

Zadeva C-68/23

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

8. februar 2023

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

3. november 2022

Tožeča stranka in vlagateljica revizije:

M-GbR

Tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku:

Finanzamt O

Predmet postopka v glavni stvari

Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člena 30a in 30b – Razlikovanje med enonamenskimi in večnamenskimi kuponi – Davčna obravnava predplačniških kartic ali kuponov s kodo za pridobitev digitalnih vsebin

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

Sodišču Evropske unije se zaradi razlage členov 30a in 30b Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2016/1065 z dne 27. junija 2016 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede obravnave kuponov (Direktiva o DDV), v predhodno odločanje predložita ti vprašanja:

1. Ali gre za enonamenski kupon v smislu člena 30a, točka 2, Direktive o DDV, kadar:
 - je kraj opravljanja storitev, na katere se kupon nanaša, sicer znan v obsegu, v katerem se te storitve opravljajo za končne potrošnike na ozemlju države članice,
 - vendar fikcija člena 30b(1), prvi pododstavek, prvi stavek, Direktive o DDV, v skladu s katero tudi prenos kupona med davčnimi zavezanci velja za opravljanje storitve, na katero se kupon nanaša, vodi do storitve na ozemlju druge države članice?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen (in gre torej v sporu za večnamenski kupon): ali je člen 30b(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, v skladu s katerim je dejansko opravljanje storitev v zameno za večnamenski kupon, ki ga dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, predmet DDV v skladu s členom 2 Direktive o DDV, pri čemer vsak predhodni prenos tega večnamenskega kupona ni predmet DDV, v nasprotju s sicer določeno davčno obveznostjo (sodba Sodišča Evropske unije z dne 3. maja 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264)?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti členi 2, 9, 30a, 30b, 44 in 58

Direktiva Sveta (EU) 2016/1065 z dne 27. junija 2016 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede obravnave kuponov

Navedene nacionalne določbe

Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, UStG), zlasti člen 3, od (13) do (15), člen 3a(2) in (5) ter člen 27(23)

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Med zadevnima strankama je sporno, ali je prenos predplačniških kartic ali kuponov s kodo za pridobitev digitalnih vsebin, imenovanih kartice X, predmet DDV.
- 2 Tožeča stranka je v davčnem obdobju 2019 (leto spora) prek svoje spletne trgovine distribuirala kartice X. Izdajatelj kartic X v letu spora je bila družba Y s sedežem v Združenem kraljestvu. Kuponi s kodo so pridobitelju omogočili, da je svoj uporabniški račun X napolnil z določeno nominalno vrednostjo v eurih. Po polnjenju računa je lahko imetnik računa kupil digitalno vsebino v trgovini X v lasti družbe Y po tam navedenih cenah.

- 3 Družba Y je kartice X distribuirala z različnimi oznakami držav prek različnih posrednikov. Za stranke s stalnim ali običajnim prebivališčem v Nemčiji in nemškimi uporabniškimi računom X je bila uporabljena oznaka DE.
- 4 Tožeča stranka je v letu spora kartice X pridobila od dveh dobaviteljev, ki nista imela sedeža niti v Združenem kraljestvu niti v Nemčiji, temveč v drugih državah članicah. Kartice X ste pred tem pridobila pri družbi Y. Tožeča stranka v svojih davčnih napovedih ni omenila niti pridobitve kartic X od dobaviteljev niti njihovega prenosa na končne odjemalce. Pri tem je domnevala, da so kartice X vrednostni kuponi ali večnamenski kuponi.
- 5 Nasprotno pa je pristojni finančni urad menil, da so transakcije, ki jih je tožeča stranka ustvarila s karticami X, obdavčljive v Nemčiji, saj naj bi bile kartice družbe Y z oznako DE namenjene izključno končnim odjemalcem s stalnim prebivališčem na državnem ozemlju in z nemškimi uporabniškimi računom. V prid opredelitvi teh kartic kot kuponov za blago ali enonamenskih kuponov naj bi prav tako govorila teža, da naj bi družba Y te kartice dajala na trg kot enonamenske kupone in da naj bi jih v nadaljnji dobavni verigi tako obravnavale tudi vse druge zadevne stranke.
- 6 Finanzgericht (finančno sodišče) je zavrnilo tožbo zoper zadevno odločbo, nato pa je tožeča stranka vložila revizijo, o kateri odloča predložitveno sodišče.

Kratka obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

- 7 „Enonamenski kupon“ pomeni kupon, v zvezi s katerim sta ob njegovi izdaji znana kraj dobave blaga ali opravljanja storitev, na katere se nanaša kupon, in DDV, ki ga je treba plačati za navedeno blago ali storitve (člen 30a, točka 2, Direktive o DDV). „Večnamenski kupon“ pomeni kupon, ki ni enonamenski kupon (člen 30a, točka 3, Direktive o DDV).
- 8 Vsak prenos enonamenskega kupona s strani davčnega zavezanca, ki deluje v svojem imenu, se šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev, na katere se kupon nanaša. Nasprotno pa se dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev ne šteje za neodvisno transakcijo (člen 30b(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV). V primeru večnamenskega kupona pa je predmet DDV le dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev, na katere se kupon nanaša, ne pa predhodni prenosi tega večnamenskega kupona (člen 30b(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV).
- 9 Če – kot v obravnavani zadevi – izdajatelj kupona (A) prenese kupon v svojem imenu na davčnega zavezanca (B) s sedežem v drugi državi članici, ki ga nato v

svojem imenu prenese na drugo osebo (C), se v skladu s členom 30b(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV tako prenos kupona z A na B kot tudi njegov prenos z B na C štejeta za opravljanje storitve, na katero se kupon nanaša, medtem ko (poznejše) dejansko opravljanje storitve ni predmet obdavčitve.

- 10 Ni jasno, kakšne so posledice, ki izhajajo iz člena 30b(1), prvi pododstavek, prvi stavek, Direktive o DDV, za člen 30a, točka 2, navedene direktive. Da bi šlo za enonamenski kupon v smislu člena 30a, točka 2, Direktive o DDV, mora biti znan kraj opravljanja storitve, na katero se kupon nanaša. V primeru večkratnega prenosa kupona pa iz člena 30b(1), prvi pododstavek, prvi stavek, Direktive o DDV izhaja, da se šteje, da je bila storitev, na katero se kupon nanaša, opravljena večkrat.
- 11 Vendar bi ta razlaga (prva razlaga), ki temelji na besedilu člena 30b(1), prvi pododstavek, prvi stavek, Direktive o DDV, povzročila znatno zmanjšanje področja uporabe enonamenskega kupona na področju storitev. Tak kupon naj namreč ne bi obstajal, če bi se nanašal na storitev, za katero je treba kraj opravljanja storitve določiti na podlagi člena 44 Direktive o DDV (glej točko 14 in naslednje spodaj).
- 12 Vendar bi bila mogoča tudi druga razlaga. Po eni strani se fikcija iz člena 30b(1), prvi pododstavek, prvi stavek, Direktive o DDV morda ne bi smela upoštevati pri presoji vprašanja, ali je kraj opravljanja storitve v smislu člena 30a, točka 2, Direktive o DDV znan. V tem primeru morebiten prenos kupona na posrednika s sedežem v drugi državi članici ne bi vplival na uporabo člena 30a, točka 2, Direktive o DDV. Po drugi strani pa bi bilo mogoče preučiti, ali je v primeru kupona, ki se nanaša na storitev, ki se opravi za končnega potrošnika, tudi pri prenosu med dvema davčnima zavezancema kraj izvršitve prenosa v kraju storitve, ki se opravi za končnega potrošnika.

Uporaba obeh možnih razlag v obravnavanem primeru

- 13 V kolikor je tožeča stranka v letu spora distribuirala kupone v obliki kartic X, ki se nanašajo na elektronsko opravljene storitve v smislu člena 58(1)(c) Direktive o DDV, ni jasno, ali je pri tem šlo za enonamenske kupone, katerih prenos se šteje za opravljanje storitev. V ta namen bi morala biti kraj opravljanja storitev, na katere se kupon nanaša, in davek, ki ga je treba plačati za te transakcije, znana ob izdaji kupona (člen 30a, točka 2, Direktive o DDV).
- 14 Ni jasno, na kaj se nanaša zahteva, da mora biti kraj opravljanja storitve znan. Če se nanaša samo na prodajo kupona (v obliki kartic X) končnim odjemalcem, gre za enonamenski kupon. Kraj opravljanja elektronske storitve, na katero se kupon nanaša, se namreč ob unovčenju kupona ne bo določil v skladu s členom 44 Direktive o DDV, saj oseba, ki unovči kupon, tudi če je davčni zavezanec v smislu členov 2 in 9 Direktive o DDV, ne bo delovala kot davčni zavezanec v smislu člena 44 Direktive o DDV, ker bo elektronsko storitev, ki jo je opravila družba Y, kupila za zasebne namene (glej v tem smislu sodbo Sodišča Evropske

unije z dne 17. marca 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, točki 39 in 40). Kraj opravljanja storitve ob unovčenju bi bilo zato treba določiti na podlagi člena 58(1)(c) Direktive o DDV in bi bil znan, ker je v skladu s pogoji za uporabo kartic X unovčenje dovoljeno le končnim potrošnikom s stalnim prebivališčem v Nemčiji.

- 15 Če bi bile kartice X v skladu s tem enonamenski kuponi, bi družba Y kot izdajateljica kuponov, s tem da bi jih za plačilo prenesla na distributerje, zanje opravila elektronsko storitev za plačilo v Nemčiji. Podobno bi bil vsak nadaljnji prenos (z dobaviteljev na tožečo stranko in s tožeče stranke na njene stranke) elektronsko opravljena storitev v Nemčiji.
- 16 Če pa se zahteva, da mora biti kraj opravljanja storitve znan, nanaša tudi na prodajo kuponov med trgovci, je vprašljivo, ali gre v tem primeru za enonamenski kupon. V primeru prenosa z družbe Y na dobavitelja in z dobaviteljev na tožečo stranko, ki ju je treba obravnavati ločeno, bi tako morali dobavitelja in tožeča stranka pri pridobitvi kartic X ravnati „kot taki“ v smislu člena 44 Direktive o DDV, saj kartic X niso pridobili z namenom, da bi jih unovčili za zasebne namene, temveč z namenom, da bi jih nadalje prodali v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Če bi se člen 44 Direktive o DDV uporabljal za transakcije prenosa z družbe Y na dobavitelja in z dobaviteljev na tožečo stranko, kraj opravljanja storitve v primeru prenosa z družbe Y na dobavitelja ne bi bil v Nemčiji, bi pa bil v Nemčiji v primeru prenosa z dobaviteljev na tožečo stranko. V tem primeru kraj opravljanja storitve ne bi bil določen ob izdaji kupona s strani družbe Y.
- 17 V prid pritrdilnemu odgovoru na prvo vprašanje za predhodno odločanje bi lahko govorila uvodna izjava 3 Direktive 2016/1065. V tej uvodni izjavi je navedeno: „Ob upoštevanju novih pravil o kraju opravljanja telekomunikacijskih storitev, storitev oddajanja ter elektronsko opravljenih storitev, ki se uporabljajo od 1. januarja 2015, je potrebna enotna rešitev za kupone, s katero bi zagotovili, da v zvezi s kuponi, ki so dobavljeni med državami članicami, ne bi prihajalo do neuskkljenosti. Zato je nujno, da se sprejmejo pravila, ki bodo pojasnjevala DDV obravnavo kuponov.“ Ta cilj ne bi bil dosežen, če bi prenos istega kupona imel drugačne pravne posledice glede na to, ali se kupon distribuira izključno prek posrednikov s sedežem v Nemčiji, posrednikov s sedežem na preostalem ozemlju Unije ali neposredno (brez posrednika) končnim odjemalcem s sedežem v Nemčiji.
- 18 Če upoštevamo prvo razlago (glej točko 11 zgoraj), tožeča stranka ni prenesla enonamenskih kuponov. To pomeni, da bi družba X v skladu s členom 44 Direktive o DDV kupone prenesla v kraju prejema dobaviteljev v njihovih državah članicah po davčni stopnji, ki se tam uporablja, medtem ko bi bili prenosi z dobaviteljev na tožečo stranko v skladu s členom 44 Direktive o DDV opravljeni v kraju davčnega rezidentstva tožeče stranke v Nemčiji; enako bi veljalo za prenose s tožeče stranke na njene stranke. Tako ne bi bila izpolnjena zahteva, da morata biti znana kraj opravljanja storitve, na katero se kupon nanaša, in DDV, ki ga je treba plačati za to storitev.

- 19 V skladu z drugo razlago (glej točko 12 zgoraj) pa naj bi šlo za enonamenske kupone.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

- 20 Če je odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje nikalen, gre za večnamenski kupon (člen 30a, točka 3, Direktive o DDV). V tem primeru je dejansko opravljanje storitev v zameno za večnamenski kupon, ki ga njihov dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, predmet DDV, pri čemer vsak predhodni prenos tega večnamenskega kupona ni predmet DDV (člen 30b(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV).
- 21 Predložitveno sodišče meni, da zadevnih kartic X za namene DDV ni treba obravnavati drugače kot telefonskih kartic, ki so bile predmet sodbe z dne 3. maja 2012, Lebara (EU:C:2012:264). V skladu s točko 43 te sodbe operater telefonije, ki ponuja telekomunikacijske storitve, s katerimi so distributerju prodane telefonske kartice, ki vsebujejo vse informacije, potrebne za opravljanje mednarodnih klicev po infrastrukturi, ki jo navedeni operater daje na voljo, in ki jih nato distributer v svojem imenu in za svoj račun neposredno ali po drugih davčnih zavezancih, kot so trgovci na debelo ali na drobno, prodaja končnim uporabnikom, opravlja za distributerja telekomunikacijske storitve za plačilo. V skladu s točko 42 sodbe Lebara sta torej prvotna prodaja telefonske kartice kot tudi nadaljnja prodaja s strani posrednika obdavčljivi transakciji.
- 22 Na podlagi tega bi moral biti prenos kartic X s strani tožeče stranke z nje na njene stranke obdavčen kot opravljanje elektronsko storitve. Predložitvenemu sodišču se zdi dvomljivo, da bi bilo navedeno v okviru določb členov 30a in 30b Direktive o DDV mišljeno drugače, čeprav naj bi te določbe vodile k predhodni obdavčitvi. Z vidika predložitvenega sodišča ni jasno, kako se zadnji del stavka člena 30b(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV nanaša na stališče Sodišča v sodbi Lebara.
- 23 Poleg tega bi lahko tožeča stranka s posredovanjem večnamenskih kuponov za družbo Y opravila storitve distribucije ali promocije v smislu člena 30b(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, ki so predmet DDV, tako da nadomestilo tožeče stranke za prenos kuponov s strani njenih dobaviteljev ne bi bilo sestavljeno le iz plačila, temveč tudi iz take storitve (transakcija, podobna menjavi storitve, glej sodbo Sodišča Evropske unije z dne 26. septembra 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).