

Asia C-68/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

8.2.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

3.11.2022

Kantaja ja Revision-menettelyn valittaja:

M-GbR

Vastaaja ja Revision-valituksen vastapuoli:

Finanzamt O

Pääasian kohde

Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112 – 30 a ja 30 b artikla – Yhden käyttötarkoituksen arvosetelin ja useamman käyttötarkoituksen arvosetelin määrittäminen – Digitaalisen sisällön hankintaan tarkoitettujen ennalta maksettujen korttien tai arvosetelikoodien verokohtelu

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 27.6.2016, (arvonlisäverodirektiivi) 30 a ja 30 b artiklan tulkinnasta seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- 1) Onko kyseessä arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 2 alakohdassa tarkoitettu yhden käyttötarkoituksen arvoseteli, jos
 - arvoseteliin liittyvien palvelujen suorituspaikka on tiedossa siltä osin kuin nämä palvelut on tarkoitus suorittaa loppukuluttajalle jäsenvaltion alueella,
 - arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetty oletama, jonka mukaan myös arvosetelin siirtoa verovelvollisten välillä pidetään arvoseteliin liittyvien palvelujen suorituksena, johtaa kuitenkin palvelun suoritukseen toisen jäsenvaltion alueella?

- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi (ja jos riita-asiassa on näin ollen kyse useamman käyttötarkoituksen arvosetelistä), onko arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta, jonka mukaan palvelujen tosiasiallinen suoritus, joka tehdään suorittajan vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi hyväksymää monen käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan, on arvonlisäveron alainen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan nojalla, kun taas tämän monen käyttötarkoituksen arvosetelin mitkään aiemmat siirrot eivät ole arvonlisäveron alaisia, ristiriidassa toisaalla perustellun verovelvollisuuden kanssa (unionin tuomioistuimen 3.5.2012 antama tuomio Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264)?

Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti sen 2, 9, 30 a, 30 b, 44 ja 58 artikla

Direktiivin 2016/112/EY muuttamisesta arvosetelien kohtelun osalta 27.6.2016 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2016/1065

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), erityisesti sen 3 §:n 13–15 momentti, 3a §:n 2 ja 5 momentti sekä 27 §:n 23 momentti

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Asianosaiset kiistelevät siitä, onko digitaalisen sisällön hankintaan tarkoitettujen ennalta maksettujen korttien tai arvosetelikoodien (ns. X-Card-kortit) siirrosta suoritettava arvonlisävero.
- 2 Valittaja myi verokaudella 2019 (riidanalainen vuosi) internetkaupassaan X-Card-kortteja. X-Card-korttien liikkeeseenlaskija oli riidanalaisena vuonna Y, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Arvosetelikoodien avulla ostaja

saattoi ladata X-käyttäjätililleen tietyn nimellisarvon euroina. Tilille lataamisen jälkeen tilinhaltija saattoi ostaa digitaalista sisältöä Y:n X-Storesta siellä ilmoitettuun hintaan.

- 3 Y myi X-Card-kortteja eri maatunnuksilla eri väliportaana toimijoiden kautta. Tunniste DE oli tarkoitettu asiakkaille, joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka oli Saksassa ja joilla oli saksalainen X-käyttäjätili.
- 4 Riidanalaisena vuonna valittaja osti X-Card-kortteja kahdelta toimittajalta, jotka eivät olleet sijoittautuneet Yhdistyneeseen kuningaskuntaan eivätkä Saksaan vaan muihin jäsenvaltioihin. Ne olivat hankkineet X-Card-kortit aiemmin Y:ltä. Valittaja ei maininnut veroilmoituksissaan X-Card-korttien hankkimista toimittajilta eikä niiden siirtoa loppuasiakkaille. Se katsoi tältä osin, että X-Card-kortit ovat arvoseteleitä tai useamman käyttötarkoituksen arvoseteleitä.
- 5 Toimivaltainen verovirasto katsoi sitä vastoin, että valittajan X-Card-kortteja koskevat liiketoimet ovat Saksassa veronalaisia, koska Y:n DE-tunnuksella merkityt kortit on tarkoitettu yksinomaan Saksassa asuville loppuasiakkaille, joilla oli saksalainen käyttäjätili. Sen mukaan korttien luokittelua tuoteseteleiksi tai yhden käyttötarkoituksen arvoseteleiksi tukee myös se, että Y on laskenut kortit liikkeeseen sellaisina ja että kaikki muutkin palveluketjun toimijat kohtelivat niitä samalla tavoin.
- 6 Finanzgericht (verotuomioistuin, Saksa) hylkäsi asiasta nostetun kanteen, minkä jälkeen valittaja teki Revision-valituksen, joka on saatettu ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen käsiteltäväksi.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavat huomautukset

- 7 ”Yhden käyttötarkoituksen arvosetelillä” tarkoitetaan arvoseteliä, johon liittyvien tavaroiden luovutuspaikka tai palvelujen suorituspaikka ja kyseisistä tavaroista tai palveluista kannettava arvonlisävero ovat tiedossa arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä (arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 2 alakohta). ”Useamman käyttötarkoituksen arvosetelillä” tarkoitetaan arvoseteliä, joka ei ole yhden käyttötarkoituksen arvoseteli (arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 3 alakohta).
- 8 Jokaista omissa nimissään toimivan verovelvollisen tekemää yhden käyttötarkoituksen arvosetelin siirtoa pidetään arvoseteliin liittyvien tavaroiden luovutuksena tai palvelujen suorituksena. Tavaroiden tosiasiallista toimitusta tai palvelujen tosiasiallista suoritusta ei katsota erilliseksi liiketoimeksi (arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta). Monen

käyttötarkoituksen arvosetelin osalta ainoastaan arvoseteliin liittyvien tavaroiden tosiasiallinen toimitus tai palvelujen tosiasiallinen suoritus on arvonlisäveron alainen, kun taas tämän arvosetelin mitkään aiemmat siirrot eivät ole arvonlisäveron alaisia (arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta).

- 9 Siltä osin kuin – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – arvosetelin liikkeeseenlaskija (A) siirtää arvosetelin omissa nimissään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle (B), joka puolestaan siirtää sen omissa nimissään toiselle henkilölle (C), arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan sekä arvosetelin siirtoa A:lta B:lle että sen siirtoa B:lta C:lle pidetään arvoseteliin liittyvän palvelun suorituksena, kun taas palvelun (myöhempi) tosiasiallinen suoritus ei ole veronalainen.
- 10 On epäselvää, mitä seurauksia arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisestä virkkeestä aiheutuu arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 2 alakohdan kannalta. Jotta voidaan katsoa, että kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 2 alakohdassa tarkoitettu yhden käyttötarkoituksen arvoseteli, arvoseteliin liittyvien palvelujen suorituspaikan on oltava tiedossa. Jos arvoseteli siirretään useamman kerran, arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisestä virkkeestä seuraa kuitenkin, että arvoseteliin liittyvä palvelu katsotaan suoritettuna useita kertoja.
- 11 Tämä arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisen virkkeen sanamuotoon perustuva tulkinta (ensimmäinen tulkinta) johtaisi kuitenkin siihen, että yhden käyttötarkoituksen arvosetelin soveltamisalaa rajoitettaisiin huomattavasti palvelujen alalla. Tällaisesta arvosetelistä ei nimittäin olisi kyse silloin, kun se liittyy palveluun, jonka suorituspaikka on määritettävä arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaisesti (ks. jäljempänä 14 kohta ja sitä seuraavat kohdat).
- 12 Toimenkin tulkinta on kuitenkin mahdollinen. Arvioitaessa yhtäältä sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 2 alakohdassa tarkoitettu palvelujen suorituspaikka tiedossa, voitaisiin jättää huomiotta arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetty olettaamus. Tällöin arvosetelin mahdollisella siirrolla toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle väliportaana toimijalle ei olisi vaikutusta arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 2 alakohdan soveltamisen kannalta. Toisaalta voitaisiin harkita, onko loppukuluttajalle suoritettavaan palveluun liittyvän arvosetelin tapauksessa siirron suorituspaikka – silloinkin, kun siirto tehdään kahden verovelvollisen välillä – se paikka, jossa palvelu suoritetaan loppukuluttajalle.

Molempien mahdollisten tulkintojen soveltaminen käsiteltävänä olevaan asiaan

- 13 Siltä osin kuin valittaja piti riidanalaisena vuonna kaupan arvonlisäverodirektiivin 58 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuihin sähköisesti suoritettaviin

palveluihin liittyviin X-Card-kortteihin sisältyviä arvoseteleitä, on kyseenalaista, onko kyseessä yhden käyttötarkoituksen arvosetelit, joiden siirtoa pidetään palvelujen suorituksena. Tällöin arvoseteliin liittyvien palvelujen suorituspaikka ja näistä liiketoimista maksettava vero olisi oltava tiedossa arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä (arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 2 alakohta).

- 14 On epäselvää, mihin vaatimus, jonka mukaan suorituspaikan on oltava tiedossa, liittyy. Jos se liittyy ainoastaan (X-Card-korttien muodossa olevan) arvosetelin myyntiin loppuasiakkaille, tässä asiassa on kyse yhden käyttötarkoituksen arvosetelistä. Arvoseteliin liittyvän sähköisen palvelun suorituspaikkaa ei nimittäin määritetä sen lunastamishetkellä arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaisesti, sillä vaikka arvosetelin lunastava henkilö olisikin arvonlisäverodirektiivin 2 ja 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen, hän ei toimi arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena, koska hän hankkii sähköisesti suoritettavan palvelun Y:ltä yksityisiin tarkoituksiin (ks. tältä osin 17.3.2021 annettu tuomio Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, 39 ja 40 kohta). Suorituspaikka lunastushetkellä olisi näin ollen määritettävä arvonlisäverodirektiivin 58 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti, ja se on tiedossa, sillä X-Card-kortin käyttöehdoissa sallitaan, että ainoastaan Saksassa asuvat loppukuluttajat voivat lunastaa kortin.
- 15 Jos katsottaisiin, että X-Card-kortit ovat yhden käyttötarkoituksen arvoseteleitä, arvosetelien liikkeeseenlaskijana Y olisi suorittanut jakelijoille sähköisesti vastikkeellisen palvelun Saksassa siirtäessään niille arvosetelit vastikkeellisesti. Myös kaikki muut siirrot (toimittajalta valittajalle ja valittajalta sen asiakkaille) olisivat Saksassa sähköisesti suoritettuja palveluja.
- 16 Jos sitä vastoin vaatimus, jonka mukaan palvelun suorituspaikka on oltava tiedossa, koskee myös arvosetelin myyntiä elinkeinonharjoittajien välillä, on epäselvää, onko kyseessä yhden käyttötarkoituksen arvoseteli. Jos kyse on kulloinkin itsenäiseksi katsottavasta siirrosta Y:ltä toimittajille ja toimittajilta valittajalle, sekä toimittajat että valittaja olisivat toimineet arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettulla tavalla ”tässä ominaisuudessa” hankkiessaan X-Card-kortit, koska ne eivät hankkineet kortteja käyttäkseen niitä yksityisiin tarkoituksiin vaan myydäkseen ne edelleen liiketoimintansa yhteydessä. Jos arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa sovellettaisiin siirtoihin Y:ltä toimittajille ja toimittajilta valittajalle, suorituspaikka ei olisi Saksassa Y:ltä toimittajille tehdyn siirron osalta, mutta se olisi Saksassa toimittajilta valittajalle tehdyn siirron osalta. Tällöin suorituspaikka ei olisi ollut tiedossa, kun Y laski arvosetelin liikkeeseen.
- 17 Direktiivin 2016/1065 johdanto-osan kolmas perustelukappale voisi tukea myöntävää vastausta ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen. Siinä todetaan seuraavaa: ”Ottaen huomioon televiestintäpalvelujen, radio- ja televisiolähetyspalvelujen sekä sähköisesti suoritettavien palvelujen uudet suorituspaikkaa koskevat säännöt, joita on sovellettu 1 päivästä tammikuuta 2015, on tarpeen löytää arvoseteleitä varten yhteinen ratkaisu sen varmistamiseksi, että jäsenvaltioiden välillä luovutettujen arvosetelien verokohtelussa ei ilmene

eroavuuksia. Tätä varten on erittäin tärkeää ottaa käyttöön säännöt, joilla selkeytetään arvosetelien arvonlisäverokohtelua.” Tätä tavoitetta ei saavutettaisi, jos saman arvosetelin siirrolla olisi erilaisia oikeusvaikutuksia sen mukaan, myydäänkö arvoseteli yksinomaan Saksaan sijoittautuneiden väliportaana toimijoiden välityksellä, muualle unionin alueelle sijoittautuneiden väliportaana toimijoiden välityksellä vai suoraan ilman väliportaana toimijoita Saksaan sijoittautuneille loppuasiakkaille.

- 18 Ensimmäisen tulkinnan mukaan (ks. edellä 11 kohta) valittaja ei olisi siirtänyt yhden käyttötarkoituksen arvoseteleitä. Tällöin [Y] olisi siirtänyt arvosetelit arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaisesti toimittajien vastaanottopaikkaan näiden jäsenvaltiossa sovellettavaan verokantaan, kun taas toimittajien siirrot valittajalle olisi tehty arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaisesti valittajan sijoittautumispaikassa Saksassa. Sama koskisi myös valittajan siirtoja asiakkailleen. Näin ollen vaatimus, jonka mukaan arvoseteliin liittyvän palvelun suorituspaikka ja siitä maksettava arvonlisävero on oltava tiedossa, ei täyttyisi.
- 19 Toisen tulkinnan mukaan (ks. edellä 12 kohta) kyse olisi sitä vastoin yhden käyttötarkoituksen arvoseteleistä.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

- 20 Jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi, kyse on monen käyttötarkoituksen arvosetelistä (arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 3 alakohta). Tässä tapauksessa palvelujen tosiasiallinen suoritus, joka tehdään suorittajan vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi hyväksymää monen käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan, on arvonlisäveron alainen, kun taas tämän monen käyttötarkoituksen arvosetelin mitkään aiemmat siirrot eivät ole arvonlisäveron alaisia (arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta).
- 21 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuimien katsoo, ettei tässä kyseessä olevia X-Card-kortteja tule kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla kuin 3.5.2012 annetun tuomion Lebara (EU:C:2012:264) kohteena olleita puhelinkortteja. Kyseisen tuomion 43 kohdan mukaan puhelinoperaattori, joka tarjoaa televiestintäpalveluja siten, että se myy jakelijalle puhelinkortteja, jotka sisältävät kaikki tarpeelliset tiedot kansainvälisten puhelujen soittamiseksi mainitun operaattorin käyttöön antaman infrastruktuurin välityksellä ja jotka jakelija myy edelleen omissa nimissään ja omaan lukuunsa loppukäyttäjille joko suoraan tai tukku- tai vähittäismyyjien kaltaisten toisten verovelvollisten välityksellä, suorittaa vastikkeellisen televiestintäpalvelun jakelijalle. Tuomion Lebara 42 kohdan mukaan sekä puhelinkortin ensimmäinen myynti että sen myöhempi jälleenmyynti väliportaana toimijoiden välityksellä ovat verollisia liiketoimia.
- 22 Tämän perusteella valittaja olisi velvollinen maksamaan veroa X-Card-korttien siirrosta asiakkailleen valittajan sähköisesti suorittamana palveluna. Se, että arvonlisäverodirektiivin 30 a ja 30 b artiklan säännöksiä sovellettaessa pyrittäisiin

eri tavoitteeseen, vaikka säännösten pitäisi johtaa verotuksen ennakointiin, vaikuttaa ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan kyseenalaiselta. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen näkökulmasta on epäselvää, mikä on arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan viimeisen lauseen ja unionin tuomioistuimen tuomiossa Lebara esittämän näkemyksen välinen suhde.

- 23 Lisäksi on mahdollista katsoa, että valittaja on suorittanut Y:lle monen käyttötarkoituksen arvoseteleiden välitystoiminnalla 30 b artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuja arvonlisäveron alaisia jakelu- ja myyninedistämispalveluja, joten vastike, jonka valittaja saa toimittajiensa tekemästä arvosetelien siirrosta, voi muodostua paitsi maksusta myös tällaisesta palvelusta (palvelujen vaihtoon rinnastettava toimi, ks. 26.9.2013 annettu tuomio Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).

TYÖASIAKIRJA