



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 18. aprila 2024*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člena 30a in 30b – Kuponi, predloženi v elektronski obliki – Enonamenski kuponi in večnamenski kuponi – Predplačniške kartice ali kuponi s kodo za nakup digitalnih vsebin z oznako ‚države‘, ki omogoča, da so zadevne digitalne vsebine dostopne le v zadevni državi članici“

V zadevi C-68/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 3. novembra, ki je na Sodišče prispela 8. februarja 2023, v postopku

M-GbR

proti

Finanzamt O,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi O. Spineanu-Matei, predsednica senata, S. Rodin, sodnik, in L. S. Rossi (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za M-GbR A. Kratzsch, Rechtsanwalt,
- za nemško vlado J. Möller in A. Hoesch, agenta,
- za Evropsko komisijo F. Behre in J. Jokubauskaitė, agenta,

* Jezik postopka: nemščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 30a in 30b Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2017/2455 z dne 5. decembra 2017 (UL 2016, L 348, str. 7) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med nemško družbo M-GbR in Finanzamt O (nemška davčna uprava) glede opredelitve in obdavčitve z davkom na dodano vrednost (DDV) trženja predplačniških kartic ali kuponov s kodo, ki se uporabljajo za nakup digitalnih vsebin v spletni trgovini.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V uvodnih izjavah od 1 do 3 in od 6 do 10 Direktive Sveta (EU) 2016/1065 z dne 27. junija 2016 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede obravnave kuponov (UL 2016, L 177, str. 9) je navedeno:

- „(1) Direktiva Sveta 2006/112/ES [...] določa pravila o času in kraju dobave blaga in opravljanja storitev, davčno osnovo, obveznost obračuna [DDV] in pravico do odbitka. Vendar navedena pravila niso dovolj jasna ali celovita, da bi zagotavljala dosledno davčno obravnavo transakcij, ki vključujejo kupone, kar ima neželene posledice za pravilno delovanje notranjega trga.
- (2) Zaradi zagotavljanja zanesljive in enotne obravnave, zaradi upoštevanja načela, po katerem naj bi bil splošni davek na potrošnjo povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, zaradi preprečevanja nedoslednosti, izkrivljanja konkurence, dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja in zaradi zmanjšanja tveganja za izogibanje davkom je treba sprejeti posebna pravila za DDV obravnavo kuponov.
- (3) 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 neusklajenosti. Zato je nujno, da se sprejmejo pravila, ki bodo pojasnjevala DDV obravnavo kuponov.

[...]

- (6) Zaradi jasne opredelitve, kaj je kupon za namene DDV, in za razlikovanje kuponov od plačilnih instrumentov je treba opredeliti kupone, ki so lahko v fizični ali elektronski obliki, ter določiti njihove bistvene značilnosti, zlasti naravo upravičenosti, povezane s kuponom, in obveznost, da se kupon sprejme kot plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev.
 - (7) DDV obravnava transakcij, povezanih s kuponi, je odvisna od posebnih značilnosti kupona. Zato je treba razlikovati med različnimi vrstami kuponov in te razlike opredeliti v zakonodaji Unije.
 - (8) Kadar je mogoče DDV obravnava, povezano z osnovno dobavo blaga ali opravljanjem storitev, z gotovostjo določiti že ob izdaji enonamenskega kupona, bi bilo treba DDV obračunati ob vsakem prenosu, tudi ob izdaji enonamenskega kupona. Dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev v zameno za enonamenski kupon se ne bi smelo šteti za neodvisno transakcijo. Za večnamenske kupone je treba pojasniti, da bi bilo treba DDV obračunati, ko je dobavljeno blago oziroma so opravljene storitve, na katere se kupon nanaša. Glede na navedeno kakršen koli predhoden prenos večnamenskih kuponov ne bi smel biti predmet DDV.
 - (9) Za enonamenske kupone, ki jih je mogoče obdavčiti ob prenosu, vključno z izdajo enonamenskega kupona s strani davčnega zavezanca, ki deluje v svojem imenu, se vsak prenos, tudi izdaja tega kupona, šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev, na katere se enonamenski kupon nanaša. Tak davčni zavezanec bi moral v takšnem primeru obračunati DDV na plačilo, prejeto za enonamenski kupon v skladu s členom 73 Direktive 2006/112/ES. Kadar po drugi strani enonamenske kupone izdaja ali distribuira davčni zavezanec, ki deluje v imenu druge osebe, se za tega davčnega zavezanca ne bi štelo, da sodeluje v tej osnovni dobavi.
 - (10) Predmet DDV bi bile le storitve posredovanja ali ločeno opravljanje storitev, kot so storitve distribucije ali promocije. Kadar davčni zavezanec, ki ne deluje v svojem imenu, prejme katero koli ločeno plačilo ob prenosu kupona, bi zato moralo biti to plačilo obdavčeno v skladu s splošno ureditvijo DDV.“
- 4 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV so predmet DDV storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.
- 5 Člen 30a te direktive določa:

„Za namene te direktive se uporabljajo naslednje opredelitve:

1. ‚kupon‘ pomeni instrument, v zvezi s katerim obstaja obveznost, da se sprejme kot plačilo ali delno plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, pri čemer so blago, ki bo dobavljeno, ali storitve, ki bodo opravljene, ali identiteta njihovih morebitnih dobaviteljev navedeni na samem instrumentu ali v pripadajoči dokumentaciji, vključno s pogoji uporabe takšnega instrumenta;
2. ‚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.
3. ‚večnamenski kupon‘ pomeni kupon, ki ni enonamenski kupon.“

6 Člen 30b te direktive določa:

„1. 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. Dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev v zameno za enonamenski kupon, ki ga dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, se ne šteje za neodvisno transakcijo.

Kadar prenos enonamenskega kupona opravi davčni zavezanec, ki deluje v imenu drugega davčnega zavezanca, se ta prenos šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev, na katere se kupon nanaša, s strani drugega davčnega zavezanca, v imenu katerega davčni zavezanec deluje.

Kadar dobavitelj blaga ali storitev ni davčni zavezanec, ki je v svojem imenu izdal enonamenski kupon, se za tega dobavitelja kljub vsemu šteje, da je zadevnemu davčnemu zavezancu dobavil blago ali zanj opravil storitve, na katere se ta kupon nanaša.

2. Dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev v zameno za večnamenski kupon, ki ga dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, je predmet DDV v skladu s členom 2, pri čemer vsak predhodni prenos tega večnamenskega kupona ni predmet DDV.

Kadar prenos večnamenskega kupona opravi davčni zavezanec, ki ni davčni zavezanec, ki izvaja transakcijo, ki je predmet DDV v skladu s prvim pododstavkom, je vsako opravljanje storitev, ki jih je mogoče identificirati, kot so storitve distribucije ali promocije, predmet DDV.“

7 Člen 44 iste direktive določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

8 Člen 58 Direktive o DDV določa:

„1. Kraj opravljanja naslednjih storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, v katerem ima ta oseba sedež, stalno prebivališče ali običajno prebivališče:

[...]

(c) elektronsko opravljene storitve, zlasti tiste iz Priloge II.

Kadar izvajalec storitve in prejemnik komunicirata po elektronski pošti, to samo po sebi ne pomeni, da je opravljena storitev elektronsko opravljena storitev.“

9 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

10 Člen 73a te direktive določa:

„Brez poseganja v člen 73 je davčna osnova za dobavo blaga ali opravljanje storitev v zvezi z večnamenskim kuponom enaka plačilu, plačanemu za kupon, oziroma, če teh informacij ni na voljo, denarni vrednosti, navedeni na samem večnamenskem kuponu ali v pripadajoči dokumentaciji, zmanjšanemu za znesek DDV, ki se nanaša na dobavljeno blago ali opravljene storitve.“

11 V skladu s členom 410a navedene direktive se njeni členi 30a, 30b in 73a uporabljajo le za kupone, izdane po 31. decembru 2018.

Nacionalno pravo

12 Člen 3, od (13) do (15), Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) določa:

„(13) Kupon (enonamenski ali večnamenski) je instrument, za katerega

1. obstaja obveznost, da se sprejme kot plačilo ali delno plačilo za dobavo ali drugo storitev in
2. se blago, ki bo dobavljeno, ali druga storitev ali identiteta podjetnika, ki opravlja storitev, navedeta na samem instrumentu ali v pripadajočih dokumentih, vključno s pogoji uporabe tega instrumenta.

Instrumenti, ki dajejo samo pravico do znižanja cene, niso kuponi v smislu prvega stavka.

(14) Kupon iz odstavka 13, za katerega sta ob izdaji kupona znana kraj dobave ali druga storitev, na katero se nanaša kupon, in davek, ki ga je treba plačati za te transakcije, je enonamenski kupon. Če podjetnik enonamenski kupon prenese v svojem imenu, se prenos kupona šteje za dobavo blaga ali drugo storitev, na katero se kupon nanaša. [...] Dejanska dobava ali dejansko opravljanje druge storitve, za plačilo katere se sprejme enonamenski kupon, se v primerih iz drugega do četrtega stavka ne šteje za neodvisno transakcijo.

(15) Kupon iz odstavka 13, ki ni enonamenski kupon, je večnamenski kupon. Dejanska dobava ali dejansko opravljanje druge storitve, za katero podjetnik, ki opravlja storitev, sprejme večnamenski kupon kot celotno ali delno plačilo, je predmet DDV v skladu s členom 1(1), pri čemer vsak predhodni prenos takega večnamenskega kupona ni predmet DDV.“

13 Člen 3a(2) in (5) UStG določa:

„(2) Ob upoštevanju odstavkov od 3 do 8 [...] se druga storitev, ki se opravi za podjetnika za potrebe njegovega podjetja, opravi v kraju, kjer naročnik upravlja svoje podjetje.

[...]

(5) Če naročnik ene od drugih storitev, navedenih v drugem stavku,

1. ni podjetnik, za podjetje katerega je bila pridobljena storitev [...], se druga storitev opravi v kraju, kjer ima naročnik storitve stalno prebivališče, običajno prebivališče ali sedež.

Druge dajatve v smislu prvega stavka so:

[...]

3. druge elektronsko opravljene storitve.“

14 Člen 27(23) UStG določa:

„Člen 3, od (13) do (15), [...] se prvič uporablja za kupone, izdane po 31. decembru 2018.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 15 Leta 2019, ki je sporno davčno obdobje, je družba M-GbR prek svoje spletne trgovine tržila predplačniške kartice ali kupone s kodo, ki omogočajo polnjenje „uporabniških računov“ za nakup digitalnih vsebin v spletni trgovini X (v nadaljevanju: trgovina X).
- 16 Te kartice, imenovane „X-Cards“, so kupcem omogočale, da napolnijo račune, ki so omogočali uporabo trgovine X (v nadaljevanju: uporabniški račun X) v določeni nominalni vrednosti v eurih. Ko je imetnik ta račun napolnil, je lahko kupil digitalne vsebine v trgovini X, ki jo je upravljal družba Y s sedežem v Združenem kraljestvu, po cenah, ki so bile tam navedene.
- 17 Družba Y je bila odgovorna za izdajo X-Cards in jih je v Evropski uniji z različnimi kodami „države“ tržila prek različnih posrednikov. X-Cards s kodo „države“ DE so bile namenjene izključno strankam, ki imajo stalno ali običajno prebivališče v Nemčiji in nemški uporabniški račun X.
- 18 V skladu s pogoji uporabe kuponov s kodo X, ki jih je družba Y objavila v trgovini X, so morale stranke ob odprtju uporabniškega računa X predložiti točne informacije, na podlagi katerih je mogoče določiti kraj njihovega stalnega ali običajnega prebivališča. V spletni trgovini družbe M-GbR je bilo navedeno tudi, da se mora stranka, ki je napolnila svoj uporabniški račun X, predhodno seznaniti glede države, v kateri je bil ta račun registriran, in da lahko stranke ob upoštevanju strogega ločevanja držav, ki se uporablja za X-Cards, aktivirajo samo zneske, ki so bili dejansko namenjeni državi, ki ustreza njihovem uporabniškemu računu X.
- 19 Družba M-GbR je leta 2019 kupila X-Cards, ki jih je izdala družba Y, od dobaviteljev, družb L 1 in L 2, s sedežem v drugih državah članicah, ki niso Zvezna republika Nemčija in Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska. Družba M-GbR je v davčnih napovedih menila, da so X-Cards večnamenski kuponi v smislu določb člena 3(15) UStG, ker ob prodaji teh kartic stalno ali običajno prebivališče končne stranke ni bilo z gotovostjo znano. Oznaka države, ki jo je družba Y dodelila vsakemu kuponu, naj ne bi zadostovala za to, da se z gotovostjo določi kraj opravljanja storitev v smislu člena 3a(5) UStG, ker naj družba Y ne bi preverila podatkov strank ob odprtju uporabniških računov X in ob njihovi poznejši uporabi. Poleg tega naj bi veliko strank, ki imajo stalno prebivališče zunaj nemškega ozemlja, odprlo nemški uporabniški račun X, zlasti zaradi cenovnih ugodnosti, in naj bi pri družbi M-GbR kupilo tudi X-Cards s kodo „države“ DE.
- 20 Nemška davčna uprava je po davčnem nadzoru ugotovila, da so X-Cards kuponi za enkratno uporabo, saj jih lahko uporabljajo le stranke, ki imajo stalno prebivališče v Nemčiji in nemški uporabniški račun X, tako da je bil kraj opravljanja storitev v smislu člena 3a(5) UStG v Nemčiji. Dejstvo, da so lahko nekatere stranke morda obšle pogoje uporabe teh kartic, ki jih je določila družba Y, tako da so predložile namerno lažne podatke ali prikrile svoj internetni protokol (IP),

naj ne bi bilo odločilno za davčno opredelitev navedenih kartic za enonamenske kupone. Poleg tega je nemška davčna uprava ugotovila, da so tako družba Y kot tudi drugi posredniki X-Cards šteli za take kupone. Ta uprava je torej določila akontacijo DDV, ki ga mora plačati družba M-GbR.

- 21 Ker je bila tožba te družbe zoper določitev tega predplačila na prvi stopnji zavrtnjena kot neutemeljena, je vložila revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ki je predložitveno sodišče.
- 22 Družba M-GbR se v pritožbi sklicuje na kršitev člena 3, od (13) do (15), UStG in meni, da so X-Cards večnamenski kuponi, katerih prenos ni predmet DDV. Ob tem prenosu storitev ni dovolj določena, tako da ne bi bilo mogoče določiti ustrezne stopnje DDV.
- 23 Predložitveno sodišče se sprašuje o razlagi členov 30a in 30b Direktive o DDV v okviru verige davčnih zavezancev s sedežem v različnih državah članicah.
- 24 Na prvem mestu se sprašuje, ali je v takih okoliščinah ob izdaji X-Cards mogoče šteti, da je kraj opravljanja elektronsko opravljenih storitev za končne uporabnike, na katere se nanaša kupon, znan, tako da ga je mogoče opredeliti kot enonamenski kupon v smislu člena 30a, točka 2, Direktive o DDV. Če je bilo tako, bi bil ta kraj določen v skladu s členom 58, prvi odstavek, točka (c), te direktive in bi torej ustrezal kraju, kjer ima oseba, ki ni davčni zavezanec, sedež, stalno prebivališče ali običajno prebivališče, in sicer v obravnavanem primeru Nemčija. Predložitveno sodišče navaja, da se bolj nagiba k tej razlagi določb navedene direktive in k zavrnitvi revizije, tudi ob upoštevanju uvodne izjave 3 Direktive 2016/1065, v kateri je omenjen cilj preprečevanja asimetrične obravnave kuponov glede na to, ali se končnim strankam tržijo neposredno ali prek posrednikov. Vendar to sodišče priznava, da bi bila mogoča tudi drugačna razlaga določb te direktive.
- 25 Tako bi bilo po mnenju navedenega sodišča v zadevni verigi transakcij vsak prenos X-Cards med davčnimi zavezanci mogoče upoštevati kot opravljanje storitev. V takem primeru bi bil na podlagi člena 44 Direktive o DDV kraj storitev, ki jih je družba Y opravila za družbo L 1 in družbo L 1 za družbo L 2, v vsaki od držav članic, v kateri ima sedež davčni zavezanec, za katerega se te storitve opravijo, medtem ko naj bi bil kraj opravljanja storitev, ki jih je družba L 2 opravila za družbo M-GbR, v Nemčiji. V taki konfiguraciji, ki bi lahko izhajala iz razlage člena 30b(1), prvi pododstavek, te direktive, naj ne bi bil izpolnjen pogoj, v skladu s katerim morata biti kraj opravljanja storitev in DDV znana ob izdaji kupona, da bi ga bilo mogoče opredeliti kot enonamenski kupon. Zato bi bilo treba reviziji ugoditi.
- 26 Na drugem mestu in če bi bilo treba šteti, da so zadevni kuponi večnamenski kuponi, katerih prenos pred dejanskim opravljanjem osnovnih storitev ni predmet DDV, se predložitveno sodišče sprašuje, ali ta rešitev ne bi bila v nasprotju z rešitvijo, ki jo je Sodišče uporabilo v sodbi z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264). Iz te sodbe naj bi namreč izhajalo, da sta prvotna prodaja predplačniške kartice in njena nadaljnja prodaja od posrednikov obdavčljivi transakciji. Predložitveno sodišče, ki izhaja iz načela, da se X-Cards z vidika DDV ne smejo obravnavati drugače kot take predplačniške telefonske kartice, navaja, da mu ni jasno, kako uskladiti člen 30b(2), prvi pododstavek, *in fine*, Direktive o DDV z rešitvijo, sprejeto v tej sodbi. Poleg tega ne izključuje možnosti, da je družba M-GbR za družbo Y lahko opravila distribucijske ali promocijske storitve iz člena 30b(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, ki so predmet DDV.

27 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„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 obravnavani zadevi za večnamenski kupon): ali člen 30b(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, v skladu s katerim je dejansko opravljanje storitev za večnamenski kupon, ki ga dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, predmet DDV v skladu s členom 2 Direktive o DDV, ne da bi bil vsak predhodni prenos tega večnamenskega kupona predmet DDV, v nasprotju s sicer določeno davčno obveznostjo (sodba z dne 3. maja 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264)?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 28 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 30a in člen 30b(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da je opredelitev kupona za „enonamenski kupon“ v smislu člena 30a, točka 2, te direktive odvisna od tega, ali je ob izdaji tega kupona znan kraj opravljanja storitve končnim potrošnikom, na katero se navedeni kupon nanaša, in to čeprav se na podlagi člena 30b(1), prvi pododstavek, navedene direktive pri zaporednih prenosih takega kupona med davčnimi zavezanci, ki delujejo v svojem imenu in imajo sedež na ozemlju držav članic, ki niso država članica, v kateri so ti končni potrošniki, storitve opravijo na ozemlju teh drugih držav članic.
- 29 Najprej je treba opozoriti, da niti Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV): enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) niti Direktiva 2006/112 v različici pred spremembami, ki izhajajo iz Direktive 2016/1065, nista vsebovali posebnih določb za obračunavanje DDV, ki bi urejale transakcije, ki so predmet tega davka in v katerih so bili uporabljeni kuponi.
- 30 Kot je poudarjeno v uvodnih izjavah od 1 do 3 Direktive 2016/1065, je zakonodajalec Unije, da bi odpravil raznolikost rešitev, ki so jih sprejele države članice in ki lahko med drugim povzročijo primere dvojnega obdavčevanja ali neobdavčitve, ter glede na novo ureditev kraja opravljanja telekomunikacijskih storitev in storitev oddajanja ter elektronsko opravljenih storitev, ki se uporabljajo od 1. januarja 2015, sprejel to direktivo, ki spreminja Direktivo 2006/112, tako da je v njeno besedilo med drugim vključil člena 30a in 30b, ki se uporabljata od 1. januarja 2019, da bi pojasnil obravnavo kuponov z vidika DDV.

- 31 Člen 30a, točka 1, direktive o DDV opredeljuje kupon kot „instrument, v zvezi s katerim obstaja obveznost, da se sprejme kot plačilo ali delno plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, pri čemer so blago, ki bo dobavljeno, ali storitve, ki bodo opravljene, ali identiteta njihovih morebitnih dobaviteljev navedeni na samem instrumentu ali v pripadajoči dokumentaciji, vključno s pogoji uporabe takšnega instrumenta“.
- 32 V obravnavanem primeru prvo vprašanje za predhodno odločanje temelji na hipotezi, da predplačniške kartice X-Cards, ki jih je izdala družba Y v skladu s pogoji uporabe, ki jih je določila ta družba, in na katerih je navedena oznaka države, v kateri lahko končni potrošnik kupi digitalne vsebine, ki se tržijo v trgovini X, ki jo upravlja družba Y, ustrezajo tej opredelitvi kupona. Nobena od zainteresiranih strank, ki so Sodišču predložile pisna stališča, ne izpodbija te hipoteze predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki jo je treba upoštevati.
- 33 Ob tem člen 30a, točki 2 in 3, Direktive o DDV razlikuje in opredeljuje dve vrsti kuponov, in sicer „enonamenske“ kupone in „večnamenske“ kupone.
- 34 V skladu s točko 3 tega člena 30a je „večnamenski kupon“ kupon, ki ni enonamenski kupon. Pojem „večnamenski kupon“ zajema torej vse preostalo, tako da je treba za ugotovitev, ali neki instrument spada v okvir enega ali drugega pojma, najprej preveriti, ali ta instrument ustreza opredelitvi kot „enonamenski kupon“ (glej v tem smislu sodbo z dne 28. aprila 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, točka 28).
- 35 V skladu s členom 30a, točka 2, navedene direktive „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“. Iz samega besedila te določbe je razvidno, da ta pojem zajema kupone, katerih davčno obravnavo je mogoče določiti ob njihovi izdaji.
- 36 Opredelitev kupona za „enonamenski kupon“ tako temelji na izpolnitvi dveh kumulativnih pogojev, ki obstajata „v trenutku izdaje“ kupona. Na eni strani, kraj dobave blaga ali opravljanja storitev, na katere se nanaša kupon, in, na drugi strani, DDV, ki ga je treba plačati za to blago ali storitve, morata biti takrat znana. Če pa davčne obravnave kupona ni mogoče določiti od trenutka izdaje tega kupona, ga ni mogoče opredeliti kot „enonamenski kupon“ v smislu člena 30a, točka 2, Direktive o DDV.
- 37 V skladu s členom 30b(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV se vsak prenos enonamenskega kupona, ki ga opravi davčni zavezanec v svojem imenu, šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev, na katere se kupon nanaša. Dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev v zameno za enonamenski kupon, ki ga dobavitelj ali ponudnik sprejme kot plačilo ali delno plačilo, se ne šteje za neodvisno transakcijo.
- 38 Namen tega člena 30b(1), prvi pododstavek, je tako določiti posebna pravila obdavčitve, kadar je enonamenski kupon predmet enega ali več prenosov med davčnimi zavezanci, ki delujejo v svojem imenu, vključno – kot je navedeno v uvodnih izjavah 8 in 9 Direktive 2016/1065 – ob izdaji tega enonamenskega kupona, pri čemer se dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev končnega potrošnika v smislu DDV ne šteje za transakcijo, ki je neodvisna od teh prenosov.
- 39 Iz besedila te določbe pa je jasno razvidno, da se uporablja le za instrumente, ki v smislu Direktive o DDV ustrezajo opredelitvi za „enonamenski kupon“, kot izhaja iz člena 30a, točka 2, te direktive.

- 40 Zato se z uporabo določb člena 30b(1), prvi pododstavek, navedene direktive ne more podvomiti o pogojih iz člena 30a, točka 2, te direktive, kot so bili navedeni v točki 36 te sodbe, na podlagi katerih je instrument ob njegovi izdaji mogoče opredeliti kot „enonamenski kupon“.
- 41 Ta presoja je podprta s cilji, ki se uresničujejo s členoma 30a in 30b Direktive o DDV, in sicer med drugim zagotoviti enotno obravnavo kuponov, preprečiti nedoslednosti, dvojno obdavčenje ali neobdavčitev teh instrumentov in asimetrijo obravnave kuponov, zagotovljenih med državami članicami, z vidika DDV, kot je poudarjeno v uvodnih izjavah 2 in 3 Direktive 2016/1065.
- 42 Če bi bilo namreč izključeno, da bi bilo mogoče kupon opredeliti kot „enonamenski kupon“, kadar bi bil predmet zaporednih prenosov med davčnimi zavezanci, ki delujejo v svojem imenu in imajo sedež v eni ali več drugih državah članicah, ki niso država članica, na ozemlju katere končni potrošnik kupon zamenja za dejansko izročitev blaga ali opravljanje storitve, na katero se nanaša, ne bi bil dosežen nobeden od zgoraj navedenih ciljev, saj bi se ti kuponi še naprej različno obravnavali glede na to, ali se tržijo v čezmejni distribucijski verigi ali v eni sami državi članici.
- 43 Poleg tega bi razlaga člena 30b(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV, v skladu s katero bi se za določitev kraja dobave blaga ali opravljanja storitev v smislu člena 30a, točka 2, te direktive upoštevali prenosi med davčnimi zavezanci iz prejšnje točke te sodbe, praktično onemogočila, da se kateri koli kupon opredeli kot enonamenski kupon in bi zato tej določbi odvzela velik del polnega učinka.
- 44 Iz tega sledi, kot sta nemška vlada in Evropska komisija v bistvu navedli v svojih pisnih stališčih, da uporaba člena 30b(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV ne vpliva na pogoje, pod katerimi se kupon na podlagi člena 30a, točka 2, te direktive opredeli kot „enonamenski kupon“ v smislu te zadnje določbe.
- 45 V zvezi z opredelitvijo X-Card za „enonamenski kupon“ v postopku v glavni stvari je sicer le predložitveno sodišče pristojno, da o tej opredelitvi odloči glede na okoliščine zadeve v glavni stvari, vendar je Sodišče pristojno, da iz določb navedene direktive, v tem primeru iz njenega člena 30a, točka 2, določi merila, ki jih to predložitveno sodišče lahko ali mora uporabiti za to (glej v tem smislu sodbo z dne 3. decembra 2015, Banif Plus Bank, C-312/14, EU:C:2015:794, točka 51).
- 46 Poleg tega nacionalnemu sodišču nič ne preprečuje, da Sodišču predlaga, naj odloči o tej opredelitvi, vendar le če to nacionalno sodišče glede na vse elemente iz spisa, ki jih ima na voljo, ugotovi in presodi dejstva, potrebna za to opredelitev (sodba z dne 21. decembra 2023, BMW Bank in drugi, C-38/21, C-47/21 in C-232/21, EU:C:2023:1014, točka 128 in navedena sodna praksa).
- 47 V zvezi s prvim pogojem, kot je določen v členu 30a, točka 2, Direktive o DDV, v skladu s katerim mora biti kraj dobave blaga ali opravljanja storitev, na katere se nanaša kupon, znan ob njegovi izdaji, ob upoštevanju pogojev uporabe X-Cards, zlasti oznake države članice, v kateri morajo biti te kartice uporabljene, ki je na njih navedena, navedb predložitvenega sodišča in ob upoštevanju člena 58(1)(c) iz Direktive o DDV izhaja, da je ob izdaji teh kuponov kraj, v katerem so digitalne vsebine končnemu potrošniku dobavljene v zameno za X-Cards, ki jih prodaja družba M-GbR, v Nemčiji.

- 48 V zvezi s tem je treba pojasniti, da pri preučitvi tega prvega pogoja ni mogoče upoštevati okoliščine, ki jo je družba M-GbR navedla pred predložitvenim sodiščem, in sicer, da naj bi končni potrošniki, ki prebivajo zunaj nemškega ozemlja, uporabljali X-Cards, ki so bile pri njej kupljene z oznako „države“ DE, ne da bi bili izpolnjeni pogoji za uporabo teh kartic, in to za pridobitev cenovnih ugodnosti.
- 49 Ustrezna opredelitev transakcije v smislu DDV namreč očitno ne more biti odvisna od morebitnih zlorab.
- 50 Očitno je torej, kar mora vsekakor preveriti predložitveno sodišče, da je prvi pogoj iz člena 30a, točka 2, Direktive o DDV izpolnjen.
- 51 Kar zadeva drugi pogoj iz navedene določbe, na podlagi informacij, navedenih v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ni mogoče ugotoviti, ali je DDV, ki ga je treba plačati za različne digitalne vsebine, ki jih je mogoče pridobiti v zameno za X-Cards, ob njihovi izdaji znan.
- 52 Čeprav je res, da na podlagi nobenega elementa v postopku v glavni stvari ni mogoče domnevati, da obstaja negotovost glede DDV, ki ga je treba plačati za te različne vsebine, in da Komisija meni, da je treba navedene vsebine, do katerih dostop omogočajo kartice X-Cards, ki jih družba M-GbR prodaja v Nemčiji, razumeti tako, da zanje veljata enaka stopnja in enako obravnavanje z vidika DDV, bo moralo predložitveno sodišče vsekakor preveriti, ali je ta drugi pogoj izpolnjen.
- 53 Če za opravljanje storitev, opravljenih v zameno za X-Card, v Nemčiji veljata ista osnova in enaka stopnja DDV, ne glede na pridobljene digitalne vsebine, bo predložitveno sodišče torej lahko ugotovilo, da tak instrument izpolnjuje drugi pogoj iz člena 30a, točka 2, Direktive o DDV in ga je treba tudi ob upoštevanju dejstva, da isti instrument izpolnjuje prvi pogoj iz te določbe, torej opredeliti kot „enonamenski kupon“.
- 54 Če pa za digitalne vsebine, ki jih končni potrošnik lahko pridobi v zameno za X-Card, veljajo različna pravila o davčni osnovi ali stopnje DDV v tej državi članici, bo moralo to sodišče ugotoviti, da ob izdaji X-Card ni mogoče predvideti, kolikšen je DDV, ki se uporablja za digitalne vsebine, ki jih končni potrošnik izbere v zameno za tak kupon. V tem primeru bi bila opredelitev X-Cards za „enonamenske kupone“ izključena (glej po analogiji sodbo z dne 28. aprila 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, točki 30 in 31).
- 55 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 30a in člen 30b(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je opredelitev kupona za „enonamenski kupon“ v smislu člena 30a, točka 2, te direktive odvisna le od pogojev iz te določbe, ki vključujejo pogoj, da mora biti kraj opravljanja storitve za končne potrošnike, na katero se nanaša ta kupon, znan ob izdaji navedenega kupona, in to ne glede na okoliščino, da je ta kupon predmet prenosov med davčnimi zavezanci, ki delujejo v svojem imenu in imajo sedež na ozemlju drugih držav članic, kot je tista, v kateri so ti končni potrošniki.

Drugo vprašanje

- 56 Predložitveno sodišče se z drugim vprašanjem, postavljenim le, če bi bili kuponi, kakršni so obravnavani v sporu o glavni stvari, opredeljeni kot „večnamenski kuponi“ v smislu člena 30a, točka 3, Direktive o DDV, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 30b(2) te direktive razlagati tako, da

čeprav prenos „večnamenskih kuponov“ v skladu s prvim pododstavkom te določbe ne sme biti predmet DDV, je plačilo DDV vseeno mogoče zahtevati na podlagi druge podlage v skladu z drugim pododstavkom navedene določbe.

- 57 Opozoriti je treba, da se DDV v skladu s členom 30b(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV uporablja ob dejanski dobavi blaga ali pri dejanskem opravljanju storitev v zamenjavo za „večnamenski kupon“, ki ga je dobavitelj ali izvajalec sprejel, tako da se ta davek ne obračuna za prenose tega kupona, do katerih pride, preden končni potrošnik ta kupon zamenja za to blago ali storitve.
- 58 Ker namreč narava blaga ali storitev, na katere se nanaša „večnamenski kupon“, in ki jih bo izbral končni potrošnik, ob izdaji tovrstnega kupona ni znana, DDV, ki ga je treba plačati za to blago ali storitve, takrat ne more biti z gotovostjo določen. Torej je DDV znan in ga je mogoče ustrezno uporabiti šele ob zamenjavi takšnega kupona za to blago ali storitve.
- 59 Kadar pa je večnamenski kupon predmet enega ali več prenosov v okviru distribucijske verige, ki poteka na ozemlju več držav članic, preden ga končni potrošnik zamenja, se postavlja vprašanje, ali mora biti plačilo, prejeto ob vsakem prenosu tega kupona med davčnimi zavezanci, predmet DDV kot plačilo za storitev, ki je neodvisna od menjave navedenega kupona za blago ali storitve.
- 60 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v skladu s členom 30b(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, kadar večnamenski kupon prenese davčni zavezanec, ki ni tisti, ki dejansko izroči blago ali dejansko opravlja storitve za končnega potrošnika, vsako opravljanje storitev, ki jih je mogoče identificirati, kot so storitve distribucije ali promocije, predmet DDV.
- 61 Poleg tega je v skladu s členom 73a te direktive „davčna osnova [...] za dobavo blaga ali opravljanje storitev v zvezi z večnamenskim kuponom enaka plačilu, plačanemu za kupon, oziroma, če teh ni na voljo, denarni vrednosti, navedeni na samem večnamenskem kuponu ali v pripadajoči dokumentaciji, zmanjšanemu za znesek DDV, ki se nanaša na [...] opravljene storitve“.
- 62 Namen člena 30b(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV v povezavi s členom 73a te direktive je tako zlasti preprečiti neobdavčitev storitev distribucije ali promocije v skladu s cilji Direktive o DDV z zagotovitvijo, da se DDV obračuna za vsako profitno maržo (glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke T. Čapeta v zadevi DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:131, točke od 71 do 75).
- 63 Iz tega sledi, da glede X-Cards, če so ti instrumenti opredeljeni kot „večnamenski kuponi“ v smislu člena 30a, točka 3, Direktive o DDV, ni mogoče izključiti, da lahko družba M-GbR ob nadaljnji prodaji teh kuponov opravi neodvisno storitev, kot je opravljanje storitev distribucije ali promocije za davčnega zavezanca, ki v zameno za kupone končnemu potrošniku dejansko dobavi digitalne vsebine. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je treba glede na vse okoliščine zadeve v glavni stvari dejanja družbe M-GbR opredeliti kot taka v smislu DDV.
- 64 Ta razlaga določb Direktive o DDV ni v nasprotju s sodbo z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), na katero se sklicuje predložitveno sodišče, ki se je nanašala na davčno obravnavo predplačniških kartic za telekomunikacijske storitve in katere rešitev ni upoštevna za odgovor na to vprašanje. Kot je namreč razvidno zlasti iz točke 28 te sodbe, je obseg navedene sodbe jasno omejen na položaj, ki je bil predmet te zadeve in ki je poleg tega obstajal pred določbami Direktive o DDV, uvedenimi z Direktivo 2016/1065, ki se je nanašala na storitve in DDV, ki so bili ob izdaji

navedenih predplačniških kartic že identificirani. Ista sodba se zato nanaša na instrumente, ki jih je treba zdaj v skladu z veljavnimi določbami Direktive o DDV opredeliti kot „enonamenske kupone“.

- 65 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 30b(2) Direktive o DDV razlagati tako, da je nadaljnja prodaja „večnamenskih kuponov“ v smislu člena 30a, točka 3, te direktive, ki jo opravi davčni zavezanec, lahko predmet DDV, če je opredeljena kot opravljanje storitev v korist davčnega zavezanca, ki v zameno za te kupone končnemu potrošniku dejansko izroči blago ali dejansko opravi storitve.

Stroški

- 66 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

- 1. Člen 30a in 30b(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2017/2455 z dne 5. decembra 2017,**

je treba razlagati tako, da

je opredelitev kupona za „enonamenski kupon“ v smislu člena 30a, točka 2, Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena, odvisna le od pogojev iz te določbe, ki vključujejo pogoj, da mora biti kraj opravljanja storitve za končne potrošnike, na katero se nanaša ta kupon, znan ob izdaji navedenega kupona, in to ne glede na okoliščino, da je ta kupon predmet prenosov med davčnimi zavezanci, ki delujejo v svojem imenu in imajo sedež na ozemlju drugih držav članic, kot je tista, v kateri so ti končni potrošniki.

- 2. Člen 30(2) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2017/2455,**

je treba razlagati tako, da

je nadaljnja prodaja „večnamenskih kuponov“ v smislu člena 30a, točka 3, Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena, ki jo opravi davčni zavezanec, lahko predmet davka na dodano vrednost, če je opredeljena kot opravljanje storitev v korist davčnega zavezanca, ki v zameno za te kupone končnemu potrošniku dejansko izroči blago ali dejansko opravi storitve.

Podpisi