja te elektronički isporučene usluge koja se primjenjuju od 1. siječnja 2015., potrebno je zajedničko rješenje za vrijednosne kupone kako bi se osiguralo da ne bude neusklađenosti u vezi s vrijednosnim kuponima koji se isporučuju među državama članicama. U tu svrhu ključno je uspostaviti pravila kako bi se razjasnio obračun PDV-a kod vrijednosnih kupona.” Taj se cilj ne bi postigao ako bi prijenos istog vrijednosnog kupona imao različite pravne posljedice, ovisno o tome prodaje li se vrijednosni kupon posredstvom posrednika u Njemačkoj, posredstvom posrednika s poslovnim nastanom u ostalom području Unije ili izravno, bez posrednika, krajnjim kupcima koji se nalaze u Njemačkoj.

- 18 Ako se prihvati prvo tumačenje (vidjeti točku 11. ovog sažetka), tužitelj ne bi prenio jednonamjenski vrijednosni kupon. U tom bi slučaju na temelju članka 44. Direktive o PDV-u osoba X prenijela vrijednosne kupone u mjestu gdje dobavljači primaju uslugu u predmetnoj državi članici po poreznoj stopi koja se primjenjuje u toj državi članici, dok bi se prijenosi tužitelju koji obavljaju dobavljači isporučili u skladu s člankom 44. Direktive o PDV-u u mjestu gdje se nalazi tužiteljev stalni poslovni nastan u Njemačkoj; isto vrijedi i za prijenose koje tužitelj obavlja svojim kupcima. Stoga se ne bi udovoljilo zahtjevu da je poznato mjesto isporuke usluge na koju se odnosi vrijednosni kupon i PDV koji se mora platiti na tu uslugu.
- 19 Nasuprot tomu, prema drugom tumačenju (vidjeti točku 12. ovog sažetka) riječ bi bila o jednonamjenskim vrijednosnim kuponima.

Drugo prethodno pitanje

- 20 U slučaju niječnog odgovora na prvo prethodno pitanje riječ je o višenamjenskom vrijednosnom kuponu (članak 30.a točka 3. Direktive o PDV-u). U tom slučaju PDV-u podliježe stvarno pružanje usluga u zamjenu za višenamjenski vrijednosni kupon koji je dobavljač prihvatio kao naknadu ili dio naknade, dok svaki prethodni prijenos tog višenamjenskog vrijednosnog kupona ne podliježe PDV-u (članak 30.b stavak 2. prvi podstavak Direktive o PDV-u).
- 21 Sud koji je uputio zahtjev smatra da prema X karticama, o kojima je riječ u ovom predmetu, treba u svrhe PDV-a postupati jednako kao prema telefonskim karticama, na koje se odnosi presuda od 3. svibnja 2012., Lebara (EU:C:2012:264). U skladu s točkom 43. te presude, telefonski operater koji nudi telekomunikacijske usluge koje se sastoje od prodaje distributeru telefonskih kartica koje sadržavaju sve informacije potrebne za obavljanje međunarodnih telefonskih poziva putem infrastrukture koju je taj operater osigurao i koje distributer u svoje ime i za vlastiti račun preprodaje krajnjim korisnicima, bilo izravno ili posredstvom drugih poreznih obveznika, kao što su trgovci na veliko i na malo, distributeru pruža telekomunikacijsku uslugu uz naknadu. Oporezive transakcije stoga su prema točki 42. presude Lebara i prvotna prodaja telefonske kartice i njezina naknadna preprodaja posrednicima.
- 22 Na temelju toga bi tužiteljev prijenos X kartica svojim kupcima trebao oporezovati kao elektronički isporučenu uslugu. Drukčije uređenje u člancima 30.a i 30.b Direktive o PDV-u, iako bi te odredbe trebale dovesti do prebacivanja oporezivanja, čini se sudu koji je uputio zahtjev upitnim. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev nije jasan odnos između posljednjeg dijela rečenice članka 30.b stavka 2. prvog podstavka Direktive o PDV-u i stajališta Suda iznesenog u presudi Lebara.
- 23 Osim toga, tužitelj je prodajom višenamjenskih vrijednosnih kupona posrednicima mogao društvu Y pružati usluge distribucije ili promidžbene usluge u smislu članka 30.b stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u, koje podliježu PDV-

u, tako da se tužiteljeva protučinidba za prijenos vrijednosnih kupona koji obavlja njegov dobavljač ne mora sastojati samo od plaćanja, nego i od takve usluge (činidba usporediva s razmjenom, vidjeti presudu od 26. rujna 2013., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).

RADNI DOKUMENT