

Byla C-68/23

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2023 m. vasario 8 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2022 m. lapkričio 3 d.

Ieškovė ir kasatorė:

M-GbR

Atsakovė ir kita kasacinio proceso šalis:

Finanzamt O

Pagrindinės bylos dalykas

Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112 – 30a ir 30b straipsniai – Vienafunkčių ir daugiafunkčių kuponų skyrimas – Iš anksto apmokėtų mokėjimo kortelių arba kuponų kodų, skirtų skaitmeniniam turiniui įsigyti, apmokestinimo tvarka

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti šie prejudiciniai klausimai dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2016 m. birželio 27 d. direktyva (toliau – PVM direktyva), išaiškinimo:

1. Ar kuponas yra vienafunkcis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktą, kai:
 - su kuponu susijusių paslaugų teikimo vieta yra žinoma tiek, kad šios paslaugos galutiniams vartotojams turėtų būti teikiamos tam tikros valstybės narės teritorijoje,
 - bet PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos pirmame sakinyje sukurta fikcija, pagal kurią ir vieno apmokestinamojo asmens atliktas kupono perleidimas kitam apmokestinamajam asmeniui laikomas su kuponu susijusios paslaugos teikimu, lemia, kad paslaugos teikimo vieta yra kitos valstybės narės teritorijoje?
2. Jei į pirmąją klausimą būtų atsakyta neigiamai (ir tai reikštų, kad byloje nagrinėjamas kuponas yra daugiafunkcis): ar pagal PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą (kurioje numatyta, kad tiekėjo atliekamas faktinis paslaugų suteikimas mainais už daugiafunkciją kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį yra, remiantis 2 straipsniu, PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis to daugiafunkcio kupono perleidimas nėra PVM objektas) draudžiamas apmokestinimas kitokiu pagrindu (2012 m. gegužės 3 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Lebara*, C-520/10, EU:C:2012:264)?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, konkrečiai 2, 9, 30a, 30b, 44 ir 58 straipsniai

2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokesčio įstatymas, *UStG*), konkrečiai 3 straipsnio 13–15 dalys, 3a straipsnio 2 ir 5 dalys ir 27 straipsnio 23 dalis

Faktinių aplinkybių ir proceso santrauka

1. Bylos šalys ginčijasi dėl to, ar iš anksto apmokėtų mokėjimo kortelių arba kuponų kodų, skirtų skaitmeniniam turiniui įsigyti, vadinamųjų X kortelių (*X-Card*), perleidimas apmokestinamas apyvartos mokesčiu.
2. Ieškovė 2019 m. mokesčiniu laikotarpiu (toliau – byloje reikšmingi metai) savo internetinėje parduotuvėje platino X korteles. Byloje reikšmingais metais X kortelių išleidėja buvo Y, jos registruota buveinė yra Jungtinėje Karalystėje. Naudodamasis kuponų kodais pirkėjas savo X naudotojo paskyrą galėjo papildyti tam tikra nominaliąja verte eurai. Papildęs paskyrą, jos turėtojas Y valdomoje

internetinėje parduotuvėje (*X-Store*) galėjo įsigyti skaitmeninio turinio ten nurodytomis kainomis.

- 3 X kortelės buvo su skirtingų šalių kodais, Y jas platino per įvairius prekybos tarpininkus. Klientams, kurių nuolatinė ar įprastinė gyvenamoji vieta buvo Vokietijoje ir kurie čia buvo susikūrę X naudotojo paskyrą, buvo priskiriamas kodas DE.
- 4 Byloje reikšmingais metais ieškovė X korteles pirko iš dviejų tiekėjų, kurie buvo įsisteigę ne Jungtinėje Karalystėje ar Vokietijoje, o kitose valstybėse narėse. Jie X korteles buvę pirkę iš Y. Ieškovė į savo apyvartos mokesčio deklaracijas neįtraukė nei X kortelių pirkimo iš tiekėjų, nei jų perleidimo galutiniams klientams sandorių. Ji preziumavo, kad X kortelės yra tam tikros vertės, arba daugiafunkčiai, kuponai.
- 5 Vis dėlto kompetentinga mokesčių inspekcija (*Finanzamt*) ieškovės sandorius su X kortelėmis laikė Vokietijoje apmokestinamais sandoriais, nes Y kortelės su kodu DE skirtos išimtinai galutiniams klientams, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra Vokietijoje ir kurie čia susikūrė naudotojo paskyrą. Argumentas, patvirtinantis, kad kortelės kvalifikuotinos kaip prekių, arba vienafunkčiai, kuponai, yra ir tai, kad jas Y teikė rinkai, o visi kiti tolesnės paslaugų grandinės dalyviai juos laikė būtent tokiais kuponais.
- 6 Finansinių bylų teismas (*Finanzgericht*) netenkino ieškinio, ieškovė padavė kasacinį skundą, kurį nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

Įžanginės pastabos

- 7 Vienafunkcis kuponas – kuponas, kai su kuponu susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu (PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktą). Daugiafunkcis kuponas – kuponas, kuris nėra vienafunkcis kuponas (PVM direktyvos 30a straipsnio 3 punktą).
- 8 Kiekvienas apmokestinamojo asmens, veikiančio savo vardu, atliekamas vienafunkcio kupono perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Vis dėlto faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas neturėtų būti laikomas savarankišku sandoriu (PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirma pastraipa). Daugiafunkcio kupono atveju, priešingai, tik faktinis su juo susijusių prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas

yra PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis šio kupono perleidimas nėra PVM objektas (PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalies pirma pastraipa).

- 9 Taigi jei – kaip šiuo atveju – kupono išleidėjas (A) kuponą savo vardu perleidžia kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui (B), o šis savo vardu – kitam asmeniui (C), pagal PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą tiek A atliktas kupono perleidimas B, tiek B atliktas kupono perleidimas C laikomi su kuponu susijusios paslaugos teikimu, o (vėlesnis) faktinis paslaugos teikimas neturi būti apmokestinamas.
- 10 Kyla klausimas, kokios pasekmės iš PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos pirmo sakinio kyla PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktui. Tam, kad kuponas būtų vienafunkcis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktą, turi būti žinoma su kuponu susijusios paslaugos teikimo vieta. Vis dėlto daugkartinio kupono perleidimo atveju iš PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos pirmo sakinio kyla, kad su kuponu susijusi paslauga laikoma suteikta kelis kartus.
- 11 Visgi dėl tokio į PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos pirmo sakinio formuluotę orientuoto (pirmojo) aiškinimo labai sumažėtų vienafunkčių kuponų taikymo sritis paslaugų teikimo srityje. Mat kuponas, susijęs su paslauga, kurios teikimo vieta turi būti nustatoma pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, nebūtų vienafunkcis (žr. šio prašymo 14 ir paskesnius punktus).
- 12 Vis dėlto įmanomas ir antrasis aiškinimas. Pirmia, atsakant į klausimą, ar žinoma paslaugos teikimo vieta, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktą, būtų galima nepaisyti PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos pirmame sakinyje sukurtos fikcijos. Tuomet galimas kupono perleidimas prekybos tarpininkui kitoje valstybėje narėje PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punkto taikymui neturėtų reikšmės. Antra, būtų galima svarstyti, ar ir tokiu atveju, kai su galutiniam vartotojui teiktina paslauga susijusį kuponą vienas apmokestinamasis asmuo perleidžia kitam apmokestinamajam asmeniui, perleidimo vieta yra galutiniam vartotojui teiktinos paslaugos vieta.

Abiejų galimų aiškinimų taikymas šiuo atveju

- 13 Kalbant apie tai, kad ieškovė byloje reikšmingais metais platino kuponus X kortelių, susijusių su elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 58 straipsnio 1 dalies c punktą, forma, kyla klausimas, ar tai buvo vienafunkciai kuponai, kurių perleidimas laikomas paslaugų teikimu. Tam kupono išleidimo metu turėtų būti žinomi su kuponu susijusių paslaugų teikimo vieta ir už tuos sandorius mokėtinas mokesčiai (PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktas).
- 14 Neaišku, su kuo susijęs reikalavimas, kad turi būti žinoma paslaugos teikimo vieta. Jei jis susijęs tik su kuponu (X kortelės forma) pardavimu galutiniams klientams, kuponas yra vienafunkcis. Mat su kuponu susijusios elektroniniu būdu

teikiamos paslaugos vieta kupono aktyvinimo metu bus nustatoma ne pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, nes kuponą aktyvinantis asmuo, net jei jis pats būtų apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 ir 9 straipsnius, neveiks kaip toks, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, nes jis elektroniniu būdu teikiamas paslaugas iš Y pirks privačiais tikslais (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 17 d. Sprendimo *Wellcome Trust*, C-459/19, EU:C:2021:209, 39 ir 40 punktus). Todėl paslaugos teikimo vieta kupono aktyvinimo metu turėtų būti nustatoma pagal PVM direktyvos 58 straipsnio 1 dalies c punktą ir ji būtų žinoma, nes pagal X kortelių naudojimo sąlygas jas aktyvinti leidžiama tik Vokietijoje gyvenantiems galutiniams vartotojams.

- 15 Taigi jei X kortelės būtų vienafunkciai kuponai, kuponų išleidėjos Y atliktas jų perleidimas už atlygį platintojams būtų laikytinas jiems už atlygį Vokietijoje elektroniniu būdu suteikta paslauga. Bet kuris kitas perleidimas (tiekėjų – ieškovei, ieškovės – jos klientams) taip pat būtų Vokietijoje elektroniniu būdu suteikta paslauga.
- 16 Jei vis dėlto reikalavimas, kad turi būti žinoma paslaugos teikimo vieta, susijęs ir su verslininko atliktu kupono pardavimu kitam verslininkui, kyla klausimas, ar tokiu atveju kuponas yra vienafunkcis. Tuomet Y atlikto perleidimo tiekėjams ir šių atlikto perleidimo ieškovei atveju (šie perleidimo sandoriai traktuotini kaip atskiri) tiek tiekėjai, tiek ieškovė įsigydami X korteles būtų veikę „kaip tokie“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, nes jie X korteles įsigijo ne tam, kad jas aktyvintų privačiais tikslais, o tam, kad perparduotų vykdydami ekonominę veiklą. Jei PVM direktyvos 44 straipsnis būtų taikomas Y atlikto perleidimo tiekėjams ir šių atlikto perleidimo ieškovei sandoriams, paslaugos teikimo vieta Y atlikto perleidimo tiekėjams atveju nebūtų Vokietijoje, o tiekėjų atlikto perleidimo ieškovei atveju – būtų Vokietijoje. Tuomet paslaugos teikimo vieta tuo metu, kai Y išleido kuponą, nebūtų buvusi žinoma.
- 17 Argumentas, kad į pirmąjį prejudicinį klausimą turėtų būti atsakyta teigiamai, galėtų būti Direktyvos 2016/1065 3 konstatuojamoji dalis. Joje nustatyta: „atsižvelgiant į naujas taisykles dėl telekomunikacijų, transliavimo ir elektroniniu būdu teikiamų paslaugų teikimo vietos, kurios taikomos nuo 2015 m. sausio 1 d., reikia priimti bendrą sprendimą dėl kuponų, siekiant užtikrinti, kad kuponų, naudojamų tarp valstybių narių, atveju neatsirastų neatitikimų. Tuo tikslu būtina nustatyti taisykles, kuriomis patikslinama kuponų apmokestinimo PVM tvarka“. Šis tikslas būtų nepasiektas, jei vieno ir to paties kupono perleidimas sukeltų skirtingas teises pasekmes, priklausomai nuo to, ar kuponas platinamas tik pasitelkiant Vokietijoje įsisteigusius prekybos tarpininkus, likusioje Sąjungos teritorijoje įsisteigusius prekybos tarpininkus, ar be prekybos tarpininkų tiesiogiai Vokietijoje gyvenantiems galutiniams klientams.
- 18 Remiantis pirmuoju aiškinimu (žr. šio prašymo 11 punktą) reikėtų laikyti, kad ieškovė neperleido vienafunkčių kuponų. Tokiu atveju X pagal PVM direktyvos 44 straipsnį kuponus būtų perleidusi tiekėjų gavimo vietoje jų atitinkamoje

valstybėje narėje pagal ten galiojančią mokesčio tarifą, o tiekėjų atlikti perleidimo ieškovei sandoriai pagal PVM direktyvos 44 straipsnį būtų buvę atlikti ieškovės įsisteigimo vietoje Vokietijoje; tas pats galiotų dėl ieškovės atlikto perleidimo savo klientams sandorių. Taigi reikalavimas, kad turi būti žinoma su kuponu susijusios paslaugos teikimo vieta ir už tai mokėtinas PVM, nebūtų įvykdytas.

- 19 Pagal antrąjį aiškinimą (žr. šio prašymo 12 punktą), priešingai, kuponai būtų vienafunkciai.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

- 20 Jei į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta neigiamai, kuponas būtų daugiafunkcis (PVM direktyvos 30a straipsnio 3 punktą). Tokiu atveju tiekėjo atliekamas faktinis paslaugų suteikimas mainais už daugiafunkčią kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį yra PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis to daugiafunkcio kupono perleidimas nėra PVM objektas (PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalies pirma pastraipa).
- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas preziumuoja, kad šiuo atveju nagrinėjamos X kortelėms neturi būti taikoma kitokia apmokestinimo PVM tvarka nei telefono kortelėms, kurios buvo 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Lebara* (EU:C:2012:264) dalykas. Pagal šio sprendimo 43 punktą telefonijos operatorius, kuris teikia telekomunikacijų paslaugas – parduoda platintojui telefono korteles, kuriose yra visa reikalinga informacija skambinti telefonu į užsienį, naudojantis šio operatoriaus suteikta infrastruktūra, ir kurias platintojas savo vardu ir savo sąskaita perparduoda galutiniams vartotojams tiesiogiai arba per kitus apmokestinamuosius asmenis, kaip antai didmenininkus ar mažmenininkus, teikia telekomunikacijų paslaugą už atlygį platintojui. Taigi pagal Sprendimo *Lebara* 42 punktą ir pradinis telefono kortelės pardavimas, ir vėlesnis prekybos tarpininkų atliktas jos perpardavimas yra apmokestinamieji sandoriai.
- 22 Tuo remiantis, ieškovė savo atlikto X kortelių perleidimo klientams sandorį turėtų apmokestinti kaip elektroniniu būdu suteiktą paslaugą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui atrodo abejotina, kad pagal PVM direktyvos 30a ir 30b straipsnių nuostatas būtų keliamas kitoks tikslas, nors jomis siekiama apmokestinimo ankstesniame etape. Koks yra PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos paskutinės sakinio dalies santykis su Sprendime *Lebara* pateikta Teisingumo Teismo nuomone, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo manymu, nėra aišku.
- 23 Be to, ieškovė vykdydama tarpinę prekybą daugiafunkciais kuponais galėjo būti suteikusi Y platinimo arba reklamos paslaugas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, apmokestinamas PVM, taigi ieškovės atlygį už jos tiekėjų atliktą kuponų perleidimą galėjo sudaryti ne tik mokėjimas, bet ir tokia paslauga (mainų pobūdžio sandoris, žr. 2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599).