

Дело C-68/23**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

8 февруари 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

3 ноември 2022 г.

Жалбоподател в първоинстанционното и в ревизионното производство:

M-GbR

Ответник в първоинстанционното и в ревизионното производство:

Finanzamt O

Предмет на главното производство

ДДС — Директива 2006/112 — Членове 30а и 30б — Разграничение между ваучери за конкретна цел и ваучери за множество различни плащания — Данъчно третиране на предплатени карти или ваучерни кодове за закупуване на цифрово съдържание

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

До Съда на Европейския съюз са отправени следните преюдициални въпроси за тълкуването на членове 30а и 30б от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност в редакцията ѝ от 27 юни 2016 г. (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“):

- 1) Налице ли е ваучер за конкретна цел по смисъла на член 30а, точка 2 от Директивата за ДДС, когато:
 - мястото на доставка на услугите, за които се отнася ваучерът, е всъщност известно, доколкото тези услуги следва да бъдат предоставени на крайни потребители на територията на дадена държава членка,
 - но вследствие на фикцията по член 30б, параграф 1, първа алинея, първо изречение от Директивата за ДДС, съгласно която прехвърлянето на ваучера между данъчнозадължени лица се счита за доставка на услугата, за която се отнася ваучерът, е налице доставка на услуга на територията на друга държава членка?
- 2) Ако отговорът на първия въпрос е отрицателен (и следователно в настоящия случай е налице ваучер за множество различни плащания), трябва ли да се приеме, че член 30б, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС, съгласно който действителното предоставяне на услугите срещу представянето на ваучер за множество различни плащания, приет от доставчика като заплащане или част от заплащане, се облага с ДДС съгласно член 2 от посочената директива, докато всяко предходно прехвърляне на този ваучер за множество различни плащания не подлежи на облагане с ДДС, не допуска данъчно задължение на друго основание (решение на Съда на ЕС от 3 май 2012 г., Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264)?

Цитирани разпоредби на правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, и по-специално членове 2, 9, 30а, 30б, 44 и 58

Директива (ЕС) 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на данъчното третиране на ваучери

Цитирани разпоредби на националното право

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), и по-специално член 3, параграфи 13—15, член 3а, параграфи 2 и 5, както и член 27, параграф 23

Кратко представяне на фактическата обстановка и на производството

- 1 Страните спорят дали прехвърлянето на предплатени карти или ваучерни кодове за закупуване на цифрово съдържание, т.нар. X-карти, се облага с данък върху оборота.

- 2 През данъчната 2019 г. (спорната година) жалбоподателят разпространява X-карти чрез своя интернет магазин. Издателят на X-картите през спорната година е Y със седалище в Обединеното кралство. Ваучерните кодове дават възможност на купувача да зарежда своя потребителски акаунт в X с определена номинална сума в евро. След зареждане на акаунта неговият притежател може да закупува цифрово съдържание от магазина „X-Store“ на Y на посочените там цени.
- 3 Y разпространява X-картите обозначени с различни кодове на държави и чрез различни междинни оператори. За клиенти с местоживееие или обичайно пребиваване в Германия и с германски потребителски акаунт в X е предвиден кодът DE.
- 4 През спорната година жалбоподателят се снабдява с X-картите от двама доставчици, които не са установени в Обединеното кралство или Германия, а в други държави членки. Те закупуват X-картите преди това от Y. Жалбоподателят не отразява в данъчните си декларации нито придобиването на X-картите от доставчиците, нито прехвърлянето им на крайните клиенти. Той приема в това отношение, че X-картите са ваучери за определена сума, тоест ваучери за множество различни плащания.
- 5 Компетентната данъчна служба обаче счита, че извършените от жалбоподателя сделки с X-картите са облагаеми в Германия, тъй като картите от Y с кода DE са предназначени единствено за крайни клиенти с местоживееие в Германия и с германски потребителски акаунт. Определянето на картите като ваучери за стоки, тоест ваучери за конкретна цел, намирало потвърждение и във факта, че Y е пуснал картите на пазара именно като такива и че те са били третираны като такива и от всички други участници в по-нататъшната верига на доставки.
- 6 Finanzgericht (финансов съд, Германия) отхвърля жалбата срещу акта на данъчната служба, след което жалбоподателят подава ревизионна жалба до запитващата юрисдикция.

Кратко изложение на мотивите за запитването

По първия преюдициален въпрос

Предварителни бележки

- 7 „Ваучер за конкретна цел“ означава ваучер, при който мястото на доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, и дължимият ДДС за тези стоки или услуги са известни в момента на издаването на ваучера (член 30а, точка 2 от Директивата за ДДС). „Ваучер за множество различни плащания“ означава ваучер, различен от ваучер за конкретна цел (член 30а, точка 3 от Директивата за ДДС).

- 8 Всяко прехвърляне на ваучер за конкретна цел, извършено от данъчнозадължено лице, действащо от свое име, се счита за доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът. Същевременно действителното предаване на стоките или предоставяне на услугите не се разглежда като отделна сделка (член 30б, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС). Когато пък е налице ваучер за множество различни плащания, само действителното предаване на стоките или предоставяне на услугите, за които се отнася ваучерът, се облага с ДДС, докато всяко предходно прехвърляне на този ваучер не подлежи на облагане с ДДС (член 30б, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС).
- 9 Когато — както в разглеждания случай — издателят на ваучера (А) прехвърли ваучера от свое име на установено в друга държава членка данъчнозадължено лице (Б), което на свой ред го прехвърли от свое име на друго лице (В), съгласно член 30б, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС както прехвърлянето на ваучера от А на Б, така и прехвърлянето му от Б на В се считат за доставка на услугата, за която се отнася ваучерът, докато (последващото) действително предоставяне на услугата не се облага.
- 10 Възниква въпросът какви са последиците от член 30б, параграф 1, първа алинея, първо изречение от Директивата за ДДС за член 30а, точка 2 от същата директива. За да е налице ваучер за конкретна цел по смисъла на член 30а, точка 2 от Директивата за ДДС, трябва да е известно мястото на доставка на услугата, за която се отнася ваучерът. В случай на многократно прехвърляне на ваучера обаче от член 30б, параграф 1, първа алинея, първо изречение от Директивата за ДДС следва, че услугата, за която се отнася ваучерът, се счита за предоставена многократно.
- 11 Същевременно това тълкуване, основано на текста на член 30б, параграф 1, първа алинея, първо изречение от Директивата за ДДС (първо тълкуване), би довело до значително ограничаване на приложното поле на ваучерите за конкретна цел в областта на услугите. Всъщност няма да е налице такъв ваучер, когато той се отнася за услуга, при която мястото на доставката трябва да се определи съгласно член 44 от Директивата за ДДС (вж. по-долу, точка 14 и сл.).
- 12 Възможно е обаче и друго, второ тълкуване. От една страна, фикцията, установена в член 30б, параграф 1, първа алинея, първо изречение от Директивата за ДДС, може да не се взема предвид, когато се преценява дали мястото на доставка на услугата е известно по смисъла на член 30а, точка 2 от посочената директива. В този случай евентуалното прехвърляне на ваучера на междинен оператор в друга държава членка би било без значение за прилагането на член 30а, точка 2 от Директивата за ДДС. От друга страна, би могло да се помисли дали при ваучерите, които се отнасят за предоставяна на краен потребител услуга, мястото на доставка при прехвърляне на ваучера между две данъчнозадължени лица не е пак мястото на предоставяне на услугата на крайния потребител.

Прилагане на двете възможни тълкувания в разглеждания случай

- 13 Доколкото през спорната година жалбоподателят е разпространявал ваучерите, съдържащи се в X-картите, които се отнасят за услуги, извършвани по електронен път по смисъла на член 58, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, възниква въпросът дали това са ваучери за конкретна цел, чието прехвърляне се счита за предоставяне на услугата. За да е така, мястото на доставка на услугите, за които се отнася ваучерът, и дължимият данък за тези сделки трябва да са известни в момента на издаването на ваучера (член 30а, точка 2 от Директивата за ДДС).
- 14 Възниква въпросът за какво се отнася изискването да е известно мястото на доставката. Ако се отнася само за продажбата на ваучери (под формата на X-карти) на крайни клиенти, тогава тук ще е налице ваучер за конкретна цел. Всъщност при осребряването на ваучера мястото на доставка на електронно извършваната услуга, за която се отнася ваучерът, няма да се определя в съответствие с член 44 от Директивата за ДДС, тъй като лицето, което осребрява ваучера, дори и само по себе си да е данъчнозадължено лице по смисъла на членове 2 и 9 от Директивата за ДДС, няма да действа като такова по смисъла на член 44 от посочената директива, понеже ще получава от Y извършваната по електронен път услуга в лично качество (вж. в този смисъл решение от 17 март 2021 г., Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, т. 39 и 40). Поради това мястото на доставка при осребряване на ваучера ще трябва да се определя въз основа на член 58, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС и ще е известно, тъй като съгласно условията за използване на X-картите същите могат да се осребряват само от крайни потребители, установени в Германия.
- 15 Ако съответно X-картите са ваучери за конкретна цел, то тогава с прехвърлянето им на дистрибуторите срещу заплащане издателят на ваучерите Y ще е предоставил на тези дистрибутори по електронен път възмездна услуга в Германия. По същия начин всяко последващо прехвърляне (от доставчиците към жалбоподателя и от жалбоподателя към неговите клиенти) ще представлява услуга, предоставена в Германия по електронен път.
- 16 Ако обаче изискването да е известно мястото на доставка, се отнася и за продажбата на ваучери между търговци, изглежда съмнително дали тук е налице ваучер за конкретна цел. В такъв случай ще трябва да се приеме, че при всяко разглеждано като отделна сделка прехвърляне от Y към доставчиците и от доставчиците към жалбоподателя както доставчиците, така и жалбоподателят са действали „като такива“ по смисъла на член 44 от Директивата за ДДС при придобиването на X-картите, тъй като са закупували картите не за да ги осребрят в лично качество, а за да ги препродадат в рамките на своята икономическа дейност. Ако се приеме, че за сделките по прехвърляне от Y към доставчиците и от доставчиците към жалбоподателя се прилага член 44 от Директивата за ДДС, то при

прехвърлянето от Y към доставчиците мястото на доставка няма да е в Германия, а при прехвърлянето от доставчиците към жалбоподателя ще е именно там. В такъв случай мястото на доставка няма да е известно към момента на издаването на ваучера от Y.

- 17 Съображение 3 от Директива 2016/1065 би могло да дава аргумент за утвърдителен отговор на първия преюдициален въпрос. То гласи: „Предвид новите правила относно мястото на доставка на телекомуникационни услуги, услуги по радиоразпръскване и услуги, предоставяни по електронен път, които се прилагат от 1 януари 2015 г., е необходимо да се намери общо решение за ваучерите, за да се гарантира, че няма несъответствия по отношение на ваучерите, които се доставят между държавите членки. За тази цел е особено важно да се определят правила, чрез които да се изясни третирането на ваучерите за целите на ДДС“. Тази цел не би била постигната, ако прехвърлянето на един и същ ваучер води до различни правни последици в зависимост от това дали ваучерът се разпространява до установените в Германия крайни клиенти само чрез междинни оператори в Германия, чрез установени другаде в Съюза междинни оператори или директно без междинни оператори.
- 18 Ако се възприеме първото тълкуване (вж. т. 11 по-горе), ще трябва да се констатира, че жалбоподателят не е прехвърлял ваучери за конкретна цел. Тогава X ще е прехвърлил ваучерите в мястото на получаването им от доставчиците в съответните им държави членки с приложимата там данъчна ставка съгласно член 44 от Директивата за ДДС, докато прехвърлянията от доставчиците към жалбоподателя ще са извършени съгласно член 44 от посочената директива в мястото на установяване на жалбоподателя в Германия; същото ще се отнася и за прехвърлянията от жалбоподателя към неговите клиенти. Следователно няма да е изпълнено изискването да са известни мястото на доставка на услугата, за която се отнася ваучерът, и дължимият ДДС за нея.
- 19 Съгласно второто тълкуване (вж. т. 12 по-горе) обаче ще трябва да се приеме, че става дума за ваучери за конкретна цел.

По втория преюдициален въпрос

- 20 Ако отговорът на първия преюдициален въпрос е отрицателен, ще е налице ваучер за множество различни плащания (член 30а, точка 3 от Директивата за ДДС). В такъв случай действителното предоставяне на услугите срещу представянето на ваучер за множество различни плащания, приет от доставчика като заплащане или част от заплащане, се облага с ДДС, докато всяко предходно прехвърляне на този ваучер не подлежи на облагане с ДДС (член 30б, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС).
- 21 Запитващата юрисдикция приема, че разглежданите тук X-карти не трябва да се третират по-различно за целите на ДДС от фонокартите, които са

обсъждани в решение от 3 май 2012 г., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264). Съгласно точка 43 от това решение телефонен оператор, който предлага далекосъобщителни услуги, състоящи се в продажбата към дистрибутор на фонокарти, които съдържат цялата необходима информация за осъществяването на международни телефонни обаждания чрез осигурената от оператора инфраструктура и които след това дистрибуторът препродава на крайни потребители от свое име и за своя сметка или пряко, или с посредничеството на други данъчнозадължени лица като търговци на едро и дребно, извършва възмездна доставка на далекосъобщителни услуги за дистрибутора. Съгласно точка 42 от решение Lebara както първоначалната продажба на фонокартата, така и последващата ѝ препродажба от междинните оператори са облагаеми сделки.

- 22 Въз основа на това жалбоподателят би трябвало да облага прехвърлянето на X-картите на своите клиенти като доставка на извършвана по електронен път услуга. Според запитващата юрисдикция стои въпросът дали целта на уредбата по членове 30а и 30б от Директивата за ДДС не би следвало да е друга, въпреки че тези разпоредби видимо предвиждат изтегляне на данъчното облагане на по-ранен етап от веригата на доставки. За запитващата юрисдикция не е ясно как член 30б, параграф 2, първа алинея, последно изречение от Директивата за ДДС се съотнася с извода на Съда по дело Lebara.
- 23 Освен това като междинен оператор в търговията с ваучери за множество различни плащания жалбоподателят може да е предоставил на Y дистрибуторски или промоционални услуги по смисъла на член 30б, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС, които се облагат с ДДС, така че насрещната престация на жалбоподателя за прехвърлянето на ваучерите от неговите доставчици може да се състои не само в плащане, но и в такава доставка на услуги (сделка, подобна на бартер, вж. решение от 26 септември 2013 г., Серебряннъй век, C-283/12, EU:C:2013:599).