Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
TAMARA ĆAPETA IŠVADA,
pateikta 2022 m. vasario 24 d.[1]

Byla C-637/20

Skatteverket
prieš
DSAB Destination Stockholm AB

(*Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinami sandoriai – Miesto kortelė – Direktyva (ES) 2016/1065 – Sąvoka „kuponas“

I. Įžanga

1. Šiais laikais rinkoje labai įprasti įvairūs kuponai (pavyzdžiui, dovanų kuponai ar išankstinio mokėjimo kortelės, kuriais galima naudotis įvairiose prekybos vietose). Vis dėlto paaiškėjo, kad, nors vartotojams gana paprasta jais naudotis, kalbant apie apmokestinimą, PVM kuponai yra sudėtinga priemonė[2]. Taigi 2016 m. Sąjungos teisės aktų leidėjas iš dalies pakeitė[3] Direktyvą 2006/112 (toliau – PVM direktyva)[4], siekdamas patikslinti, kaip PVM taikomas kuponams[5]. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti šiuos teisėkūros patikslinimus.

2. Savo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) nori išsiaiškinti PVM direktyvos 30a straipsnyje pateiktos sąvokos „kuponas“ reikšmę. Tai padėtų minėtam teismui priimti sprendimą dėl Stokholmo lankytojams siūlomos miesto kortelės apmokestinimo.

II. Teisinis pagrindas

3. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB[6] buvo panaikinta PVM direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d.

[1] Originalo kalba: anglų.

[2] Kaip matyti iš 2022 m. sausio 27 d. mano išvados byloje *GE Aircraft Engine Services Ltd* (C-607/20, EU:C:2022:63).

[3] Žr. 2016 m. birželio 27 d. Direktyvą 2016/1065, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos (OL L 177, 2016, p. 9; toliau – 2016 m. direktyva).

[4] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

[5] Dėl šio klausimo žr. 2016 m. direktyvos 1, 3 ir 8 konstatuojamąsias dalis.

[6] 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1997, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 93).

4. PVM direktyvos taikymo sritis apibrėžta jos 2 straipsnio 1 dalyje. Šios dalies c punkte nustatyta, kad „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, yra PVM objektas.

5. PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje „prekių tiekimas“ apibrėžtas kaip „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“, o pagal šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ yra „sandoris, kuris nėra prekių tiekimas“.

6. PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punkte „kuponas“ apibrėžtas kaip priemonė, kai nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai tiektinos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas.

7. Remiantis šios direktyvos 30a straipsnio 2 punktu, „vienafunkcis kuponas“ yra kuponas, kai su kuponu susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu. Priešingai, jos 30a straipsnio 3 punkte nustatyta, kad „daugiafunkcis kuponas“ yra kuponas, kuris nėra vienafunkcis kuponas.

8. PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už daugiafunkcį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį yra, remiantis 2 straipsniu, PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis to daugiafunkcio kupono perleidimas nėra PVM objektas. 30b straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje pažymima, kad, „kai daugiafunkcį kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sandorį, esantį PVM objektu remiantis pirma pastraipa, vykdantis apmokestinamasis asmuo, PVM objektas yra bet koks paslaugų, kurias galima nustatyti, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaugų, teikimas“.

9. Remiantis PVM direktyvos 73 straipsniu, prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.

10. Minėtos direktyvos 73a straipsnyje nustatyta, kad, nedarant poveikio 73 straipsniui, už daugiafunkcį 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 daugiafunkcio kupono arba susijusiuose dokumentuose, atėmus su patiektomis prekėmis ar suteiktomis paslaugomis susijusio PVM sumą.

11. 2016 m. direktyva buvo papildyta PVM direktyva 30a, 30b ir 73a straipsniais. Šios direktyvos atitinkamos konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„1) [PVM direktyvoje] nustatytos prekių tiekimo ir paslaugų teikimo laiko ir vietos, apmokestinamosios vertės, prievolės apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį (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;

4) šios taisyklės turėtų būti taikomos tik kuponams, kuriuos galima naudoti prekėms ar paslaugoms išpirkti. Tačiau šios taisyklės neturėtų būti taikomos priemonėms, suteikiančioms turėtojui teisę į nuolaidą prekių arba paslaugų pirkimo metu, tačiau nesuteikiančioms teisės gauti tokių prekių ar paslaugų;

5) dėl kuponams skirtų nuostatų neturėtų būti keičiama transporto bilietų, kino ir muziejaus bilietų, pašto ženklų ar panašių priemonių 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.“

III. Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla, prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

12. Ieškovė pagrindinėje byloje *DSAB Destination Stockholm* išduoda ir parduoda miesto korteles Stokholmo (Švedija) lankytojams.

13. Kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šių kortelių turėtojai įgyja teisę per nustatytą laikotarpį ir neviršijant tam tikros sumos pasinaudoti apytiksliai 60 pramogų, pavyzdžiui, apsilankyti lankytinose vietose ir muziejuose. Kortelių turėtojai jų galiojimo laikotarpiu gali neribotai naudotis transporto paslaugomis, taip pat turi galimybę dalyvauti pažintinėse ekskursijose įvairiais ekskursiniais (anglų k. *hop-on-hop-off*) autobusais ar laivais.

14. Paslaugos, kurios suteikiamos naudojantis kortele, yra apmokestintos įvairiais tarifais arba neapmokestintos. Kortelės turėtojas naudojasi kortele priglausdamas ją prie specialių kortelių nuskaitymo įrenginių, nieko papildomai nemokėdamas. Pagal su kortelę išdavusia įmone sudarytą susitarimą paslaugų teikėjas gauna atlygį už kiekvieną įėjimą arba pasinaudojimą paslauga. Išskyrus transporto paslaugas, kurios yra neribotos, kitų paslaugų teikėjai nėra įsipareigoję kortelės turėtojui leisti kortele pasinaudoti daugiau nei kartą. Kortelę išdavęs asmuo nėra įsipareigojęs užtikrinti minimalų lankytojų skaičių. Išnaudojus nustatytą sumą kortelė nebegalioja.

15. Galima įsigyti įvairių rūšių skirtingos galiojimo trukmės ir vertės Stokholmo miesto kortelių. 24 valandas galiojanti kortelė suaugusiam asmeniui kainuoja 669 SEK (apie 65 EUR). Kortelės galiojimo laikotarpiu kortelės turėtojas ją gali naudoti iki 1 800 SEK (apie 175 EUR) vertės paslaugoms apmokėti. Galiojimo laikotarpis pradedamas skaičiuoti nuo tada, kai kortelė panaudojama pirmą kartą, o ja reikia pasinaudoti per vienus metus nuo įsigijimo.

16. Ieškovė pagrindinėje byloje paprašė *Skatterättsnämnden* (Mokestinių ginčų komisija, Švedija) priimti išankstinį sprendimą ir patvirtinti, kad tokia miesto kortelė yra daugiafunkcis kuponas.

17. Vis dėlto Mokestinių ginčų komisija nusprendė, kad taip nėra. Ji padarė išvadą, kad, remiantis „kupono“ apibrėžtimi, ją siejant su nuostatomis dėl apmokestinamosios sumos apskaičiavimo, turi būti nurodyta kupono nominalioji vertė arba jis turi būti susijęs su tam tikru konkrečiu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu. Šios komisijos nuomone, kupone turi būti aiškiai nurodyta, ką galima gauti mainais į tokį kuponą, nors – kai kalbama apie daugiafunkcį kuponą – gali būti neaiškus, pavyzdžiui, mokesčio tarifas ar apmokestinimo šalis.

18. *Skatteverket* (mokesčių inspekcija, Švedija) ir *DSAB Destination Stockholm* ginčas dėl minėto išankstinio sprendimo šiuo metu nagrinėjamas *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas).

19. Šalys visų pirma nesutaria dėl to, ar miesto kortelė apskritai turi būti laikoma kuponu. Viena vertus, mokesčių inspekcija mano, kad atitinkama kortelė nėra kuponas, nes jos vertė yra didelė, o galiojimo terminas trumpas, taigi užtikrinama, kad vidutinis vartotojas nepasinaudos visomis kortelės galimybėmis.

20. Kita vertus, *DSAB Destination Stockholm* mano, kad ši kortelė yra kuponas, nes paslaugų teikėjai privalo ją priimti kaip atlygį.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia nurodo, kad su kuponais susijusios PVM direktyvos nuostatos yra pakankamai naujos ir taikomos kuponams, išduotiems po 2018 m. gruodžio 31 d.[7] Antra, jis paaiškina, kad miesto kortelių vertinimo klausimas buvo aptartas Sąjungos PVM komitete[8], tačiau bendro sutarimo šiuo klausimu nepasiekta[9]. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Teisingumo Teismas dar neturėjo galimybės pateikti sąvokų „kuponas“ ir „daugiafunkcis kuponas“ išaiškinimo.

22. Šiomis aplinkybėmis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos 30a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tokia kortelė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuri jos turėtojui suteikia teisę atitinkamoje vietoje gauti įvairias paslaugas nustatytu laikotarpiu ir neviršijant tam tikros sumos, yra kuponas ir ar tokiomis aplinkybėmis tai yra daugiafunkcis kuponas?“

[7] Pagrindinės bylos šalys sutaria, kad klausimas susijęs tik su miesto kortelių naudojimu po 2019 m. sausio 1 d., ir prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra jokios tam prieštaraujančios informacijos.

[8] PVM direktyvos 398 straipsnio 1 dalis suformuluota taip: „įsteigiamas patariamasis pridėtinės vertės mokesčio komitetas, kuris vadinamas „PVM komitetu“.

[9] PVM komiteto 2019 m. balandžio 3 d. informacinis dokumentas „Miesto kortelių“ apmokestinimas PVM“, 2019 m. lapkričio 13 d. „Darbo dokumentas Nr. 983, Nauji teisės aktai“, 2019 m. gruodžio 2 d. „Darbo dokumentas Nr. 987, Protokolas“.

23. Rašytines pastabas Teisingumo Teismui pateikė *DSAB Destination Stockholm*, mokesčių inspekcija, Italijos vyriausybė ir Europos Komisija.

IV. Analizė

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia nori sužinoti, kaip turi būti aiškinama sąvoka „kuponas“, kuria PVM direktyva buvo papildyta priėmus 2016 m. direktyvą. Šio išaiškinimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia tam, kad jis galėtų nuspręsti, ar Stokholmo miesto kortelė patenka į šios sąvokos apimtį. Jeigu kortelė iš tiesų yra kuponas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori gauti sąvokos „daugiafunkcis kuponas“ išaiškinimą.

25. Toliau nurodysiu, kaip atsakysiu į šiuos klausimus. Pirmiausia, siekdama paaiškinti, kaip apskritai šie klausimai kilo, apžvelgsiu miesto kortelių apmokestinimo PVM istoriją iki 2016 m. direktyvos priėmimo. Vėliau, siekdama nustatyti, kaip turi būti suprantama sąvoka „kuponas“, išnagrinėsiu teisėkūros kontekstą ir jame atsiradusias taisykles, kuriomis iš dalies pakeista PVM direktyva. Galiausiai atsakysiu į klausimą, ar apmokestinimo PVM tikslais miesto kortelės yra kuponai.

A. Miesto kortelių apmokestinimas PVM iki 2016 m. direktyvos

26. Nors Teisingumo Teismo niekada nebuvo prašyta priimti sprendimo dėl miesto kortelių apmokestinimo, tai nereiškia, kad valstybių narių mokesčių administratoriai ir teismai tokių kortelių apmokestinimui PVM netaikė Sąjungos teisės. Vis dėlto iš nacionalinių bylų apžvalgų, aprašytų literatūroje [10], ir PVM komiteto dokumentų [11] matyti, kad Sąjungos teisė buvo taikoma skirtingai.

27. Iš PVM komiteto ataskaitų [12] matyti, kad yra trys pagrindiniai būdai, kuriais miesto kortelės vertintos PVM tikslais. Pirmasis – miesto kortelės buvo neapmokestinamos PVM. Išduodančiosios organizacijos ir kortelės turėtojo sandoris buvo neapmokestinamas remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 1 papunkčiu (dabar – PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punktas), traktuojant jį kaip paskolos suteikimą. Išduodančiųjų organizacijų ir paslaugų teikėjų sandoriai taip pat buvo neapmokestinami, bet jau remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 2 papunkčiu (dabar – PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies c punktas), susijusiu su garantija dėl mokėjimo. Net jeigu valstybės sandorius, sudarytus naudojantis miesto kortelėmis, suprato kaip paskolas ar mokėjimo garantijas, jos vis tiek pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies b punktą (dabartinį PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalies a punktą) galėjo suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę savo nuožiūra šiuos kitu atveju neapmokestinamus sandorius apmokestinti PVM [13].

28. Taigi atrodo, kad pirmasis būdas miesto korteles vertinti PVM tikslais buvo jų neapmokestinti, paliekant galimybę jas vėl priskirti prie apmokestinamųjų sandorių [14]. Šį būdą toliau vadinsiu „neapmokestinimo“ būdu.

[10] Amand, C. „ES Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, *Intertax*, 45 t. 2 d., 2017 m., p. 150.

[11] PVM komiteto 2019 m. balandžio 3 d. informacinis dokumentas „Miesto kortelių“ apmokestinimas PVM“.

[12] Ten pat.

[13] PVM komiteto 1980 m. spalio 23–24 d. 10-ajame susitikime priimtos gairės, XV/353/80, 1/2.

[14] PVM komiteto 2019 m. balandžio 3 d. informacinis dokumentas „Miesto kortelių“ apmokestinimas PVM“, p. 4.

29. Taikant antrąjį būdą, kurį toliau vadinsiu „visiško apmokestinimo“ būdu, naudojantis miesto kortele sudaryti sandoriai apmokestinami PVM. Miesto kortelę išduodantis asmuo turėtų apskaičiuoti PVM parduodamas kortelę, remdamasis visa toje kortelėje nurodyta nominalia verte [15]. Kiekviena atskira paslauga, suteikta naudojantis kortele, taip pat apmokestinama PVM. Esama įrodymų, kad taip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas miesto korteles traktavo savo jurisprudencijoje [16] iki 2016 m. direktyvos taikymo pradžios [17]. Iš PVM komiteto ataskaitų matyti, kad taip miesto kortelės buvo praktiškai traktuojamos ir kai kuriose kitose valstybėse narėse [18].

30. Taikant trečiąjį būdą, kurį toliau vadinsiu „pelno maržos“ būdu, sandoriai, sudaryti naudojantis miesto kortele, taip pat apmokestinami PVM. Kaip ir taikant antrąjį būdą, PVM apskaičiuojamas išduodančiajam asmeniui parduodant miesto kortelę, bet mokesčio bazė yra ne nominali kortelės vertė, o tik suma, liekanti atskaičius už suteiktas paslaugas sumokėtą kainą, t. y. pelno marža [19]. Konkrečiai kalbant, išdavusi kortelę išduodančioji organizacija surenka informaciją iš įvairių paslaugų teikėjų ir sumoka atlygį už faktiškai suteiktas paslaugas. PVM yra įskaičiuotas į šį atlygį ir negali būti atskaitomas. Vėliau kortelę išdavęs asmuo PVM apskaičiuoja nuo skirtumo tarp atlygio, gauto už kortelę, ir atlygio, kurį jis sumokėjo už faktiškai įvykusius sandorius.

31. Iš viso to matyti, kad apmokestinimo PVM tikslais miesto kortelės buvo traktuojamos bent trimis skirtingais būdais.

32. Kaip bus atskleista toliau, jeigu miesto kortelės būtų laikomos kuponais, tik trečiasis „pelno maržos“ būdas galėtų būti taikomas kaip tinkamas miesto kortelių apmokestinimo PVM metodas, bent jau kalbant apie tas miesto korteles, kurios sukurtos kaip daugiafunkciai kuponai. Pirmasis „neapmokestinimo“ būdas, kai miesto kortelės prilyginamos mokėjimo priemonėms, prieštarautų 2016 m. direktyvos tikslui, kuriuo, kaip nurodyta jos 6 konstatuojamojoje dalyje, siekiama aiškiau atskirti kuponus nuo mokėjimo priemonių [20]. Antrasis „visiško apmokestinimo“ būdas būtų nesuderinamas su kuponams taikoma apmokestinimo sistema, nepriklausomai nuo to, ar kalbama apie vienafunkcį, ar daugiafunkcį kuponą. Nors galbūt šis apmokestinimo būdas būtų pats veiksmingiausias surenkant mokesčius, dėl jo kyla dvigubo apmokestinimo pavojus ar pavojus apmokestinti prekes arba paslaugas, kurios kitu atveju neapmokestinamos (pvz., įėjimas į muziejų). Taigi šis apmokestinimo būdas taip pat prieštarautų 2016 m. direktyvos tikslui išvengti dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo patikslinant kuponų apmokestinimo PVM tvarką. Taikant „pelno maržos“ būdą sėkmingai išvengiama dvigubo apmokestinimo, net jeigu jį šiek tiek sudėtingiau įgyvendinti. Vis dėlto, apskritai kalbant, galiausiai pasirodo, kad to, kas pašaliniam stebėtojui iš pirmo žvilgsnio kartais atrodo sudėtinga, nėra taip sudėtinga įgyvendinti prie tokios apmokestinimo sistemos pripratusiems specialistams [21].

15 Ten pat, p. 6.

16 *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija), 2018 m. spalio 18 d. sprendimas byloje *Strömma Turism & Sjöfart AB*, bylos Nr. 1980-18, kurio santrauka anglų kalba, pavadinta „Miesto kortelių pardavimas – Įėjimas į pramogų vietas – Paslaugos teikimas, ar ne“ pateikiama IBFD duomenų bazėje.

17 Direktyvos 2 straipsnyje nustatyta, kad jos nuostatos taikomos nuo 2019 m. sausio 1 d.

18 PVM komiteto 2019 m. balandžio 3 d. informacinis dokumentas „Miesto kortelių“ apmokestinimas PVM“, p. 8.

19 Ten pat, p. 5.

20 Kuponų ir mokėjimo priemonių skirtumai toliau aptariami šios išvados 45 ir 53 punkte.

21 Dėl šio klausimo žr. Amand, C. „Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019“, *La semaine fiscale*, Nr. 277, 2017 m. kovo 20–26 d., p. 2.

B. 2016 m. direktyva

33. Kalbant apie teisės aktų aiškinimo metodus, reikia atsižvelgti į teisės aktų leidėjo ketinimus tiek, kiek juos galima suprasti iš paties teksto arba teisėkūros istorijos ir susijusios medžiagos [22]. Taigi reikia apžvelgti 2016 m. direktyvos pagrindimą ir sandarą bei išnagrinėti formuluotes, kuriomis apibrėžiamas kupono turinys ir jo sąvoka.

1. 2016 m. direktyvos pagrindimas ir sandara

34. Teisėkūros aktų preambulės dažnai padeda suprasti teisės aktų leidėjo motyvus, kuriais vadovautasi priimant tame akte įtvirtintas taisykles. 2016 m. direktyvos 1 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, jog pakeitimai pasiūlyti dėl to, kad nėra pakankamai aišku, kaip galiojančios taisyklės dėl PVM turėtų būti taikomos kuponams. Taigi reikėjo pateikti patikslinimą, kad būtų galima užtikrinti sandorių, kuriuos vykdant naudojami kuponai, apmokestinimo tvarkos nuoseklumą skirtingose valstybėse narėse. Tai patvirtina 2 ir 3 konstatuojamosios dalys, kuriose nurodyta, kad teisės aktų leidėjas ketina užtikrinti didesnį tikrumą ir vienodumą apmokestinant kuponus. Be to, pirmosiose konstatuojamosiose dalyse paaiškinamas ketinimas užtikrinti, kad apmokestinant kuponus būtų laikomasi principo, pagal kurį reikalaujama, kad bendras vartojimo mokestis būtų tiksliai proporcingas prekių ir paslaugų kainai, ir toks išaiškinimas turėtų padėti išvengti nenuoseklumo, konkurencijos iškraipymo, dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo ir sumažinti mokesčių vengimo riziką.

35. Taigi nėra jokių duomenų, kad teisės aktų leidėjas būtų ketinęs nustatyti naują specialią kuponų apmokestinimo tvarką, kuri skirtųsi nuo bendros prekių teikimo ar paslaugų teikimo apmokestinimo PVM tvarkos [23]. Jis tiesiog siekė supaprastinti ir patikslinti tai, ko jau reikalaujama kuponams taikant galiojančią „įprastą“ apmokestinimo tvarką.

36. Taigi, kadangi naujosios taisyklės dėl kuponų nėra bendrų Sąjungos taisyklių dėl apmokestinimo išimtis, nesutinku su Mokesčių inspekcija ir Italijos vyriausybe, kad šios taisyklės turi būti aiškinamos siaurai.

37. Siekiant patikslinti PVM sistemos taikymo kuponams tvarką, priėmus 2016 m. direktyvą PVM direktyva buvo papildyta 30a, 30b ir 73a straipsniais. Iš to, kur į bendrą PVM direktyvos sistemą buvo įtvirtintos naujosios nuostatos, taip pat matyti, kad šiuos pakeitimus reikėtų traktuoti tik kaip jau galiojusių teisės nuostatų patikslinimą, jas taikant kuponams.

38. 30a ir 30b straipsniai įtvirtinti PVM direktyvos antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“, ją papildžius nauju 5 skyriumi „1 ir 3 skyriams bendros nuostatos“. 73a straipsniu buvo papildyta šios direktyvos antraštinė dalis „Apmokestinamoji vertė“; pačioje nuostatoje nurodyta, kad ji taikoma „nedarant poveikio 73 straipsniui“. Taigi joje vadovaujamasi bendrąja sistema, bet išsamiau reglamentuojamas jos taikymas daugiafunkciams kuponams.

[22] Dėl šio klausimo žr. neseniai priimtą 2021 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *Bundesrepublik Deutschland (Šeimos vienovės išsaugojimas)* (C-91/20, EU:C:2021:898, 49 ir 52 punktai).

[23] Amand, C. „ES Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, p. 156; žr. 10 išnašą.

2. „Kupono“ apibrėžtis PVM direktyvoje

39. PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punkte kuponas apibrėžtas kaip priemonė, kai nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai joje nurodyta informacija apie tiektinas prekes ar teiktinas paslaugas, už kurias kuponą galima panaudoti kaip atlygį, arba informacija apie potencialius jų tiekėjus ar teikėjus.

40. Pažymėtina, kad ši apibrėžtis neapima visų priemonių, kurios įprastai vadinamos kuponais [24]. Viena iš tokių priemonių yra „nuolaidos kuponas“. Jo nėra PVM direktyvos apibrėžtyje, nors jis buvo numatytas 2016 m. direktyvos pirminiame pasiūlyme [25]. Kaip nurodyta 2016 m. direktyvos 4 konstatuojamojoje dalyje, nuolaidos kuponai į ją nebuvo įtraukti dėl to, kad tokios priemonės suteikia turėtojui tik teisę į nuolaidą perkant prekes arba paslaugas, bet negali pačios būti naudojamos kaip atlygis už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Bet kuriuo atveju miesto kortelės negalima laikyti kuponu vien dėl to, kad ji įprastai vadinama kuponu. Tam, kad būtų laikoma kuponu, ji turi atitikti dvi PVM direktyvos 30a straipsnyje įtvirtintas sąlygas.

41. PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punkte nustatytos dvi sąlygos taikomos kumuliatyviai.

42. Pirmoji sąlyga – priemonė turi apimti prekių tiekėjų ar paslaugų teikėjų įsipareigojimą ją priimti kaip atlygį ar atlygio dalį už jų tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas.

43. Teisingumo Teismui pateiktose pastabose *DSAB Destination Stockholm* teigia, kad būtent ši sąlyga yra lemiamas kriterijus sprendžiant, ar priemonė yra kuponas. Vis dėlto Italijos vyriausybė tvirtina, kad esminė kupono savybė yra ta, kad jo turėtojui suteikiama teisė įsigyti nustatytą tam tikros kokybės prekių arba paslaugų kiekį iš tiekėjų ar teikėjų, kurie nustatyti iš anksto.

44. Nors paprastai tokios priemonės apima teisę už kuponą įsigyti prekių ar paslaugų, ją apibrėžiant ši savybė nebuvo laikoma lemiama. Pirminio pasiūlymo 30a straipsnyje buvo nustatyta, kad „[kuponas]“ yra „priemonė, kuria suteikiama teisė gauti prekių ar paslaugų <…> [26]“. Vis dėlto galutinėje šios nuostatos formuluotėje kaip sudėtinis kupono elementas neminima teisė gauti prekių ar paslaugų, o vietoj to dėmesys skiriamas tiekėjo ar teikėjo pareigai priimti tą priemonę kaip atlygį [27]. Taigi negalima sutikti su Italijos vyriausybės argumentu, kad esminė kupono savybė yra teisė gauti prekių ar paslaugų.

45. Antroji sąlyga priemonę laikyti kuponu – tiektinos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė turi būti nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose. Bendrai pripažįstama, kad dėl tokių savybių kuponai skiriasi nuo įprastų mokėjimo priemonių [28].

[24] Amand, C. „ES Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“; žr. 10 išnašą; Bijl, J. B. O. *The ES Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, p. 276.

[25] Vis dėlto pirminiame pasiūlyme, be „vienos funkcijos [kuponų]“ ir „daugiafunkcių [kuponų]“, buvo nustatyta specifinė „nuolaidos [kuponų]“ kategorija. Žr. Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl čekių apmokestinimo tvarkos (COM(2012) 206 *final* – 2012/0102 (CNS)), 5 konstatuojamąją dalį, 25 straipsnio e punktą ir 30a straipsnio 1 punktą.

[26] Ten pat.

[27] Dėl panašaus teisėkūros proceso rezultatų aiškinimo žr. Terra, B. J. M.; Kajus, J. *Commentary on ES VAT*, 2020, „7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher“.

[28] Terra, B. J. M., Terra, E. T. „The value of the voucher directive on the ES VAT treatment of vouchers“, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 27–34, p. 28.

46. Ši sąlyga suformuluota alternatyviai, taigi tam, kad priemonę būtų galima laikyti kuponu, pakanka, kad būtų aišku, už kurias prekes ar paslaugas juo galima atsiskaityti. Jeigu prekės ir paslaugos nenurodytos, pakanka, kad yra žinomi prekių tiekėjai ar paslaugų teikėjai, kurie privalo kuponą priimti kaip atlygį.

47. Taigi iš PVM direktyvoje pateiktos kupono sąvokos apibrėžties darytina išvada, kad priemonė yra kuponas, jeigu tenkinamos dvi pirma minėtos sąlygos. Vis dėlto remiantis tekstu negalima atsakyti į klausimą, ar visos šias dvi sąlygas atitinkančios priemonės būtinai turi būti laikomos kuponais. Atsakymą į šį klausimą pasiūlysiu nagrinėdama, ar miesto kortelės atitinka PVM direktyvos 30a straipsnio 1 punkte įtvirtintas sąlygas.

C. Miesto kortelių apmokestinimas

48. Tai, kad yra daug įvairių miesto kortelių [29], nereiškia, kad visos miesto kortelės turi būti automatiškai traktuojamos kaip kuponai. Priešingai, tai reikia spręsti atskirai kiekvienu atveju. Tik tos kortelės, kurios tenkina kumuliacines PVM 30a straipsnyje įtvirtintas sąlygas, yra kuponai [30].

49. Kita vertus, atsižvelgiant į tam tikrus byloje dalyvaujančių šalių rašytinėse pastabose pateiktus argumentus, vertėtų užduoti klausimą, ar tos kortelės, kurios iš tiesų tenkina abi PVM 30a straipsnio 1 punkte įtvirtintas sąlygas, visais atvejais yra kuponai. Kitaip tariant, ar yra pagrindų, kuriais remiantis tam tikroms visus kupono kriterijus atitinkančioms priemonėms reikėtų netaikyti kuponų apmokestinimo PVM tvarkos, o jei taip, tai kokie tie pagrindai?

1. Miesto kortelės kaip kuponai

50. Manau, kad galima užtikrintai konstatuoti, jog daugumos miesto kortelių atveju sistemoje dalyvaujantiems tiekėjams ir teikėjams nustatoma pareiga jas priimti kaip atlygį. Taigi jos dažniausiai atitinka pirmąją sąlygą. Dėl Stokholmo miesto kortelės pažymėtina, kad iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad veiklos vykdytojai, valdantys muziejus ar kitas pramogas arba teikiantys transporto paslaugas ir dalyvaujantys kortelių sistemoje, privalo priimti kortelę už savo suteiktas paslaugas. Vis dėlto taip yra tik kortelės galiojimo laikotarpiu ir iki didžiausios kortelės vertės ribos (kuri yra daug didesnė nei kortelės kaina).

51. Šiuo klausimu man atrodo, kad nėra jokio skirtumo, ar paslaugų teikėjas kortelę kaip atlygį turi priimti tik vieną kartą, ar kiekvieną kartą, kai kortelės turėtojas nori pasinaudoti ta pačia paslauga. Svarbu tai, kad miesto kortelę privaloma priimti bent kartą. Taigi susitarimas, pagal kurį paslaugų teikėjas gali atsisakyti leisti kortelės turėtojui pasinaudoti kortele daugiau nei vieną kartą (bet savo nuožiūra gali tai leisti daugiau nei kartą), kaip yra Stokholmo miesto kortelės atveju, neprieštarauja pirmajai sąlygai, nes paslaugų teikėjui nustatyta pareiga priimti kortelę bent kartą.

[29] Nebaigtinis Europos miestų, siūlančių tokias korteles, ir jų turinio sąrašas pateikiamas adresu https://welovecitycards.com/.

[30] Šią išvadą patvirtina ta aplinkybė, kad PVM komitetas nepriėmė bendros išvados dėl miesto kortelių apmokestinimo PVM klausimo. PVM komiteto 2019 m. gruodžio 2 d. Darbo dokumentas Nr. 987, Protokolas, p. 5.

52. Mokesčių inspekcija nurodo dar dvi priežastis, dėl kurių Stokholmo miesto kortelė neturėtų būti traktuojama kaip kuponas. Pirma, ji teigia, kad kortelėje nėra matomas tolygus jos piniginės vertės mažėjimas, dėl to jos turėtojas negali žinoti, kokia kortelės vertė lieka kiekvieną kartą ja pasinaudojus, ir, antra, neribotas naudojimasis transporto paslaugomis, kurį apima ši kortelė, yra ne kuponas, o abonementas.

53. Kortelė, kurios vertė sumažėja kiekvieną kartą ja pasinaudojus, iš esmės panaši į mokėjimo priemonę. Nepaisant to, 2016 m. direktyvos tikslas yra atskirti kuponus nuo mokėjimo priemonių [31]. Taigi apibrėžiant kuponus nereikia nustatyti sąlygos, kuri kyla iš mokėjimo priemonių savybių; tai gali netgi prieštarauti šios direktyvos tikslui. Tai nereiškia, kad kuponu negali būti laikoma priemonė, kurios vertė sumažėja kiekvieną kartą ja pasinaudojus. Vis dėlto tai negali būti traktuojama kaip sąlyga. Pakanka to, kad kuponas iki jo didžiausios vertės ribos būtų priimamas kaip atlygis už paslaugas, kurias jis apima. Taigi ta aplinkybė, kad miesto kortelės, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje, turėtojas joje nemato likusios kredito sumos, nereiškia, kad ji negali būti laikoma kuponu.

54. Antrasis mokesčių inspekcijos pateiktas prieštaravimas yra tas, kad kai kuriais aspektais miesto kortelė panaši į abonementą, taigi ši kortelė negali būti laikoma kuponu. Kalbant apie abonementus (sporto klubo arba naudojimosi transporto paslaugomis dieną, mėnesį ar panašų laikotarpį), pažymėtina, kad sandoris sudaromas ir apmokestinamoji operacija nustatoma jau sumokant abonementinį mokestį. Taip nėra, kai miesto kortelės naudojamos kaip kuponai. Miesto kortelė tik suteikia jos turėtojui teisę gauti transporto paslaugų abonementą. Taigi apmokestinamoji operacija įvykdoma tik tada (ir tik tuo atveju), kai kortele naudojamasi viešajame transporte. Be to, kalbant apie vėlesnes vykdymo sutartis, vykdymas nėra apmokestinamasis sandoris, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnį. Taip yra ir miesto kortelės atveju. Jeigu kortelės turėtojai pasinaudoja jiems miesto kortelės suteikta galimybe įsigyti abonementą, tokio abonemento suteikimas bus apmokestintas, bet vėlesnis paslaugų teikimas (pvz., kiekviena kelionė autobusu) – ne.

55. Taigi tai, kad miesto kortelė suteikia jos turėtojui galimybę ja pasinaudoti kaip atlygiu už abonementą, kuris yra paslauga ir jam taikomos atskiros PVM taisyklės, neužkerta kelio ją traktuoti kaip kuponą ir neprieštarauja abonementams taikomai apmokestinimo sistemai.

56. Kalbant apie antrąją PVM 30a straipsnyje įtvirtintą sąlygą – kad turi būti žinomos tiektinos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė, pažymėtina, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat nurodyta, jog kortelėje ir susijusiuose dokumentuose aiškiai išvardyti dalyvaujantys teikėjai ir paslaugos, kuriomis galima pasinaudoti.

57. Vis dėlto Mokesčių inspekcija teigė, kad miesto kortelės negalima traktuoti kaip kupono, nes dėl trumpo jos galiojimo termino vidutinis vartotojas negali pasinaudoti visomis su šia kortele teikiamomis paslaugomis. Tačiau sąvokos „kuponas“ apibrėžtyje nereikalaujama, jog tam, kad priemonė būtų laikoma kuponu, turi būti pasinaudota visomis atitinkamomis paslaugomis (ar perduotos visos prekės). Priemonės, kurios leidžia pasinaudoti visomis nurodytomis prekėmis ir paslaugomis (pvz., mažmeninės prekybos parduotuvių kuponai), iš tiesų yra kuponai, jeigu juos privaloma priimti kaip atlygį. Vis dėlto reikalavimas, kad turi būti perduotos visos prekės ir

[31] 2016 m. direktyvos 6 konstatuojamoji dalis.

pasinaudota visomis paslaugomis, nėra sąlyga priemonę traktuoti kaip kuponą [32]. Priešingai, kaip paaiškinta pirma [33], sąvokos „kuponas“ apibrėžties dalis, kurioje nurodyta teisė gauti nurodytas prekes ir paslaugas, nebuvo įtraukta į galutinę 2016 m. direktyvos redakciją. Tai papildomas argumentas, patvirtinantis aiškinimą, kad teisės aktų leidėjas atmetė sąlygą, kad turi būti pasinaudota visomis paslaugomis siekiant tą priemonę laikyti kuponu. Taigi tai, kad dėl trumpo miesto kortelių galiojimo termino jų turėtojai paprastai negali pasinaudoti visomis galimomis paslaugomis, nepakeičia išvados, kad PVM tikslais miesto kortelė yra kuponas.

58. Tai, kad visa paslaugų, kurias apima kortelė, vertė skiriasi nuo jos nominalios vertės, suprantama, jeigu atsižvelgiama į didžiosios dalies kuponų, kalbant bendrai [34], ir miesto kortelių, kalbant konkrečiai, reklamos apimtį [35]. Italijos vyriausybė išreiškė susirūpinimą, kad ta aplinkybė, jog kortelės galiojimo trukmė nesuteikia galimybės pasinaudoti visomis paslaugomis, gali daryti poveikį jos patrauklumui lankytojams [36]. Vis dėlto tai neturi poveikio tokių kortelių apmokestinimui PVM.

59. Manau, kad taip pat būtina įvertinti, kokį poveikį išvadai dėl miesto kortelių laikymo kuponais daro 2016 m. direktyvos 5 konstatuojamoji dalis, nes šis klausimas buvo iškeltas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme ir įvairiose Teisingumo Teismui pateiktose byloje dalyvaujančių šalių pastabose. Šioje konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad „dėl kuponams skirtų nuostatų neturėtų būti keičiama transporto bilietų, kino ir muziejaus bilietų, pašto ženklų ar panašių priemonių apmokestinimo PVM tvarka“.

60. Mano nuomone, šioje konstatuojamojoje dalyje norima paaiškinti, kad dėl galimybės už kuponą įsigyti bilietų, pašto ženklų ar panašių priemonių neturėtų pakisti PVM tarifas, taikytinas tokiems bilietams, kurių dalis yra neapmokestinama, o kita dalis apmokestinama sumažintu tarifu [37]. Kuponai tik suteikia galimybę įsigyti bilietą ir sukurti tokio bilieto tiekėjui pareigą kuponus priimti kaip atlygį. Jais niekaip nepakeičiama tokiems bilietams taikytina apmokestinimo PVM sistema. Jeigu PVM neapmokestinama, PVM nebus skaičiuojamas, neatsižvelgiant į tai, ar tiekėjas kaip atlygį priėmė pinigus, kitas mokėjimo priemones, ar kuponą.

61. Mano nuomone, vienintelė priežastis, dėl kurios abi PVM direktyvos sąlygas tenkinanti priemonė neturėtų būti traktuojama kaip kuponas, atsiranda tuo atveju, jei dėl šios priemonės paslaugai, už kurios suteikimą ją reikia priimti kaip atlygį, nebegali būti taikoma speciali apmokestinimo PVM tvarka. Kaip atskleisiu paskutinėje savo išvados dalyje, jeigu miesto kortelei, kaip daugiafunkciam kuponui, taikomas „pelno maržos“ apmokestinimo būdas, speciali už tą kuponą teikiamų paslaugų apmokestinimo PVM tvarka nepasikeis ją traktuojant kaip kuponą, kuriam taikoma skirtinga apmokestinimo PVM tvarka.

[32] Jeigu kuponu apskritai nepasinaudojama, t. y. jeigu jo turėtojas nepradeda jo naudoti per terminą, kai galima pradėti juo naudotis, nuostatos dėl kuponų netaikomos. Tai matyti iš 2016 m. direktyvos 12 konstatuojamosios dalies, kuri išdėstyta taip: „ši direktyva netaikoma tiems atvejams, kai galutinis vartotojas nepanaudoja daugiafunkcio kupono išpirkimui jo galiojimo laikotarpiu, ir už kuponą gautas atlygis lieka pardavėjui“.

[33] Žr. šios išvados 44 punktą.

[34] Bijl, J. B. O. *The ES Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*; žr. 24 išnašą.

[35] Drozdowska, M. Duda-Seifert, M. ir Faron, A. „Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities“, *Management Sciences*, 2018, 23 t. 2 d., p. 19–28.

[36] Ten pat, p. 27.

[37] Patys bilietai gali būti laikomi kuponais. Kai kuriuose literatūros šaltiniuose pripažįstama, kad vienafunkcį kuponą sudėtinga atskirti nuo bilieto (Amand, C. „ES Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, p. 154; žr. 10 išnašą; ir Terra, B. J. M., Terra, E. T. „The value of the voucher directive on the ES VAT treatment of vouchers“, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, p. 30). Tie patys autoriai, iš esmės remdamiesi Teisingumo Teismo 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimu *Air France-KLM ir Hop!-Brit Air* (C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841) ir 2016 m. direktyvos 5 konstatuojamosios dalies formuluote, teigia, kad bilietai nėra kuponai. Vis dėlto šis klausimas nėra reikšmingas nagrinėjant šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

62. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, manau, kad tokia miesto kortelė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, atitinka abi PVM direktyvos 30a straipsnyje įtvirtintas sąlygas, taigi PVM tikslais turėtų būti traktuojama kaip kuponas.

2. Miesto kortelės kaip „daugiafunkciai kuponai“

63. Jeigu miesto kortelė yra kuponas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar ji yra vienafunkcis, ar daugiafunkcis kuponas.

64. PVM direktyvos 30a straipsnyje skiriami dviejų rūšių kuponai: „vienafunkciai“ ir „daugiafunkciai“. „Daugiafunkcis kuponas“ apibrėžiamas kaip kuponas, kuris nėra „vienafunkcis kuponas“.

65. Pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 2 punktą „vienafunkcis kuponas“ yra kuponas, kai su kuponu susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta *ir* už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu[38]. Iš šių nuorodų matyti, kad išvardytos sąlygos yra kumuliacinės, ir, svarbiausia, išduodant vienafunkcį kuponą turi būti aiški jo apmokestinimo PVM tvarka.

66. Kalbant apie miesto korteles ar bent jau apie tokias miesto korteles, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, akivaizdu, kad perkant kortelę teiktinos paslaugos nėra žinomos. Taigi tuo metu nežinoma ir tai, koks PVM tarifas bus taikomas. Todėl tokia miesto kortelė nėra vienafunkcis kuponas. Vis dėlto kortelė yra kuponas, taigi ji turi būti laikoma daugiafunkciu kuponu.

3. Miesto kortelių, kaip daugiafunkcių kuponų, apmokestinimas

67. Reikia paaiškinti, kaip apskaitomi sandoriai, kurie vykdomi naudojantis miesto kortele, ir kas tai daro.

68. Tvarka, kuria remiantis PVM taikomas tokiems daugiafunkciams kuponams, kaip miesto kortelės, reglamentuojama PVM direktyvos 30b ir 73a straipsniuose.

69. Visų pirma būtų naudinga apžvelgti konkretų PVM taisyklių taikymą kuponams, kalbant apie miesto korteles. Taigi įvertinsiu, kurie į sistemą patenkantys sandoriai yra apmokestinami ir kada tai įvyksta, taip pat, kokia yra apmokestinamoji vertė, laikoma vienu iš elementų, į kuriuos atsižvelgė Mokestinių ginčų komisija, spręsdama, kad tokios miesto kortelės, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nepatenka į sąvokos „kuponas“ apimtį.

70. Remiantis PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalimi, daugiafunkciai kuponai PVM apmokestinami tuo metu, kai atliekamas faktinis atitinkamų prekių perdavimas arba paslaugų suteikimas, taigi mokestis nėra apskaičiuojamas vykstant kupono perdavimui, prieš juo pasinaudojant. Taip yra dėl to, kad įsigyjant tokią kortelę nežinoma visa apmokestinimui PVM reikšminga informacija[39]. Kadangi PVM yra mokestis už faktiškai perduotas prekes ar suteiktas paslaugas, daugiafunkcių kuponų atveju neįmanoma žinoti, kurios prekės ir paslaugos, gaunamos už šį kuponą, bus iš tiesų patiektos ar suteiktos.

[38] Išskirta mano.

[39] van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden *Fundamentals of ES VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, p. 246.

71. Miesto korteles paprastai išduoda ne paslaugų, už kurias kortelę reikia priimti kaip atlygį, teikėjas, o kitas apmokestinamasis asmuo. Kadangi kortelę išduodantis asmuo iš kortelės turėtojo gauna atlygį parduodamas kuponą, kyla klausimas, ar šis sandoris turėtų būti apmokestintas kaip atskira paslauga. Kitu atveju kai kurie į sistemą patenkantys sandoriai gali likti neapmokestinti. Kaip paaiškinsiu toliau, taikant apmokestinimo būdą, kuris šios išvados 32 punkte apibūdintas kaip „pelno maržos“ būdas, gali būti apmokestinti visi susiję sandoriai ir išvengta dvigubo apmokestinimo.

72. Mano nuomone, tokią sistemą reikia taikyti, atsižvelgiant į PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalį kartu su jos 73a straipsniu. Pagal pirmąją nuostatą reikalaujama, kad, „kai daugiafunkcį kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sandorį, esantį PVM objektu remiantis pirma pastraipa, vykdantis apmokestinamasis asmuo, PVM objektas yra bet koks paslaugų, kurias galima nustatyti, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaugų, teikimas“. Antrojoje nuostatoje nurodyta, kad „už daugiafunkcį kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė lygi atlygiui, sumokėtam už kuponą“.

73. Sistema, kurią taikant PVM apskaičiuojamas kiekvienam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, tenkintų reikalavimą, pagal kurį apmokestinamoji vertė yra už kuponą gautas atlygis, jeigu už kuponą praktiškai įgytų prekių ir paslaugų vertė siekia už jį sumokėtą kainą [40]. Vis dėlto, jeigu visų paslaugų, kuriomis praktiškai pasinaudota, vertė yra mažesnė nei už kuponą sumokėta kaina, šis skirtumas taip pat turi būti PVM objektas. Ši suma pagal PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalį laikoma atlygiu už platinimo arba reklamos paslaugas, o PVM nuo tokios „pelno maržos“ turi apskaičiuoti kortelę išduodantis asmuo.

74. Tokia sistema pagal PVM direktyvą nėra nauja. Ji taikoma, pavyzdžiui, kelionių agentūrų apmokestinimui (PVM direktyvos 306 ir paskesni straipsniai) [41], kai apmokestinamoji vertė grindžiama kelionių agentūros pelno marža (PVM direktyvos 308 straipsnis).

75. Taigi miesto korteles traktuojant kaip daugiafunkcius kuponus pagal PVM direktyvą reikalaujama, kad jos būtų apmokestinamos taikant pelno maržos būdą, nes ši apmokestinimo sistema atitinka pagrindinius PVM principus. Ją taikant išvengiama ir dvigubo apmokestinimo, ir neapmokestinimo. Tai dar vienas argumentas, patvirtinantis aiškinimą, kad miesto kortelės yra daugiafunkciai kuponai. Toks sprendimas atitinka 2016 m. direktyvos tikslus, nes juo nustatomas tinkamas miesto kortelių apmokestinimo būdas, pašalinant visus praktiškai naudojamus būdus, išskyrus vieną. Atrodo, kad PVM srities specialistai taip pat pritaria tokiam sprendimui [42].

76. Vis dėlto, jeigu būtų toliau remiamasi Italijos vyriausybės pasiūlymu (į šį pasiūlymą buvo atsižvelgta prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudencijoje iki 2016 m. direktyvos priėmimo [43] ir pagal jį buvo pasirinktas viso atlygio, gauto už miesto kortelę ir už kiekvieną faktiškai įsigytą prekę ar paslaugą, apmokestinimas), galėtų atsirasti dvigubas

[40] Kortelę išduodantis asmuo sumoka už visas faktiškai perduotas prekes ir suteiktas paslaugas, į kurių kainą taip pat įskaičiuotas PVM (nebent paslauga neapmokestinama). Kortelę išduodantis asmuo negali atskaityti į šią kainą įskaičiuoto PVM kaip savo pirkimo mokesčio.

[41] Mano nuomone, ji panaši į pagrindinės bylos faktines aplinkybes. Dėl šio klausimo žr. 2005 m. spalio 13 d. Sprendimą *ISt* (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] Žr. šios išvados 32 punktą ir nurodytą literatūrą.

[43] Dėl šio klausimo žr. šios išvados 16 išnašą.

apmokestinimas[44]. Kaip teigia Komisija, taikant „visiško apmokestinimo“ būdą[45] galėtų būti iškraipyta transporto ar įėjimo bilietų apmokestinimo PVM tvarka. Būtent to teisės aktų leidėjas norėjo išvengti[46].

77. Darytina išvada, kad apmokestinimo sistema, pagal kurią miesto kortelės traktuojamos kaip daugiafunkciai kuponai ir apmokestinamos remiantis „pelno maržos“ apmokestinimo sistema visais atvejais, kai kortelę išduodantis asmuo ir prekių tiekėjai bei paslaugų teikėjai yra skirtingi asmenys, yra išsami, vieninga, skaidri ir neutrali. Kadangi atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama miesto kortelė atitinka abi sąlygas, nustatytas PVM direktyvoje tam, kad priemonė būtų traktuojama kaip kuponas, ją PVM tikslais reikia laikyti daugiafunkciu kuponu.

V. Išvada

78. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) pateiktą prejudicinį klausimą:

Sąvoka „kuponas“, kaip ji suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 30a straipsnį, apima kortelę, kurią prekių tiekėjai ar paslaugų teikėjai tam tikroje vietoje ribotu laikotarpiu ir iki tam tikros vertės privalo priimti kaip atlygį už su šia kortele gaunamų prekių tiekimą arba paslaugų teikimą kortelės turėtojams. Taip yra net ir tuo atveju, jeigu vidutinis vartotojas per atitinkamą laikotarpį negali pasinaudoti visomis už tokią kortelę teikiamomis paslaugomis. Tokia kortelė yra „daugiafunkcis kuponas“, kaip jis suprantamas pagal tą pačią nuostatą, visais atvejais, kai perduodant kortelę nežinomas prekių ir paslaugų, už kurias ją privaloma priimti kaip atlygį, tiekimui ar teikimui taikytinas mokestis.

[44] Žr. 2022 m. sausio 27 d. mano išvadą, pateiktą byloje *GE Aircraft Engine Services Ltd* (C-607/20, EU:C:2022:63, 53 punktas).

[45] Žr. šios išvados 29 ir 32 punktus.

[46] 2016 m. direktyvos 5 konstatuojamoji dalis.