



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. balandžio 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 30a ir 30b straipsniai – Elektroniniu būdu teikiami kuponai – Vienafunkciai ir daugiafunkciai kuponai – Išankstinio mokėjimo kortelės arba kuponų kodai skaitmeniniam turiniui pirkti su „šalies“ identifikatoriumi, dėl kurio atitinkamas skaitmeninis turinys tampa prieinamas tik atitinkamoje valstybėje narėje“

Byloje C-68/23

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2022 m. lapkričio 3 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. vasario 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

M-GbR

prieš

Finanzamt O

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė O. Spineanu-Matei, teisėjai S. Rodin ir L. S. Rossi (pranešėja),

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *M-GbR*, atstovaujamos *Rechtsanwalt A. Kratzsch*,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir A. Hoesch,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Behre ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/2455 (OL L 348, 2017, p. 7) (toliau – PVM direktyva), 30a ir 30b straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp Vokietijos nekomercinės bendrovės *M-GbR* ir *Finanzamt O* (Vokietijos mokesčių administratorius) dėl išankstinio mokėjimo kortelių ar kuponų kodų, naudojamų skaitmeniniam turiniui internetu įsigyti, kvalifikavimo ir apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1065, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos (OL L 177, 2016, p. 9), 1–3 ir 6–10 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(1) <...> [D]irektyvoje 2006/112/EB <...> nustatytos prekių tiekimo ir paslaugų teikimo laiko ir vietos, apmokestinamosios vertės, prievolės apskaičiuoti [PVM] ir teisės į atskaitą taisyklės. Tačiau tos taisyklės nėra pakankamai aiškios ar išsamios, kad būtų galima užtikrinti sandorių, kuriuos vykdant naudojami kuponai, apmokestinimo tvarkos nuoseklumą; taip atsiranda nepageidaujamų pasekmių tinkamam vidaus rinkos veikimui;

(2) siekiant užtikrinti tam tikrą vienodą apmokestinimo tvarką, laikytis principų, kad bendras vartojimo mokestis turi būti tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, išvengti nenuoseklumo, konkurencijos iškraipymo, dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo ir sumažinti mokesčių vengimo riziką, reikia konkrečių taisyklių, taikomų kuponų apmokestinimo PVM tvarkai;

(3) 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;

<...>

(6) kad būtų galima aiškiai nurodyti, kas yra kuponas PVM tikslais ir atskirti kuponus nuo mokėjimo priemonių, būtina apibrėžti, kas yra kuponai, kurie gali būti fizinio arba elektroninio pavidalo, nustatant esminius jų požymius, visų pirma kuponu suteikiamos teisės pobūdį ir įpareigojimą priimti tą kuponą kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą;

- (7) su kuponais susijusių sandorių apmokestinimo PVM tvarka priklauso nuo konkrečių kupono požymių. Todėl būtina skirti įvairių rūšių kuponus, o jų skirtumus reikia nurodyti Sąjungos teisės aktuose;
 - (8) tais atvejais, kai aiškiai nustatyti, kokia apmokestinimo PVM tvarka taikytina susijusiam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, yra įmanoma jau vienafunkcio kupono išleidimo metu, PVM turėtų būti apskaičiuojamas už kiekvieną perleidimą, įskaitant vienafunkcio kupono išleidimą. Faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už vienafunkcij kuponą neturėtų būti laikomas savarankišku sandoriu. Daugiafunkčių kuponų atveju būtina paaiškinti, kad PVM turėtų būti apskaičiuojamas tuo metu, kai atitinkamai patiekiamos arba suteikiamos su kuponu susijusios prekės arba paslaugos. Atsižvelgiant į tai, joks ankstesnis daugiafunkčių kuponų perleidimas nėra PVM objektas;
 - (9) vienafunkčių kuponų, kurie gali būti apmokestinami tuo metu, kai apmokestinamasis asmuo, kuris veikia savo vardu, atlieka perleidimą, įskaitant perleidimą vienafunkcio kupono išleidimo metu, atveju kiekvienas perleidimas, įskaitant perleidimą to kupono išleidimo metu, laikomas su vienafunkčiu kuponu susijusių prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Tokiu atveju, vadovaujantis Direktyvos 2006/112/EB 73 straipsniu, toks apmokestinamasis asmuo turėtų apskaityti PVM nuo atlygio, gauto už vienafunkcij kuponą. Kita vertus, jei vienafunkčius kuponus išleidžia arba platina apmokestinamasis asmuo, veikiantis kito asmens vardu, nebūtų laikoma, kad tas apmokestinamasis asmuo dalyvauja susijusiame prekių tiekime ar paslaugų teikime;
 - (10) PVM objektas būtų tik tarpinės paslaugos arba atskiras paslaugų teikimas, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaugos. Todėl tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo, neveikiantis savo vardu, gauna bet kokią atskirą atlygį už kupono perleidimą, tas atlygis turėtų būti apmokestinamas pagal įprastą PVM tvarką“.
- 4 Remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktu PVM apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 5 Tos direktyvos 30a straipsnyje nustatyta:
- „Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys:
- 1) kuponas – priemonė, kai nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai teiktinos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas;
 - 2) 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;
 - 3) daugiafunkcis kuponas – kuponas, kuris nėra vienafunkcis kuponas.“
- 6 Minėtos direktyvos 30b straipsnis suformuluotas taip:
- „1. Kiekvienas apmokestinamojo asmens, veikiančio savo vardu, atliekamas vienafunkcio kupono perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Tiekėjo

atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už vienafunkcij kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį neturėtų būti laikomas savarankišku sandoriu.

Kai vienafunkcij kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, veikiantis kito apmokestinamojo asmens vardu, tas perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, kurį atliko kitas apmokestinamasis asmuo, kurio vardu veikia apmokestinamasis asmuo.

Tais atvejais, kai prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas nėra apmokestinamasis asmuo, kuris veikdamas savo vardu išleido vienafunkcij kuponą, laikoma, kad tas prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas patiekė su tuo kuponu susijusias prekes arba suteikė paslaugas tam apmokestinamajam asmeniui.

2. Tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už daugiafunkcij kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį yra, remiantis 2 straipsniu, PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis to daugiafunkcio kupono perleidimas nėra PVM objektas.

Kai daugiafunkcij kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sandorį, esantį PVM objektu remiantis pirma pastraipa, vykdomas apmokestinamasis asmuo, PVM objektas yra bet koks paslaugų, kurias galima nustatyti, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaugų, teikimas.“

7 Tos pačios direktyvos 44 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

8 PVM direktyvos 58 straipsnyje nustatyta:

„1. Toliau išvardytų paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba paprastai gyvena:

<...>

c) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, visų pirma II priede nurodytos paslaugos.

Jeigu paslaugos teikėjas ir paslaugas įsigyjantis asmuo bendrauja elektroniniu paštu, tai savaime nereiškia, kad suteikta paslauga yra elektroniniu būdu suteikta paslauga.“

9 PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjancio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

10 Tos pačios direktyvos 73a straipsnyje nustatyta:

„Nedarant poveikio 73 straipsniui, už daugiafunkčį kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė lygi atlygiui, sumokėtam už kuponą, arba, jeigu informacijos apie tą atlygį nėra, piniginei vertei, nurodytai ant paties daugiafunkčio kupono arba susijusiuose dokumentuose, atėmus su patiektomis prekėmis ar suteiktomis paslaugomis susijusio PVM sumą.“

11 Pagal minėtos direktyvos 410a straipsnį jos 30a, 30b ir 73a straipsniai taikomi tik po 2018 m. gruodžio 31 d. išleistiems kuponams.

Nacionalinė teisė

12 *Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; toliau – *UStG*) 3 straipsnio 13–15 dalyse nustatyta:

„13. Kuponas (vienafunkcis arba daugiafunkcis) yra priemonė, dėl kurios

- 1) kyla pareiga priimti jį kaip visišką ar dalinį atlygį už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą ir
- 2) tiekina prekė arba teiktina paslauga arba paslaugas teikiančio verslininko tapatybė nurodoma ant pačios priemonės arba patvirtinamuosiuose dokumentuose, įskaitant tos priemonės naudojimo sąlygas.

Priemonės, kurios tik suteikia teisę į kainos sumažinimą, nėra kuponai, kaip tai suprantama pagal pirmą sakinį.

14. 13 dalyje nurodytas kuponas, su kuriuo susijusio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vieta ir už tuos sandorius mokėtinas mokesčiai yra žinomi jį išleidžiant, yra vienafunkcis kuponas. Kai verslininkas perleidžia vienafunkčį kuponą savo vardu, kupono perleidimas laikomas prekių tiekimu arba paslaugos, su kuria susijęs kuponas, teikimu. <...> Faktinis kitų prekių tiekimas arba kitų paslaugų teikimas, už kuriuos priimtas vienafunkcis kuponas, 2–4 sakiniuose nurodytais atvejais nelaikomas atskiru sandoriu.

15. 13 dalyje nurodytas kuponas, kuris nėra vienafunkcis kuponas, yra daugiafunkcis kuponas. Faktinis kitų prekių tiekimas arba kitų paslaugų teikimas, už kuriuos paslaugas teikiantis verslininkas priima daugiafunkčį kuponą kaip atlygį ar jo dalį, apmokestinamas PVM pagal 1 straipsnio 1 dalį, o bet koks ankstesnis tokio daugiafunkčio kupono perleidimas neapmokestinamas PVM.“

13 *UStG* 3a straipsnio 2 ir 5 dalys suformuluotos taip:

„2. Nepažeidžiant 3–8 dalių, kitų paslaugų teikimas verslininko naudai jo verslo tikslais vykdomas toje vietoje, kurioje paslaugas įsigyjantis asmuo vykdo savo verslą.

<...>

5. Jei asmuo, kuriam suteikta viena iš kitų antrame sakinyje nurodytų paslaugų,

1) nėra verslininkas, kurio verslui įsigyjama paslauga <...>, kita paslauga teikiama toje vietoje, kur yra paslaugas įsigijančio asmens nuolatinė gyvenamoji vieta, įprastinė gyvenamoji vieta arba registruota buveinė.

Pagal pirmą sakinį kitos paslaugos yra:

<...>

3) kitos elektroninėmis priemonėmis teikiamos paslaugos.“

14 *UStG* 27 straipsnio 23 dalyje nustatyta:

„3 straipsnio 13–15 dalys pirmą kartą taikomos po 2018 m. gruodžio 31 d. išleistiems kuponams.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 2019 m., t. y. ginčijamu mokesčiniu laikotarpiu, *M-GbR* per savo internetinę parduotuvę prekiaavo išankstinio mokėjimo kortelėmis arba kuponų kodais, leidžiančiais papildyti „naudotojo paskyras“, skirtas skaitmeniniam turiniui įsigyti internetinėje parduotuvėje X (toliau – X parduotuvė).

16 Šios kortelės, vadinamos „X-Cards“, leidžia pirkėjams įkelti tam tikrą nominaliąją vertę eurais į X parduotuvę (toliau – X naudotojo paskyra). Papildęs tokią paskyrą jos turėtojas galėjo pirkti skaitmeninį turinį Jungtinėje Karalystėje įsteigtos bendrovės Y valdomoje X parduotuvėje joje nurodytomis kainomis.

17 Y buvo atsakinga už „X-Cards“ išleidimą ir jas, pažymėtas skirtingais „šalies“ kodais, parduodavo Europos Sąjungoje per įvairius tarpininkus. „X-Cards“ kodas DE buvo skirtas išimtinai klientams, kurių nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta yra Vokietijoje ir kurie turėjo X naudotojo paskyrą Vokietijoje.

18 X parduotuvėje Y paskelbtų X kuponų kodų naudojimo sąlygos rodo, kad atidarant X naudotojo paskyrą klientai turėjo pateikti tikslią informaciją, leidžiančią nustatyti jų nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą. *M-GbR* internetinėje parduotuvėje taip pat buvo nurodyta, kad vartotojas, atidarantis savo X naudotojo paskyrą, turėjo iš anksto gauti informacijos apie šalį, kurioje ši paskyra buvo užregistruota, ir kad, atsižvelgiant į griežtą šalių atskyrimą, taikomą „X-Cards“, klientai gali aktyvuoti tik tuos kreditus, kurie iš tikrųjų skirti šaliai, atitinkančiai jų X naudotojo paskyrą.

19 2019 m. *M-GbR* tarpininkaujant tiekėjams L 1 ir L 2, įsteigtų kitose valstybėse narėse nei Vokietijos Federacinė Respublika ir Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė, nusipirko Y išleistų „X-Cards“. Savo mokesčių deklaracijose *M-GbR* nurodė, kad „X-Cards“ yra daugiafunkciai kuponai, kaip tai suprantama pagal *UStG* 3 straipsnio 15 dalį, nes parduodant šiuos kuponus galutinio kliento gyvenamoji vieta arba įprasta gyvenamoji vieta nebuvo tiksliai žinoma. Šalies identifikatoriaus, kurį Y priskyrė kiekvienam kuponui, nepakako, kad būtų galima užtikrintai nustatyti paslaugų teikimo vietą, kaip tai suprantama pagal *UStG* 3a straipsnio 5 dalį, nes Y netikrina klientų duomenų atidarant X naudotojo paskyras ir vėliau jas naudojant. Be to, daugelis ne Vokietijos teritorijoje gyvenančių klientų atidarė Vokietijos X naudotojo paskyrą, be kita ko, dėl tarifų lengvatų, taip pat iš *M-GbR* nusipirko „X-Cards“ su „šalies“ kodu DE.

- 20 Atlikęs mokestinį patikrinimą Vokietijos mokesčių administratorius nusprendė, kad „X-Cards“ yra vienafunkciai kuponai, nes juos galėjo naudoti tik Vokietijoje gyvenantys klientai, turintys Vokietijos X naudotojo paskyrą, todėl paslaugų teikimo vieta, kaip tai suprantama pagal *UStG* 3a straipsnio 5 dalį, yra Vokietijoje. Tai, kad kai kurie klientai galbūt galėjo apeiti Y nustatytas šių kortelių naudojimo sąlygas, pateikdami sąmoningai melagingus duomenis arba nuslėpdami savo *Internet Protocol* (IP) adresą, neturėjo lemiamos reikšmės minėtus kuponus mokesčių tikslais kvalifikuojant kaip vienafunkčius kuponus. Be to, Vokietijos mokesčių administratorius nusprendė, kad tiek Y, tiek kiti tarpininkai laikė „X-Cards“ tokiais kuponais. Taigi šis administratorius nustatė *M-GbR* mokėtiną perskaičiuotą PVM.
- 21 Pirmosios instancijos teismui atmetus ieškinį dėl šio perskaičiuoto mokėjimo nustatymo, ji pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 22 Savo kasaciniame skunde *M-GbR* nurodo *UStG* 3 straipsnio 13–15 dalių pažeidimą ir teigia, kad „X-Cards“ yra daugiafunkciai kuponai, kurių perleidimas neapmokestinamas PVM. Šio perleidimo momentu paslauga nėra pakankamai apibrėžta, todėl nebuvo galima nustatyti tinkamo PVM tarifo.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl PVM direktyvos 30a ir 30b straipsnių aiškinimo atsižvelgiant į skirtingose valstybėse narėse įsteigtų apmokestinamųjų asmenų grandinę.
- 24 Pirma, jam kyla klausimas, ar tokiais aplinkybėmis „X-Cards“ išleidimo momentu galima laikyti, kad elektroniniu būdu galutiniams vartotojams teikiamų paslaugų teikimo vieta, su kuria susijęs kuponas, yra žinoma, todėl kuponą galima laikyti vienafunkčiu kuponu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktą. Jei taip, ši vieta nustatoma pagal šios direktyvos 58 straipsnio pirmos pastraipos c punktą, taigi ji atitiks vietą, kur neapmokestinamasis asmuo yra įsteigtas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba įprastą gyvenamąją vietą, t. y. šiuo atveju – Vokietiją. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo veikiau griežtesnį šios direktyvos nuostatų aiškinimą ir yra linkęs atmesti kasacinį skundą, taip pat atsižvelgdamas į Direktyvos 2016/1065 3 konstatuojamąją dalį, kurioje nurodytas tikslas išvengti asimetrinio kuponų vertinimo atsižvelgiant į tai, ar jie parduodami galutiniam vartotojui tiesiogiai, ar per tarpininkus. Vis dėlto šis teismas pripažįsta, kad būtų galimas kitoks tos pačios direktyvos nuostatų aiškinimas.
- 25 Taigi, minėto teismo teigimu, nagrinėjamoje sandorių grandinėje būtų galima atsižvelgti į kiekvieną „X-Cards“ perleidimą tarp apmokestinamųjų asmenų kaip paslaugų teikimą. Tokiu atveju pagal PVM direktyvos 44 straipsnį Y suteiktų paslaugų L 1 ir L 1 suteiktų paslaugų L 2 teikimo vieta yra kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje apmokestinamasis asmuo, kuriam teikiamos šios paslaugos, yra įsisteigęs, o L 2 paslaugų teikimo *M-GbR* vieta yra Vokietijoje. Tokiu atveju, kuris galėtų išplaukti iš šios direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos aiškinimo, sąlyga, pagal kurią tam, kad kuponas būtų laikomas vienafunkčiu kuponu, turi būti žinoma paslaugos teikimo vieta ir PVM, nebūtų įvykdyta. Todėl kasacinį skundą reikėtų patenkinti.
- 26 Antra, jeigu reikėtų manyti, kad nagrinėjami kuponai yra daugiafunkciai kuponai, kurių perleidimas prieš faktinį su tuo susijusių paslaugų teikimą neapmokestinamas PVM, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar toks sprendimas neprieštarauja tam, ką Teisingumo Teismas nusprendė 2012 m. gegužės 3 d. Sprendime *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264). Iš tiesų iš šio sprendimo matyti, kad išankstinio mokėjimo telefono

kortelės pradinis pardavimas ir vėlesnis jos perpardavimas per tarpininkus yra apmokestinamieji sandoriai. Remdamasis principu, kad „X-Cards“ neturi būti skirtingai vertinami nei tokios išankstinio mokėjimo kortelės PVM požiūriu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jam nėra aišku, kaip suderinti PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą *in fine* su tame sprendime padaryta išvada. Be to, ji neatmeta galimybės, kad *M-GbR* galėjo būti teikęs PVM apmokestinamas platinimo ar reklamos paslaugas Y, kaip antai nurodytas PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje.

27 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„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 pirmo sakinio fikcija, pagal kurią taip pat ir kupono perleidimas tarp apmokestinamųjų asmenų yra laikomas su kuponu susijusių paslaugų teikimu, lemia, kad paslaugų teikimo vieta yra kitos valstybės narės teritorijoje?

2. Jei į pirmąjį 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 daugiafunkčią kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį yra, remiantis 2 straipsniu, PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis to daugiafunkčio 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)?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

28 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 30a straipsnis ir 30b straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą turi būti aiškinami taip, kad kupono kvalifikavimas kaip „vienkartinio kupono“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 30a straipsnio 2 punktą, priklauso nuo to, ar šio kupono išleidimo momentu yra žinoma galutiniams vartotojams skirtų paslaugų teikimo, su kuriuo susijęs šis kuponas, vieta, net jei pagal minėtos direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą vienas po kito einantys tokio kupono perleidimai tarp apmokestinamųjų asmenų, veikiančių savo vardu ir įsisteigusių kitų valstybių narių teritorijoje nei ta, kurioje yra šie galutiniai vartotojai, lemia paslaugų teikimą šių kitų valstybių narių teritorijoje.

29 Pirmiausia reikia priminti, kad nei 1977 m. gegužės 17 d. Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), nei Direktyvos 2006/112 redakcijoje, galiojusioje

iki pakeitimų, padarytų Direktyva 2016/1065, nebuvo specialių nuostatų dėl apmokestinimo PVM, reglamentuojančių šiuo mokesčiu apmokestinamus sandorius, kuriuos vykdant naudojami kuponai.

- 30 Kaip pažymėta Direktyvos 2016/1065 1–3 konstatuojamosiose dalyse, būtent siekdamas pašalinti valstybių narių pasirinktų sprendimų, galinčių, be kita ko, sukurti dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo atvejus, įvairovę ir atsižvelgdamas į naujus telekomunikacijų ir transliavimo paslaugų bei elektroniniu būdu teikiamų paslaugų teikimo vietos teisės aktus, kurie taikomi nuo 2015 m. sausio 1 d., Sąjungos teisės aktų leidėjas priėmė šią direktyvą, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112, įtraukdamas į jos tekstą, be kita ko, 30a ir 30b straipsnius, taikytinus nuo 2019 m. sausio 1 d., kad būtų išaiškintas kuponų vertinimas PVM požiūriu.
- 31 Taigi PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punkte kuponas apibrėžiamas kaip „priemonė, kai nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai tiekimos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas“.
- 32 Nagrinėjamu atveju pirmasis prejudicinis klausimas grindžiamas prielaida, kad „X-Cards“ išankstinio mokėjimo kortelės, išduotos Y pagal jos nustatytas naudojimo sąlygas, pažymėtos šalies, kurioje galutinis vartotojas gali įsigyti Y valdomoje X parduotuvėje parduodamą skaitmeninį turinį, identifikatoriumi atitinka šią kupono apibrėžtį. Nė vienas suinteresuotasis asmuo, pateikęs Teisingumo Teismui rašytines pastabas, neginčija šios prašymo priimti prejudicinį sprendimą prielaidos, į kurią reikia atsižvelgti.
- 33 Vis dėlto PVM direktyvos 30a straipsnio 2 ir 3 punktuose išskiriami ir apibrėžiami dviejų rūšių kuponai, t. y. „vienafunkciai“ ir „daugiafunkciai“ kuponai.
- 34 Pagal šio 30a straipsnio 3 punktą „daugiafunkcis kuponas“ yra kuponas, kuris nėra vienafunkcis kuponas. Taigi sąvoka „daugiafunkcis kuponas“ turi likutinę reikšmę, todėl siekiant nustatyti, ar kuri nors iš šių sąvokų apima konkretų instrumentą, pirmiausia reikia patikrinti, ar ši priemonė atitinka „vienafunkcio kupono“ apibrėžtį (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 28 d. Sprendimo *DSAB Comercial Timișoara*, C-637/20, EU:C:2022:304, 28 punktą).
- 35 Remiantis šios direktyvos 30a straipsnio 2 punktu „vienafunkcis kuponas“ – „tai kuponas, kai su juo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi jo išleidimo metu“. Iš pačios šios nuostatos formuluotės matyti, kad ši sąvoka apima kuponus, kurių apmokestinimas gali būti nustatytas juos išleidžiant.
- 36 Taigi kupono kvalifikavimas kaip „vienafunkcio kupono“ grindžiamas dviejų kumuliacinių sąlygų, egzistavusių kupono išleidimo momentu, įvykdymu. Pirma, prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, su kuriuo susijęs kuponas, vieta ir, antra, už šias prekes ar paslaugas mokėtinas PVM turi būti žinomi tuo momentu. Vis dėlto, kai kupono apmokestinimas negali būti nustatytas išleidimo momentu, šis kuponas negali būti laikomas „vienafunkciu kuponu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktą.

- 37 Pagal PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą kiekvienas apmokestinamojo asmens, veikiančio savo vardu, atliekamas vienafunkcio kupono perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už vienafunkčį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį neturėtų būti laikomas savarankišku sandoriu.
- 38 Taigi šio 30b straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos tikslas – nustatyti specialias apmokestinimo taisykles, kai vienafunkcis kuponas yra vieno ar kelių perleidimų tarp apmokestinamųjų asmenų, veikiančių savo vardu, dalykas, taip pat ir, kaip nurodyta Direktyvos 2016/1065 8 ir 9 konstatuojamosiose dalyse, šio vienafunkcio kupono išleidimo momentu, nes vartotojo gautas faktinis prekių perdavimas ar faktinis paslaugų teikimas už tokį kuponą nelaikomas atskiru nuo šių perleidimų sandoriu PVM tikslais.
- 39 Iš šios nuostatos formuluotės aiškiai matyti, kad ji taikoma tik priemonėms, kurios pagal PVM direktyvą atitinka „vienafunkčių kuponų“ apibrėžtį, pateiktą šios direktyvos 30a straipsnio 2 punkte.
- 40 Vadinas, minėtos direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos nuostatų taikymas negali paneigti jos 30a straipsnio 2 punkte įtvirtintų sąlygų, primintų šio sprendimo 36 punkte, pagal kurias priemonė jos išdavimo momentu kvalifikuojama kaip „vienafunkcis kuponas“.
- 41 Šį vertinimą patvirtina PVM direktyvos 30a ir 30b straipsniais siekiami tikslai, kuriais, be kita ko, siekiama užtikrinti vienodą kuponų vertinimą, išvengti nenuoseklumo, dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo ir kuponų, tiekiamų tarp valstybių narių, vertinimo PVM atžvilgiu asimetrijos, kaip atitinkamai pabrėžiama Direktyvos 2016/1065 2 ir 3 konstatuojamosiose dalyse.
- 42 Iš tiesų, jei kuponas negalėtų būti kvalifikuojamas kaip „vienafunkcis kuponas“, kai jį vienas po kito perleidžia apmokestinamieji asmenys, veikiantys savo vardu ir įsisteigę vienoje ar daugiau valstybių narių, išskyrus tą, kurios teritorijoje galutinis vartotojas už jį gauna fizinį prekių perdavimą arba faktinį paslaugos, su kuria jis susijęs, teikimą, nebūtų pasiektas nė vienas iš pirmiau minėtų tikslų, nes tokie kuponai ir toliau būtų vertinami skirtingai, priklausomai nuo to, ar jie parduodami naudojant tarpvalstybinę platinimo grandinę, ar vienoje valstybėje narėje.
- 43 Be to, dėl PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos aiškinimo, pagal kurį siekiant nustatyti prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vietą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 30a straipsnio 2 punktą, būtų atsižvelgta į perleidimus tarp apmokestinamųjų asmenų, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 30a straipsnio 2 punktą, būtų beveik neįmanoma kvalifikuoti bet kokio kupono kaip vienafunkcio kupono, todėl ši nuostata prarastų didelę dalį savo veiksmingumo.
- 44 Darytina išvada, kad, kaip savo rašytinėse pastabose iš esmės nurodė Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija, PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos taikymas neturi įtakos sąlygoms, kuriomis pagal šios direktyvos 30a straipsnio 2 punktą kuponas laikomas „vienafunkčiu kuponu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 45 Dėl „X-Card“ kvalifikavimo kaip „vienafunkcio kupono“ pagrindinėje byloje pažymėtina, kad nors tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į pagrindinės bylos aplinkybes, turi priimti sprendimą dėl tokio kvalifikavimo, Teisingumo Teismas turi jurisdikciją

remdamasis minėtos direktyvos nuostatomis, šiuo atveju jos 30a straipsnio 2 punktu, nurodyti kriterijus, kuriuos šis teismas gali arba turi taikyti šiuo tikslu (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Banif Plus Bank*, C-312/14, EU:C:2015:794, 51 punktą).

- 46 Be to, niekas netrukdo nacionaliniam teismui prašyti Teisingumo Teismo priimti sprendimą dėl tokio kvalifikavimo, tačiau turint omenyje, kad, atsižvelgdamas į visą nacionalinio teismo turimą bylos medžiagą, nacionalinis teismas nustato ir įvertina šiam kvalifikavimui būtinas faktines aplinkybes (2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *BMW Bank ir kt.*, C-38/21, C-47/21 ir C-232/21, EU:C:2023:1014, 128 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 47 Dėl pirmosios sąlygos, įtvirtintos PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punkte, pagal kurią prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, su kuriuo susijęs kuponas, vieta turi būti žinoma jo išleidimo momentu, atsižvelgiant į „X-Cards“ naudojimo sąlygas, visų pirma į jose nurodytą valstybės narės, kurioje šios kortelės turi būti naudojamos, identifikatorių, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo pateiktą informaciją ir 58 straipsnio 1 dalies c punktą matyti, kad tokių kuponų išdavimo momentu vieta, kurioje skaitmeninis turinys pateikiamas galutiniam vartotojui už *M-GbR* parduodamą „X-Cards“, yra Vokietijoje.
- 48 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad nagrinėjant šią pirmąją sąlygą negalima atsižvelgti į aplinkybę, kurią *M-GbR* nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme, kad ne Vokietijos teritorijoje gyvenantys galutiniai vartotojai, siekdami gauti tarifų lengvatas, naudojami iš jos įsigytomis „X-Cards“, pažymėtomis DE „šalies“ identifikatoriumi.
- 49 Akivaizdu, kad tinkamas sandorio kvalifikavimas PVM tikslais negali priklausyti nuo galimo piktnaudžiavimo.
- 50 Taigi atrodo, o tai bet kuriuo atveju turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punkte numatyta pirmoji sąlyga yra įvykdyta.
- 51 Kalbant apie šioje nuostatoje numatytą antrąją sąlygą, pažymėtina, kad iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos negalima nustatyti, ar PVM, mokėtinas už skirtingą skaitmeninį turinį, kurį galima gauti už „X-Cards“, yra žinomas jos išdavimo momentu.
- 52 Nors tiesa, kad pagrindinėje byloje nėra nieko, kas leistų manyti, jog nėra aišku, koks PVM mokėtinas už šį skirtingą turinį, ir kad Komisija mano, jog minėtas turinys, prie kurio prieigą suteikia *M-GbR* Vokietijoje parduodamos „X-Cards“, turi būti vertinamas taip, kad jam taikomas tas pats tarifas ir toks pats apmokestinimas PVM, bet kuriuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės patikrinti, ar ši antroji sąlyga įvykdyta.
- 53 Tuo atveju, jei už „X-Card“ suteiktai paslaugai Vokietijoje taikoma ta pati apmokestinamoji vertė ir PVM tarifas, neatsižvelgiant į gautą skaitmeninį turinį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galės konstatuoti, kad tokia priemonė atitinka PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punkte numatytą antrąją sąlygą, taigi ir, –atsižvelgdamas į tai, kad ta pati priemonė atitinka šioje nuostatoje numatytą pirmąją sąlygą, – kad ji turi būti laikoma „vienafunkciu kuponu“.
- 54 Vis dėlto, jeigu skaitmeniniam turiniui, kurį galutinis vartotojas gali gauti už „X-Card“, šioje valstybėje narėje taikomos skirtingos apmokestinamosios vertės taisyklės arba PVM tarifai, šis teismas turės konstatuoti, kad „X-Card“ išleidimo momentu neįmanoma numatyti, koks PVM turi būti taikomas skaitmeniniam turiniui, kurį pasirenka galutinis vartotojas už tokį kuponą.

Tokiu atveju „X-Cards“ negali būti kvalifikuojama kaip „vienafunkcis kuponas“ (pagal analogiją žr. 2022 m. balandžio 28 d. Sprendimo *DSAB Comercial Timișoara*, C-637/20, EU:C:2022:304, 30 ir 31 punktus).

55 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 30a straipsnis ir 30b straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad kupono kvalifikavimas kaip „vienafunkcio kupono“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 30a straipsnio 2 punktą, priklauso tik nuo šioje nuostatoje numatytų sąlygų, įskaitant sąlygą, pagal kurią galutiniams vartotojams skirtų paslaugų teikimo, su kuriuo susijęs šis kuponas, vieta turi būti žinoma kupono išleidimo momentu, neatsižvelgiant į tai, kad jis yra perleidžiamas tarp apmokestinamųjų asmenų, veikiančių savo vardu ir įsisteigusių kitų valstybių narių nei ta, kurioje yra šie galutiniai vartotojai, teritorijoje.

Dėl antrojo klausimo

56 Antruoju klausimu, pateiktu tik tuo atveju, jei kuponai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, būtų laikomi „daugifunkciais kuponais“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar šios direktyvos 30b straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad nors „daugifunkčių kuponų“ perleidimas neturi būti apmokestinamas PVM pagal šios nuostatos pirmą pastraipą, vis dėlto galima reikalauti sumokėti PVM remiantis kitu pagrindu pagal minėtos nuostatos antrą pastraipą.

57 Reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą PVM taikomas „daugifunkciam kuponui“, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas priima faktiškai perduodamas prekes arba teikdamas paslaugas, todėl šiuo mokesčiu neapmokestinami šio kupono perleidimai, kurie atliekami prieš galutiniam vartotojui jį iškeičiant į šias prekes ar paslaugas.

58 Iš tiesų, kadangi prekių ar paslaugų, su kuriomis susijęs „daugifunkcis kuponas“ ir kurias pasirinks galutinis vartotojas, pobūdis šios rūšies kupono išleidimo momentu nežinomas, už šias prekes ar paslaugas mokėtinas PVM tuo momentu negali būti tiksliai nustatytas. Taigi PVM yra žinomas ir gali būti tinkamai taikomas tik tuo metu, kai kuponas iškeičiamas į šias prekes ar paslaugas.

59 Vis dėlto, kai daugifunkcis kuponas, prieš iškeičiamas galutinio vartotojo, perleidžiamas vieną ar daugiau kartų ir kai platinimo grandinė apima kelių valstybių narių teritoriją, kyla klausimas, ar atlygis, gautas už kiekvieną šio kupono perleidimą tarp apmokestinamųjų asmenų, turi būti apmokestinamas PVM kaip atlygis už paslaugą, kuri skiriasi nuo šio kupono iškeitimo į prekes ar paslaugas.

60 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, kai daugifunkcij kuponą perleidžia kitas apmokestinamasis asmuo nei tas, kuris faktiškai perduoda prekes ar teikia paslaugas galutiniam vartotojui, PVM apmokestinamas bet koks paslaugų, kurias galima nustatyti, pavyzdžiui, platinimo ar reklamos paslaugų, teikimas.

61 Be to, pagal šios direktyvos 73a straipsnį „<...> teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė lygi atlygiui, sumokėtam už kuponą, arba, jeigu informacijos apie tą atlygį nėra, piniginei vertei, nurodytai ant paties daugifunkcio kupono arba susijusiuose dokumentuose, atėmus su <...> suteiktomis paslaugomis susijusio PVM sumą“.

- 62 Taigi PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalies antra pastraipa, siejama su jos 73a straipsniu, siekiama, be kita ko, išvengti platinimo ar reklamos paslaugų neapmokestinimo pagal PVM direktyvos tikslus, užtikrinant, kad PVM būtų renkamas už bet kokią pelno maržą (šiuo klausimu žr. generalinės advokatės T. Čapeta išvados byloje *DSAB Destination Stockholm*, C-637/20, EU:C:2022:131, 71–75 punktus).
- 63 Darytina išvada, kad, kalbant apie „X-Cards“, su sąlyga, kad šios priemonės kvalifikuojamos kaip „daugiafunkciai kuponai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, negalima atmesti galimybės, kad perleidžiant šiuos kuponus *M-GbR* gali teikti atskirą paslaugą, kaip antai platinimo ar reklamos paslaugas apmokestinamajam asmeniui, kuris už kuponą faktiškai teikia skaitmeninį turinį galutiniam vartotojui. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar, atsižvelgiant į visas pagrindinės bylos aplinkybes, *M-GbR* sandorius PVM tikslais reikia laikyti tokiais.
- 64 Toks PVM direktyvos nuostatų aiškinimas neprieštarauja 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimui *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264), kuriuo remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir kuris susijęs su išankstinio mokėjimo kortelių, teikiamų telekomunikacijų paslaugų srityje, mokestiniu vertinimu, ir kurio išvados nėra svarbios atsakant į šį klausimą. Iš tiesų, kaip visų pirma matyti iš to sprendimo 28 punkto, minėto sprendimo taikymo sritis aiškiai apribota toje byloje nagrinėta situacija, susiklosčiusia iki PVM direktyvos nuostatų, į PVM direktyvą įterptų Direktyva 2016/1065, ir susijusia su paslaugomis ir PVM, jau nustatytu minėtų išankstinio mokėjimo kortelių išleidimo momentu. Vadinasi, šis sprendimas susijęs su priemonėmis, kurios nuo šiol, vadovaujantis galiojančiomis PVM direktyvos nuostatomis, laikytinos „vienafunkciais kuponais“.
- 65 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad apmokestinamojo asmens atliekamas „daugiafunkčių kuponų“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, perleidimas gali būti apmokestinamas PVM su sąlyga, kad jis laikomas paslaugų teikimu apmokestinamajam asmeniui, kuris už šiuos kuponus faktiškai perduoda prekes ar teikia paslaugas galutiniam vartotojui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 66 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2017 m. gruodžio 5 d. Direktyva (ES) 2017/2455, 30a straipsnis ir 30b straipsnio 1 dalis**

turi būti aiškinami taip:

kupono kvalifikavimas kaip „vienafunkcio kupono“, kaip tai suprantama pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 30a straipsnio 2 punktą, priklauso tik nuo šioje

nuostatoje numatytų sąlygų, įskaitant sąlygą, pagal kurią galutiniams vartotojams skirtų paslaugų teikimo, su kuriuo susijęs šis kuponas, vieta turi būti žinoma kupono išleidimo momentu, neatsižvelgiant į tai, kad jis yra perleidžiamas tarp apmokestinamųjų asmenų, veikiančių savo vardu ir įsisteigusių kitų valstybių narių nei ta, kurioje yra šie galutiniai vartotojai, teritorijoje.

2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2017/2455, 30b straipsnio 2 dalis

turi būti aiškinama taip:

apmokestinamojo asmens atliekamas „daugiafunkčių kuponų“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 30a straipsnio 3 punktą, perpardavimas gali būti apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu su sąlyga, kad jis laikomas paslaugų teikimu apmokestinamajam asmeniui, kuris už šiuos kuponus faktiškai perduoda prekes ar teikia paslaugas galutiniam vartotojui.

Parašai.