

Υπόθεση C-68/23

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία κατάθεσης:

8 Φεβρουαρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

3 Νοεμβρίου 2022

Προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα:

M-GbR

Καθής και αναιρεσίβλητη:

Finanzamt O

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112 – Άρθρα 30α και 30β – Διάκριση μεταξύ κουπονιών συγκεκριμένου σκοπού και κουπονιών πολλαπλών σκοπών – Φορολογική αντιμετώπιση καρτών προπληρωμένων πιστώσεων ή κωδικών κουπονιών για την αγορά ψηφιακού περιεχόμενου

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

Υποβάλλονται στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 30α και του άρθρου 30β της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε στις 27 Ιουνίου 2016 (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ):

- 1) Νοείται ως κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ ένα κουπόνι όταν
 - ο τόπος παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι είναι μεν γνωστός στο μέτρο που οι υπηρεσίες αυτές προορίζονται να παρασχεθούν σε τελικούς καταναλωτές στο έδαφος κράτους μέλους,
 - πλην όμως το πλάσμα δικαίου του άρθρου 30, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο η μεταβίβαση του κουπονιού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο θεωρείται ως παροχή των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι, συνεπάγεται την παροχή υπηρεσιών στο έδαφος άλλου κράτους μέλους;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα (και, επομένως, εφόσον στην υπό κρίση υπόθεση πρόκειται για κουπόνι πολλαπλών σκοπών): έχει το άρθρο 30β, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο η πραγματική παροχή των υπηρεσιών έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών που γίνεται αποδεκτό ως αντάλλαγμα ή μέρος ανταλλάγματος από τον πάροχο των υπηρεσιών υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ενώ κάθε προηγούμενη μεταβίβαση του εν λόγω κουπονιού πολλαπλών σκοπών δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, την έννοια ότι δεν επιτρέπει να επιβάλλεται φόρος βάσει άλλης διατάξεως (απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 3ης Μαΐου 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264);

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως άρθρα 2, 9, 30α, 30β, 44 και 58

Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065 του Συμβουλίου, της 27ης Ιουνίου 2016, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την αντιμετώπιση των κουπονιών

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Umsatzsteuergesetz (γερμανικός νόμος περί ΦΠΑ, στο εξής: UStG), ιδίως άρθρο 3, παράγραφοι 13 έως 15, άρθρο 3α, παράγραφοι 2 και 5, και άρθρο 27, παράγραφος 23

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας δίκης

- 1 Οι διάδικοι διαφωνούν ως προς το ζήτημα αν η μεταβίβαση καρτών προπληρωμένων πιστώσεων ή κωδικών κουπονιών για την αγορά ψηφιακού περιεχόμενου, ήτοι των λεγόμενων καρτών X, υπόκειται σε ΦΠΑ.

- 2 Κατά το φορολογικό έτος 2019 (στο εξής: επίμαχο έτος), η προσφεύγουσα διέθετε στην αγορά κάρτες X μέσω του διαδικτυακού καταστήματός της. Κατά το επίμαχο έτος, εκδότρια των καρτών X ήταν η Y με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο. Οι κωδικοί των κουπονιών παρείχαν στον αγοραστή τη δυνατότητα να φορτίσει τον λογαριασμό X με ορισμένη ονομαστική αξία σε ευρώ. Μετά τη φόρτιση, ο δικαιούχος του λογαριασμού μπορούσε να αγοράσει ψηφιακό περιεχόμενο στο κατάστημα X της Y, στις αναγραφόμενες σε αυτό τιμές.
- 3 Οι κάρτες X διετίθεντο στην αγορά από την Y με διάφορους κωδικούς χώρας μέσω διάφορων ενδιάμεσων φορέων. Για πελάτες που κατοικούν ή έχουν συνήθη διαμονή στη Γερμανία και διαθέτουν γερμανικό λογαριασμό X προβλεπόταν ο κωδικός DE.
- 4 Κατά το επίμαχο έτος, η προσφεύγουσα αγόρασε τις κάρτες X από δύο προμηθευτές που δεν ήταν εγκατεστημένοι ούτε στο Ηνωμένο Βασίλειο ούτε στη Γερμανία, αλλά σε άλλα κράτη μέλη. Αυτοί είχαν αγοράσει προηγουμένως τις κάρτες X από την Y. Στις φορολογικές της δηλώσεις, η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε ούτε την αγορά των καρτών X από τους προμηθευτές ούτε τη μεταβίβασή τους στους τελικούς πελάτες. Εν προκειμένω, εξέλαβε ότι οι κάρτες X αποτελούσαν κουπόνια αξίας ή κουπόνια πολλαπλών σκοπών.
- 5 Αντιθέτως, η αρμόδια φορολογική αρχή θεώρησε ότι οι πράξεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα όσον αφορά τις κάρτες X υπόκεινται σε φόρο στη Γερμανία, για τον λόγο ότι οι κάρτες με τον κωδικό DE προορίζονταν από την Y αποκλειστικά για τελικούς πελάτες που κατοικούν στη Γερμανία και διαθέτουν γερμανικό λογαριασμό. Υπέρ του χαρακτηρισμού των εν λόγω καρτών ως κουπονιών αγαθών ή ως κουπονιών συγκεκριμένου σκοπού συνηγορεί επίσης το γεγονός ότι η Y διέθετε τις κάρτες αυτές στην αγορά ως τέτοιες και ότι στο επόμενο στάδιο της αλυσίδας παροχών αντιμετωπίζονταν ομοίως από όλους τους λοιπούς συμμετέχοντες.
- 6 Το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο) απέρριψε την προσφυγή που ασκήθηκε συναφώς, η δε προσφεύγουσα άσκησε, εν συνεχεία, αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

Εισαγωγικές παρατηρήσεις

- 7 Ως «κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού» νοείται ένα κουπόνι, όταν ο τρόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι και ο ΦΠΑ που οφείλεται για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού (άρθρο 30α, σημείο 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ). Ως

«κουπόνι πολλαπλών σκοπών» νοείται ένα κουπόνι διαφορετικό από το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού (άρθρο 30α, σημείο 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ).

- 8 Κάθε μεταβίβαση κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί εξ ιδίου ονόματος θεωρείται ως παράδοση των αγαθών ή παροχή των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι. Αντιθέτως, η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών δεν θεωρείται ως ανεξάρτητη συναλλαγή (άρθρο 30β, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ). Αντιστρόφως, στην περίπτωση του κουπονιού πολλαπλών σκοπών, μόνο η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2, όχι όμως προηγούμενες μεταβιβάσεις του εν λόγω κουπονιού (άρθρο 30β, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ).
- 9 Επομένως, στο μέτρο που ο εκδότης κουπονιού (Α) –όπως εν προκειμένω– μεταβιβάζει το κουπόνι εξ ιδίου ονόματος σε υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος (Β), ο οποίος από την πλευρά του μεταβιβάζει το κουπόνι εξ ιδίου ονόματος σε τρίτο πρόσωπο (Γ), θεωρούνται σύμφωνα με το άρθρο 30β, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ τόσο η μεταβίβαση του κουπονιού από τον Α στον Β όσο και η μεταβίβασή του από τον Β στον Γ ως παροχή των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι, ενώ η (μεταγενέστερη) πραγματική παροχή των υπηρεσιών δεν υπόκειται σε φόρο.
- 10 Δεν είναι σαφές ποιες συνέπειες προκύπτουν από το άρθρο 30β, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ όσον αφορά το άρθρο 30α, σημείο 2, της εν λόγω οδηγίας. Για να θεωρηθεί ένα κουπόνι ως κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει είναι γνωστός ο τύπος παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι. Ωστόσο, από το άρθρο 30β, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι στην περίπτωση της πολλαπλής μεταβίβασης κουπονιού ή παροχή των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι θεωρείται ως παρασχεθείσα πολλαπλώς.
- 11 Εντούτοις, η ερμηνεία αυτή που στηρίζεται στο γράμμα του άρθρου 30, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώτη ερμηνεία) θα είχε ως αποτέλεσμα τον σημαντικό περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού στον τομέα της παροχής υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, τέτοιο κουπόνι δεν θα υπήρχε εάν αφορούσε παροχή υπηρεσιών, ο τύπος παροχής της οποίας θα έπρεπε να αναζητηθεί σύμφωνα με το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ. παρακάτω, σκέψεις 14 επ.).
- 12 Ωστόσο, δυνατή είναι επίσης μια δεύτερη ερμηνεία. Αφενός, κατά την εξέταση του ζητήματος εάν είναι γνωστός ο τύπος παροχής των υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 30α, σημείο 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, θα μπορούσε να μη λαμβάνεται υπόψη το πλάσμα δικαίου που θεσπίζεται στο άρθρο 30β, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, τυχόν μεταβίβαση του κουπονιού σε ενδιάμεσο φορέα

εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος δεν θα επηρέαζε την εφαρμογή του άρθρου 30α, σημείο 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αφετέρου, θα μπορούσε να εξετασθεί κατά πόσον, στην περίπτωση κουπονιού που αφορά υπηρεσία που προορίζεται να παρασχεθεί σε τελικό καταναλωτή, ο τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι ο τόπος παροχής της υπηρεσίας που προορίζεται να παρασχεθεί στον τελικό καταναλωτή ακόμη και σε περίπτωση μεταβίβασης μεταξύ δύο υποκειμένων στον φόρο.

Εφαρμογή των δύο δυνατών ερμηνειών στην υπό κρίση υπόθεση

- 13 Στο μέτρο που η προσφεύγουσα διέθετε στην αγορά κατά το επίμαχο έτος τα κουπόνια που ενσωματώνονται στις κάρτες X και αφορούν ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν είναι σαφές κατά πόσον στην περίπτωση αυτή πρόκειται για κουπόνια συγκεκριμένου σκοπού, η μεταβίβαση των οποίων θεωρείται ως παροχή των υπηρεσιών. Προς τούτο, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι και ο φόρος που οφείλεται για τις πράξεις αυτές πρέπει να είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού (άρθρο 30α, σημείο 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ).
- 14 Δεν είναι σαφές τι αφορά η απαίτηση να είναι γνωστός ο τόπος της παροχής. Εάν αφορά μόνο την πώληση ενός κουπονιού (υπό τη μορφή των καρτών X) σε τελικούς πελάτες, πρόκειται για κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού. Ο τόπος της ηλεκτρονικής παροχής υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι δεν καθορίζεται κατά την εξαργύρωση του κουπονιού σύμφωνα με το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι το πρόσωπο που εξαργυρώνει το κουπόνι, ακόμη και αν είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια των άρθρων 2 και 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι λαμβάνει την ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία από την Y για ίδιες ανάγκες (βλ. συναφώς απόφαση της 17ης Μαρτίου 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, σκέψεις 39 και 40). Επομένως, ο τόπος της παροχής κατά την εξαργύρωση θα έπρεπε να καθορισθεί βάσει του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και θα ήταν γνωστός, δεδομένου ότι οι όροι χρήσης των καρτών X επιτρέπουν την εξαργύρωση μόνο από τελικούς καταναλωτές που κατοικούν στη Γερμανία.
- 15 Κατά συνέπεια, εάν οι κάρτες X συνιστούν κουπόνια συγκεκριμένου σκοπού, η Y, ως εκδότρια των κουπονιών, θα είχε παράσχει, διά της μεταβίβασης των κουπονιών εξ επαχθούς αιτίας σε διανομείς, με ηλεκτρονικά μέσα, υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας στη Γερμανία. Ομοίως, κάθε περαιτέρω μεταβίβαση (από τους προμηθευτές στην προσφεύγουσα και από την προσφεύγουσα στους πελάτες της) συνιστά υπηρεσία παρεχόμενη με ηλεκτρονικά μέσα στη Γερμανία.
- 16 Αντιθέτως, αν η απαίτηση να είναι γνωστός ο τόπος της παροχής αφορά και την πώληση κουπονιού μεταξύ επιχειρήσεων, φαίνεται αμφίβολο κατά πόσον πρόκειται στην υπό κρίση υπόθεση για κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού. Στην περίπτωση αυτή, κατά τη μεταβίβαση από την Y στους προμηθευτές και από τους

προμηθευτές στην προσφεύγουσα, η οποία πρέπει να εξετάζεται αυτοτελώς, τόσο οι προμηθευτές όσο και η προσφεύγουσα θα είχαν ενεργήσει «υπό την ιδιότητά τους αυτή» κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ για την αγορά των καρτών X, δεδομένου ότι δεν αγόραζαν τις κάρτες X προκειμένου να τις εξαργυρώσουν για ίδιες ανάγκες, αλλά για να τις μεταπωλήσουν στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας. Εάν το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμοζόταν στις πράξεις μεταβίβασης από την Y στους προμηθευτές και από τους προμηθευτές στην προσφεύγουσα, ο τόπος παροχής στην περίπτωση της μεταβίβασης από την Y στους προμηθευτές δεν θα ήταν στη Γερμανία, θα ήταν όμως μάλλον στην περίπτωση της μεταβίβασης από τους προμηθευτές στην προσφεύγουσα. Στην περίπτωση αυτή, ο τόπος παροχής δεν θα ήταν γνωστός κατά τον χρόνο της έκδοσης του κουπονιού από την Y.

- 17 Η αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας 2016/1065 συνηγορεί ενδεχομένως υπέρ της καταφατικής απάντησης επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος. Προβλέπει τα εξής: «Δεδομένων των νέων κανόνων για τον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοτηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, πρέπει να βρεθεί κοινή λύση για τα κουπόνια ούτως ώστε να αποφευχθούν αναντιστοιχίες σχετικά με κουπόνια που διανέμονται μεταξύ των κρατών μελών. Προς τούτο, καθίσταται απαραίτητο να θεσπιστούν κανόνες που θα διασαφηνίζουν την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ.» Ο σκοπός αυτός δεν θα επιτυγχανόταν αν η μεταβίβαση του ίδιου του κουπονιού είχε διαφορετικές έννομες συνέπειες ανάλογα με το αν το κουπόνι διατίθεται στην αγορά αποκλειστικά μέσω ενδιάμεσων φορέων στη Γερμανία, μέσω ενδιάμεσων φορέων εγκατεστημένων στο υπόλοιπο έδαφος της Ένωσης ή απευθείας, χωρίς ενδιάμεσους φορείς, σε τελικούς πελάτες που κατοικούν στη Γερμανία.
- 18 Εφόσον ακολουθηθεί η πρώτη ερμηνεία (βλ. ανωτέρω, σκέψη 11), η προσφεύγουσα δεν θα είχε μεταβιβάσει κουπόνια συγκεκριμένου σκοπού. Στην περίπτωση αυτή, η X θα είχε μεταβιβάσει τα κουπόνια σύμφωνα με το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ στον τόπο λήψης των προμηθευτών στο αντίστοιχο κράτος μέλος τους, με τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει στο κράτος μέλος αυτό, ενώ οι μεταβιβάσεις από τους προμηθευτές στην προσφεύγουσα θα είχαν διενεργηθεί σύμφωνα με το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ στον τόπο εγκατάστασης της προσφεύγουσας στη Γερμανία· το ίδιο ισχύει για τις μεταβιβάσεις από την προσφεύγουσα στους πελάτες της. Επομένως, δεν θα πληρούτο η απαίτηση να είναι γνωστός ο τόπος της παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι και ο οφειλόμενος για αυτήν ΦΠΑ.
- 19 Αντιθέτως, εφόσον ακολουθηθεί η δεύτερη ερμηνεία (βλ. ανωτέρω, σκέψη 12) θα επρόκειτο για κουπόνια πολλαπλών σκοπών.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 20 Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, πρόκειται για κουπόνι πολλαπλών σκοπών (άρθρο 30α, σημείο 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ).

Στην περίπτωση αυτή, η πραγματική παροχή των υπηρεσιών έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών που γίνεται αποδεκτό ως αντάλλαγμα ή μέρος ανταλλάγματος από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ενώ κάθε προηγούμενη μεταβίβαση του εν λόγω κουπονιού πολλαπλών σκοπών δεν υπόκειται σε ΦΠΑ (άρθρο 30β, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ).

- 21 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι επίμαχες κάρτες X δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται για τους σκοπούς του ΦΠΑ διαφορετικά από τις τηλεκάρτες, οι οποίες αποτέλεσαν αντικείμενο της απόφασης της 3ης Μαΐου 2012, Lebara (EU:C:2012:264). Κατά τη σκέψη 43 της απόφασης αυτής, ο φορέας τηλεφωνίας που προσφέρει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες συνιστάμενες στην πώληση σε διανομέα τηλεκαρτών, οι οποίες περιέχουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την πραγματοποίηση διεθνών κλήσεων μέσω της υποδομής που θέτει στη διάθεσή του ο εν λόγω φορέας και τις οποίες μεταπωλεί ο διανομέας ιδίω ονόματι και για ίδιο λογαριασμό στους τελικούς χρήστες, είτε ευθέως είτε διαμέσου άλλων υποκειμένων στον φόρο, όπως εμπόρων χονδρικής και λιανικής πώλησεως, παρέχει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας στον διανομέα. Κατά τη σκέψη 42 της απόφασης Lebara, τόσο η αρχική [πώληση] τηλεκάρτας όσο και η μεταγενέστερη μεταπώληση από ενδιάμεσους φορείς συνιστούν φορολογητέες πράξεις.
- 22 Επί της βάσεως αυτής, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να φορολογηθεί για την εκ μέρους της μεταβίβαση των καρτών X στους πελάτες της ως ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία. Το ενδεχόμενο οι διατάξεις των άρθρων 30α και 30β της οδηγίας περί ΦΠΑ να αποσκοπούν σε διαφορετικό αποτέλεσμα, μολονότι οι διατάξεις αυτές συνεπάγονται τη μετατόπιση του φόρου σε πρότερο στάδιο, θεωρείται αμφίβολο από το αιτούν δικαστήριο. Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν είναι σαφής η σχέση της τελευταίας περιόδου του άρθρου 30β, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ με τη γνώμη του Δικαστηρίου στην απόφαση Lebara.
- 23 Επιπλέον, η προσφεύγουσα θα μπορούσε να έχει παράσχει στην Υ υπηρεσίες διανομής ή υπηρεσίες προώθησης κατά την έννοια του άρθρου 30β, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ, οπότε η αντιπαροχή της προσφεύγουσας για τη μεταβίβαση των κουπονιών μέσω των προμηθευτών της, θα μπορούσε να συνίσταται όχι μόνο σε μια πληρωμή αλλά και σε τέτοιου είδους παροχή (ανταλλαγή όμοιας παροχής, βλ. απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).