

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2013 m. spalio 24 d.(1)

Byla C-461/12

Granton Advertising BV

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag

(*Gerechtshof 's-Hertogenbosch* (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė – Pridėtinės vertės mokestis – Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B dalies d punkto 3 ir 5 papunkčiai – Apyvartinių dokumentų ir vertybinių popierių sandorių atleidimas nuo mokesčių – Nuolaidų kortelių išdavimas“

I – **Pagrindiniai faktai**

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su ne kartą nagrinėjais pridėtinės vertės mokesčių teisėje patiriamais sunkumais, kurių kyla dėl sudėtingos platinimo schemos(2). Pagrindinis byloje nagrinėjamas specialio nuolaidų kortelių apmokestinimas susijęs su dviem problemomis. Šių jungos pridėtinės vertės mokesčių teisės sritymis.
2. Pirma, kalbama apie finansinių operacijų atleidimo nuo mokesčių tikslą – vieną didžiausių pridėtinės vertės mokesčių galvosūkį. Europos Parlamento Ekonomikos ir pinigų politikos komitetas yra pažymėjęs, kad tokio atleidimo nuo mokesčių priežastys niekada nebuvo aiškiai nurodytos(3).
3. Antra, nagrinėjama byla taip pat iš dalies susijusi su dovanų kuponų apmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu. Šiuo klausimu Komisija neseniai pažymėjo, kad pridėtinės vertės mokesčių nuostatos nespėja vyti besivystančio verslo pasaulio(4).
4. Nagrinėjamoje byloje Teisingumo Teismas turi galimybę išplėtoti ir patikslinti savo praktiką šioje problemoje pridėtinės vertės mokesčių teisės srityje, kad būtų išsklaidytas šių jungos institucijų sumišimas ir imtasi priemonių prieš tariamą šių jungos nuostatų neveiksmingumą.

II – **Teisinis pagrindas**

5. S?jungos prid?tin?s vert?s mokes?io teis? nagrin?jamai bylai aktualiu laikotarpiu nuo 2001 m. iki 2005 m. reglamentavo 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas(5) (toliau – Šeštoji direktyva).

6. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkt? valstyb?s nar?s, be kita ko, nuo mokes?io atleidžia:

„<...>

3) sandorius, ?skaitant derybas, d?l ind?li? ir einam?j? s?skait?, mok?jim?, pervedim?, skol?, ?eki? ir kit? apyvar?i? dokument?, bet išskyrus skol? išieškojim? ir faktoring?;

<...>

5) sandorius, ?skaitant derybas, bet išskyrus valdym? ir saugojim?, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrov?se ar asociacijose, ?moni? obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais, išskyrus:

- dokumentus, nustatan?ius nuosavyb?s teis? ? prekes,
- 5 straipsnio 3 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius;

<...>“.

7. Nyderland? prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (*Wet op de omzetbelasting*) pagr?stas min?tomis Šeštosios direktyvos nuostatomis.

III – Pagrindin? byla ir procesas Teisingumo Teisme

8. Pagrindin? byla iš esm?s susijusi su pranešimu apie 643 567 eur? prid?tin?s vert?s mokes?io nepriemok? už laikotarp? nuo 2001 m. iki 2005 m. Šis pranešimas skirtas Nyderland? bendrovei *Granton Advertising BV* (toliau – *Granton Advertising*), kuri min?tu laikotarpiu vert?si vadinam?j? *Granton* korteli?, kainuojan?i? nuo 15 iki 25 eur?, prekyba ir šiuos sandorius, anot mokes?i? administratoriaus, neteis?tai laik? neapmokestinamais.

9. *Granton* kortel?s tur?tojas tam tikru laikotarpiu tur?jo teis? gauti nuolaid? tam tikroms prek?ms ir paslaugoms iš kortel?je nurodyt? bendrovi?. Tai buvo, pavyzdžiui, restoran?, kino teatr? ar viešbu?i? tam tikri pasi?lymai. Paprastai nuolaida buvo tokia, kad perkant du vienetus reik?jo sumok?ti tik vieno vieneto kain?. Ta?iau *Granton* kortel? nesuteik? jokios teis?s reikalauti pinig? ar nemokamai gauti paslaug? ar prek?.

10. Pagal sutart? kortel?je nurodytos bendrov?s buvo ?sipareigojusios *Granton Advertising* taikyti nuolaidas pirk?jams. *Granton Advertising* už tai netur?jo mok?ti bendrov?ms.

11. Nacionalin?se institucijose ir teismuose *Granton Advertising* teigia, kad prekyba *Granton* kortel?mis netur?t? b?ti apmokestinama. Bylą nagrin?jantis *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* mano, kad norint išspr?sti byl? reikia išaiškinti Šešt?j? direktyv?. Tod?l, vadovaudamasis SESV 267 straipsniu, jis pateik? Teisingumo Teismui tokius klausimus:

1. Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktyje vartojama s?voka „kiti vertybiniai popieriai“ turi b?ti aiškinama kaip apimanti *Granton* kortel?, kuri yra perleidžiama kortel?, naudojama (iš dalies) sumok?ti už prekes ir paslaugas, ir jeigu taip, ar tokios kortel?s

leidyba ir pardavimas atleidžiami nuo pridėtinės vertės mokesčio?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 3 papunktyje vartojama sąvoka „kiti apyvartiniai dokumentai“ turi būti aiškinama kaip apimanti tokią *Granton* kortelę ir jeigu taip, ar tokios kortelės leidyba ir pardavimas atleidžiami nuo pridėtinės vertės mokesčio?

3. Jeigu *Granton* kortelė yra „kitas vertybinis popierius“ arba „kitas apyvartinis dokumentas“, kaip jie suprantami pagal nurodytas nuostatas, ar atsakant į klausimą dėl jų leidybos arba pardavimo atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio yra svarbu tai, kad praktikoje surinkti tokie mokesčiai nuo proporcingos už tokią kortelę sumokėto atlygio dalies būtų iliuzija?

12. Proceso Teisingumo Teisme metu rašytines pastabas pateikė Nyderlandų Karalystė, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė ir Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

13. Pritardama visoms suinteresuotosioms šalims, kurios pateikė pastabas Teisingumo Teismui, manau, kad *Granton* kortelė nelaikytina nei „kitu vertybiniu popieriumi“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį (šiuo klausimu žr. A poskyrį), nei „kitu apyvartiniu dokumentu“ pagal šios nuostatos 3 papunktį (šiuo klausimu žr. B poskyrį). Nors, atsižvelgiant į tokias išvadas, atsakymas į trečiąjį klausimą nebereikalingas, tačiau jis taip pat papildomai išnagrinėsiu C poskyryje.

A – Vertybinio popierio sandorio atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį?

14. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar *Granton* kortelė laikytina „kitu vertybiniu popieriumi“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį ir ar dėl to tokios kortelės pardavimas atleidžiamas nuo pridėtinės vertės mokesčio.

15. Pagal teismo praktiką tam, kad sandoris būtų atleidžiamas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį, turi būti tenkinamos dvi bendrosios sąlygos. Pirmą, sandoris turi būti vykdomas „vertybinio popierio rinkoje“, antra, jis turi pakeisti sutarties šalį teisinį ir finansinį padėtį(6). Tam pakanka, kad sandoriu gali būti sukurtos, pakeistos ar panaikintos sutarties šalies teisės ir pareigos, susijusios su vertybiniais popieriais(7).

16. Remdamasi šia teismo praktika, Jungtinė Karalystė daro išvadą, kad nagrinėjamo atveju atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį netaikytinas vien todėl, kad *Granton* kortelė išdavimas nekeičia sutarties šalies teisinės ir finansinės padėties.

17. Tačiau pažymėtina, kad sutarties šalį teisinį ir finansinį padėtį turi pakeisti ne pats vertybinis popierius, o sandoris, kuris, kaip nurodyta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktyje, turi būti „susijęs“ su vertybiniu popieriumi. Paprastai taip būna pardavus vertybinį popierių, kai akivaizdžiai matyti, kad pasikeičia sutarties šalies teisinis ir finansinis padėtis dėl vertybinio popieriaus, tačiau taip gali vykti ir akcijų išplatavimo garantijos atveju(8). Nagrinėjamoje byloje *Granton* kortelės buvo parduvinėjamos, todėl, kiek tai susiję su *Granton* kortele, teisinis ir finansinis sutarties šalies padėtis bet kuriuo atveju keitėsi.

18. Taigi nagrinėjamoje byloje kyla tik klausimas, ar tai susiję su sandoriu „vertybinio popierių rinkoje“. Tokio sandorio sąlyga – *Granton* kortelė turi būti vertybinis popierius.
19. Teisingumo Teismas dar nėra išsakęs nuomonės, kas laikytina vertybinių popierių pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį. Taigi iš esmės kyla du klausimai. Kokio pobūdžio teisės apima „vertybinio popieriaus“ sąvoka ir ar tokia teisė turi būti patvirtinta, t. y. ar ji turi būti patvirtinta tam tikru rašytiniu dokumentu ar kitu būdu?
20. Antrasis iš minėtų klausimų nėra aktualus pagrindinėje byloje, nes *Granton* kortelė bet koku atveju patvirtina teisę, kadangi norint pasinaudoti jos suteikiamomis teisėmis ji reikia pateikti atitinkamai bendrovei. Tačiau reikia išnagrinėti, ar *Granton* kortelės suteikiama teisė, t. y. teisė iš tam tikrų bendrovių gauti tam tikrą paslaugą ir prekių nuolaidą, laikytina teise, kuri apima „vertybinio popieriaus“ sąvoka pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį.
21. Kadangi šios nuostatos formuluotą gana neaiški, šis klausimas reikia atsakyti, atsižvelgiant į jos struktūrą, prasmę ir tikslą.
1. Struktūra
22. Nyderlandų Karalystė teisingai pažymi, kad aiškinant „vertybinio popieriaus“ sąvoką reikėtų atsižvelgti į tai, kad nuostatoje aiškiai paminėtos „akcijos, turto dalys bendrovėse ar asociacijose“ ir „įmonių obligacijos“. Iš formuluotės „kiti vertybiniai popieriai“ matyti, kad minėtos teisės taip pat laikytinos vertybiniais popieriais. Atsižvelgiant į tai, akivaizdu, kad „vertybinio popieriaus“ sąvoka visų pirma apima dvių rūšių teises: bendrovės kapitalo dalių suteikiamas teises ir teises pareikšti skolininkui piniginius reikalavimus.
23. Be to, reikėtų pritarti Jungtinei Karalystei, kad išvestinė šios teisės priemonė, kaip antai opcionai ar ateities sandoriai, taip pat laikytini vertybiniais popieriais pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį. Nuo mokesčio atleistos išvestinės priemonės apima, esant tam tikroms sąlygoms, bendrovės kapitalo dalių suteikiamas teises arba teises pareikšti skolininkui piniginius reikalavimus. Tai, kad šis „vertybinio popieriaus“ sąvoką vėina tokios teisės, patvirtina Reglamento (EB) Nr. 1777/2005(9) 3 straipsnio 1 dalis, kurioje numatyta, kad yra opcionų, kurių pardavimas atleidžiamas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį. Tačiau šis reglamentas, remiantis jo 23 straipsniu, pagrindinėje byloje nagrinėjamo laikotarpiu dar nebuvo taikytinas. Pridėtinės vertės mokesčio komitetas dar 2001 m. aiškia balsų dauguma nusatė, kad opcionų, kuriais prekiaujama reguliuojamose kapitalo rinkose, sandoriai pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį yra atleisti nuo mokesčio(10).
24. Nors pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunkčio pirmoje traukoje numatytą išimtį dėl vertybinio popierių, be kita ko, laikytina, kad vertybinio popieriaus sąvoka iš esmės galėtų apimti ir teises į prekių tiekimą, sandoriai, susiję su dokumentais, nustatantiais nuosavybės teisę į prekes, kaip tik neturi būti atleisti nuo mokesčio.
25. Pagal kitą antroje traukoje nustatytą išimtį atleidimas nuo mokesčio netaikytinas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalyje nurodytoms teisėms ar vertybiniais popieriais. Pagal šios nuostatos c punktą valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios ji savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises. O tai reiškia, kad tam tikrais atvejais teisė, kurias suteikia bendrovės kapitalo dalys, perleidimas, kuris iš esmės laikytinas paslaugų teikimu pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnį(11), turėtų būti laikomas nekilnojamojo turto perleidimu ir todėl

prekių tiekimu, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnį.

26. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad šio atleidimo nuo mokesčių išimtis netaikytina, jei atitinkama valstybė narė nepasinaudojo Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies c punkte numatyta galimybe(12). Tai reiškia, kad antroje įtraukoje numatytos teisės iš esmės taip pat galėtų būti laikomos vertybinio popieriaus, kuris atleistas nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį, objektu. Antroje įtraukoje numatytoje išimtyje pateikiama nuoroda į visą 5 straipsnio 3 dalį, o ne vien į jos c punktą, todėl „vertybinio popieriaus“ sąvoka turėtų apimti visas joje nurodytas teises. Tačiau 5 straipsnio 3 dalyje numatytos ne vien c punkte aprašytos bendrovės kapitalo dalių suteikiamos teisės, dėl kurių gyjama nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą. Šios nuostatos a ir b punktuose papildomai numatytos teisės į nekilnojamąjį turtą ir daiktinių teisės, kurių turėtojas gali naudotis nekilnojamoju turtu, nenustatant, kad šios teisės gyjamos tik turint bendrovės kapitalo dalį.

27. Kita vertus, tai, kad antroje įtraukoje, susijusioje su atleidimu nuo mokesčių, pateikta plati nuoroda į visą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalį, nereiškia, kad vertybinio popieriaus suteikiamą teisę objektas, be bendrovės kapitalo dalių suteikiamą teisę, teisę pareikšti skolininkui piniginius reikalavimus ir išvestinią šią teisę priemonę, iš esmės galėtų būti bet kokios teisės į nekilnojamąjį turtą. Ši nuoroda galima būtų interpretuoti ir taip, kad ji apima tik tokius 5 straipsnio 3 dalies atvejus, kuriuos apskritai pagal bendrą apibrėžtį apima „vertybinio popieriaus“ sąvoka.

28. Todėl, atsižvelgiant į „vertybinio popieriaus“ sąvokos pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį struktūrą, laikytina, kad ji bet kuriuo atveju apima šias teises: bendrovės kapitalo dalių suteikiamas teises, teises pareikšti skolininkui piniginius reikalavimus ir išvestines šią teisę priemones. Kadangi pirmi dviejų rūšių teisės aiškiai nurodytos nuostatoje, „kiti vertybiniai popieriai“ reiškia išvestines šią teisę priemones.

2. Prasmė ir tikslas

29. Kaip toliau parodysiu, toks aiškinimas taip pat neprieštarauja atleidimo nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį prasmei ir tikslui.

30. Kaip jau nurodė generalinis advokatas N. Jääskinen, finansinių sandorių atleidimo nuo mokesčių priežastis nėra aiški, visų pirma todėl, kad *travaux préparatoires* apie tai nekalbama(13).

31. Be to, Teisingumo Teismas kol kas tik iš dalies nagrinėjo tokio atleidimo nuo mokesčių tikslą. Tiesa, teismo praktikoje ne kartą nurodyta, kad įvairiais Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkte nustatytais atvejais finansinių sandorių atleidimo nuo mokesčių tikslas yra išvengti vartojimo kreditų kainos didėjimo ir apmokestinamosios vertės nustatymo sunkumų(14). Tačiau tokio paaiškinimo nepakanka tokiais atleidimo nuo mokesčių atvejais, kurie nesusiję su kreditų teikimu, kai nekyla didelių sunkumų nustatant apmokestinamąją vertę.

32. Šie du aspektai taikomi šioje byloje aptariamam vertybinio popieriaus sandorių atleidimui nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį. Šis atleidimas nuo mokesčių neturi tokios vartojimo kreditų kainai, o vertybinio popieriaus pardavimo atveju apmokestinamosios vertės nustatymas nėra sudėtingas, nes remiantis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunkčiu ji nesunkiai galima nustatyti pagal pardavimo kainą.

33. Neseniai generalinis advokatas E. Sharpston negalėjo nustatyti vertybinio popieriaus sandorių atleidimo nuo mokesčių tikslo(15), tačiau taip pat manau, kad tam nėra jokio tinkamo paaiškinimo. Tačiau, remiantis Teisingumo Teismo praktika dėl investicinių fondų valdymo atleidimo nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 6 papunktį tikslo, galima daryti prielaidą, kad vertybinio popieriaus sandorių atleidimas nuo mokesčių turėtų išlaisvinti nuo

pridėtins vertės mokesčio investicijas(16). Vis dėlto nuostata, kad tai vienintelis tikslas, prieštarautų Teisingumo Teismo praktikai, pagal kurią atleidimas nuo mokesčio taikomas ir bendrovių grupės viduje atliekamam strateginiam akcijų pardavimui(17).

34. Tokioje neaiškioje situacijoje reiktų remtis principu, kurį Teisingumo Teismas daugybę kartų pakartojo nusistovėjusioje praktikoje: Šeštosios direktyvos nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio turi būti aiškinamos siaurai, nes tai yra nuostatos, leidžiančios nukrypti nuo bendrojo principo, kad pridėtins vertės mokesčiu apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens už atlygą atliktas paslaugos teikimas ir prekių tiekimas(18).

35. Tiesa, vėliau Teisingumo Teismas savo praktikoje patikslino šį principą, papildydamas jį apribojimu, pagal kurį atleidimo nuo mokesčio aiškinimas negali būti toks siauras, kad atleidimas nuo mokesčio taptų neveiksmingas, ir todėl turi atitikti tikslus, kurių siekiama atleidžiant nuo mokesčio(19). Tačiau jei tokio tikslo, kaip šiuo atveju Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktyje nustatytas atleidimas nuo mokesčio, nustatyti negalima, siauro atleidimo nuo mokesčio aiškinimo principo taikymas turėtų būti neribojamas.

36. Šiomis aplinkybėmis minėto atleidimo nuo mokesčio požiūriu nėra pagrindo vertybiniais popieriais laikyti kitą suteikiamą teisę, nei bendrovės kapitalo dalį suteikiamos teisės, teisę pareikšti skolininkui piniginius reikalavimus ir išvestinė priemonė. Reikalaujamas siauras aiškinimas taip pat neleidžia, atsižvelgiant į nuorodą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunkčio antroje įtraukoje, „vertybinis popieris“ sąvokos aiškinti taip, kad ji apima bet kokias teises į nekilnojamąjį turtą(20).

3. Tarpinė išvada

37. Dėl *Granton* kortelės neįgyjamos bendrovės kapitalo dalį suteikiamos teisės ar teisės į pinigų išmokėjimą. Ji taip pat nesuteikia tokios teisės išvestinei priemoni forma, nes yra nesusijusi su sąlygine bendrovės kapitalo dalį suteikiama teise ar teise reikalauti išmokėti pinigus į šią kortelę galima tik įsigyti prekių ar paslaugų už mažesnę kainą. Taigi nuolaidų kortelės, kaip antai *Granton* kortelės, nėra „kiti“ vertybiniai popieriai, kaip nurodyta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktyje, todėl jos pardavimas nėra atleistas nuo mokesčio pagal šią nuostatą.

B – *Apyvartinių dokumentų sandorių atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 3 papunktį*

38. Antruoju prejudiciniu klausimu siekiama išsiaiškinti, ar *Granton* kortelė yra „kitas apyvartinis dokumentas“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 3 papunktį ir ar tokios kortelės pardavimas dėl to atleidžiamas nuo pridėtins vertės mokesčio.

39. Be sandorių, susijusių su sąskaitų tvarkymu, pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 3 papunktį nuo mokesčio atleidžiami „skolų, įkeikų ir kitų apyvartinių dokumentų“ sandoriai.

40. Kaip teisingai nurodė Nyderlandų Karalystė ir Jungtinė Karalystė, minėtoje nuostatoje nurodyti pavyzdžiai visais atvejais reiškia teisę į tam tikrą pinigų sumą. Todėl „kitais apyvartiniais dokumentais“ reiktų laikyti tik tokias teises, išskyrus skolas ar įkeikus, kurios reiškia teisę į tam tikrą pinigų sumą.

41. Toks požiūris taip pat atitinka prasmę ir tikslą, kuriuos priskiriu apyvartinių dokumentų sandorių atleidimui nuo mokesčio. Mano nuomone, teisės, kurios apyvartoje vertinamos panašiai kaip pinigai, pridėtins vertės mokesčio požiūriu turėtų būti vertinamos kaip pinigų perdavimas.

Pats pinig? pardavimas, be abejo, n?ra apmokestinamas, jis yra tik atlygis u? apmokestinam? prek? ar paslaug? ir nesvarbu, ar tai b?t? d?l to, kad tai n?ra prek? tiekimas u? atlyg? arba paslaug? teikimas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt?(21), ar d?l to, kad tai n?ra apmokestinama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 4 papunkt?.

42. Tokia kortel? kaip *Granton*, kuri suteikia teis? ? nuolaid? ?sigyjant tam tikras prekes ar paslaugas, nereiškia teis?s reikalauti tam tikros pinig? sumos ir neturi apyvartoje b?ti vertinama panašiai kaip pinigai.

43. Tod?l ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad nuolaid? kortel?, kaip antai *Granton* kortel?, n?ra „kitas apyvartinis dokumentas“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 3 papunkt?. Taigi šis atleidimas nuo mokes?io taip pat netaikytinas *Granton* korteli? pardavimui.

C – *Granton* korteli? naudojimo apmokestinimas

44. Galiausiai tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, koki? ?tak? atleidžiant *Granton* kortel? nuo mokes?io turi tai, kad naudojant ši? kortel? mokes?io taikymas proporcingai u? j? sumok?to atlygio daliai praktiškai b?t? iliuzinis.

45. Ta?iau ? š? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prašo atsakyti tik tuomet, jeigu *Granton* kortel? yra „kitas vertybinis popierius“ arba „kitas apyvartinis popierius“, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 ir 3 papunkčius. Kadangi, kaip jau min?ta, taip n?ra, Teisingumo Teismas neturi atsakyti ? š? klausim?.

46. Ta?iau manau, kad š? klausim? b?t? naudinga išaiškinti, nes prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimas gali b?ti paremtas nepagr?stomis prielaidomis, susijusiomis su nuolaid? korteli? ar kupon? apmokestinimu prid?tin?s vert?s mokes?iu. Komisija teisingai pažym?jo, kad reikia remtis Teisingumo Teismo praktika d?l kupon?, kuriuos naudojant ?gyjama teis? ? nuolaid? ir kurie šiuo atžvilgiu panaš?s ? *Granton* korteles, naudojimo.

47. Kai *Granton* kortel? naudojama siekiant ?sigyti prek? ar paslaug?, kurioms ji taikoma, kortel?s naudojimo momentu prid?tin?s vert?s mokestis netaikomas. Prek? ar paslaug?, ?sigyjant? naudojantis kortele, apmokestinamoji vert? pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunkt? yra tik *Granton* kortel?s naudotojo faktiškai mokama kaina, kuri vienintel? sudaro atlygio vert?.

48. Teisingumo Teismas savo praktikoje tik dviem atvejais pripažino, kad naudojant kuponus, pagal kuriuos mažinama ?prasta prek?s ar paslaugos kaina, pats kuponas turi vert?, tod?l apmokestinamoji vert? b?na didesn? u? sumok?t? kain?.

49. Vienu atveju taip yra, kai apmokestinamasis asmuo, priimantis kupon?, pagal kur? mažinama kaina, gali š? kupon? pateikti tre?iajam asmeniui ir gauti u? j? pinig?(22). Tuomet ?gytas kuponas turi apmokestinamajam asmeniui pinigini? vert?, kuri nustatant apmokestinam?j? vert? turi b?ti prilyginama mok?jimo priemonei(23).

50. Kitu atveju kuponas, skirtas kainai sumažinti, jo naudojimo metu turi ?takos nustatant apmokestinam?j? vert?, jeigu j? priimantis apmokestinamasis asmuo prieš tai pats pardav? š? kupon?. Tokiu atveju kuponas vertintinas kaip mok?jimo priemon? ir jo naudojimo metu turi vert?, lygi? ankstesnio jo pardavimo kainai(24).

51. Nagrin?jamoje byloje n?ra n? vienos iš ši? dviej? situacij?. ?mon?s, kurios ?sipareigojo *Granton Advertising*

suteikti nuolaidas pagal pateikiamą kortelę, pačios *Granton* kortelės nepardavinėjo ir šios kortelės pateikimas nesuteikia joms teisės reikalauti, kad pinigus išmokėtų tretieji asmenys.

52. Taigi įsigyjant *Granton* kortelę sumokėta kaina neturi tokos prekės ar paslaugos, kurios perkamos pateikus *Granton* kortelę, apmokestinamajai vertei. Todėl kortelės naudojimo metu taip pat neturi būti renkamas mokestis nuo proporcingos už ją sumokėto atlygio dalies.

53. Reikėtų pritarti prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kad tuo atveju, jei *Granton* kortelės pardavimas būtų atleistas nuo mokesčio, pridėtinės vertės mokestis turėtų būti renkamas jos naudojimo metu, siekiant užtikrinti, kad pridėtinės vertės mokestis būtų renkamas nuo visos sumos, kurią galutinis vartotojas išleidžia prekėms ar paslaugoms, kurioms taikoma *Granton* kortelė, įsigyti. Kadangi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 ir 3 papunkčiuose nustatytas atleidimas nuo mokesčio, kaip minėta, netaikomas *Granton* kortelės pardavimui, viskas, ką *Granton* kortelės turėtojas galiausiai išleidžia prekėms ar paslaugoms, kurioms taikoma *Granton* kortelė, įsigyti, pridėtinės vertės mokesčio požiūriu vertinama dviem etapais – *Granton* kortelės pardavimo metu ir jos naudojimo metu.

54. Jeigu Teisingumo Teismas manytų, kad būtina atsakyti į trečiąjį prejudicinį klausimą, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikėtų atsakyti taip, kad tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, mokestis už *Granton* kortelės naudojimą nuo proporcingos už šią kortelę sumokėto atlygio dalies neturi būti renkamas.

V – Išvada

55. Taigi siūlau atsakyti tik į pirmuosius du *Gerechtshof 's Hertogenbosch* prejudicinius klausimus:

Nuolaidų kortelė, kaip antai *Granton* kortelė, nėra nei „kitas vertybinis popierius“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunktį, nei „kitas apyvartinis dokumentas“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 3 papunktį.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – Šiuo klausimu žr. mano 2012 m. rugsėjo 13 d. išvadą byloje *Grattan* (C-310/11).

3 – 2008 m. rugsėjo 15 d. Ekonomikos ir pinigų politikos komiteto pranešimas apie Tarybos direktyvą, iš dalies keičiančią Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatas, susijusias su draudimo ir finansiniais paslaugomis, A6-0344/2008, p. 22.

4 – Žr. Komisijos pasiūlymą dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatas, susijusias su dovanų kuponais, šis pasiūlymas, nenurodžius datos ir numerio, yra paskelbtas tinklalapyje http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_de.htm (lankytasi 2013 m. spalio 5 d.), p. 2.

5 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

6 – 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *SKF* (C-29/08, Rink. p. I-10413, 48 punktas), 2011 m. kovo 10 d. Sprendimas *Skandinaviska Enskilda Banken* (C-540/09, Rink. p. I-1509, 30 punktas), 2012 m. liepos 5 d. Sprendimas *DTZ Zadelhoff* (C-259/11, Rink. p. I-0000, 22 punktas) ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *Deutsche Bank* (C-44/11, Rink. p. I-0000, 36 punktas); taip pat žr. 2011 m. liepos 28 d. Sprendimą *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, Rink. p. I-7359, 26 punktas).

7 – Žr. Sprendimą *Skandinaviska Enskilda Banken* (minėtas 6 išnašoje, 31 ir paskesni punktai), *DTZ Zadelhoff*

(min?tas 6 išnašoje, 23 punktas) ir Sprendim? *Deutsche Bank* (min?tas 6 išnašoje, 37 punktas), taip pat žr. 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendim? *CSC Financial Services* (C?235/00, Rink. p. I?10237, 33 punktas).

8 – Žr. Sprendim? *Skandinaviska Enskilda Banken* (min?ta 6 išnašoje, 33 punktas).

9 – 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1777/2005, nustatantis Direktyvos 77/388/EEB d?l bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos ?gyvendinimo priemones (OL L 288, p. 1).

10 – 2001 m. liepos 17 d. 63 pos?dyje priimtos gair?s TAXUD/2441/01; apie Prid?tin?s vert?s mokes?io komiteto priimt? gairi? svarb? žr. mano 2013 m. sausio 31 d. išvad? byloje *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C?155/12, 47 ir paskesni punktai).

11 – Žr. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies antros pastraipos pirm? ?trauk?.

12 – Sprendimas *DTZ Zadelhoff* (min?tas 6 išnašoje, 42 punktas).

13 – 2010 m. gruodžio 16 d. išvada *Skandinaviska Enskilda Banken* (C?540/09, Rink. p. I?1509, 22 punktas).

14 – Žr. 2007 m. balandžio 19 d. Sprendim? *Velvet & Steel Immobilien* (C?455/05, Rink. p. I?3225, 24 punktas), 2009 m. spalio 22 d. Sprendim? *Swiss Re Germany Holding* (C?242/08, Rink. p. I?10099, 49 punktas) ir Sprendim? *Skandinaviska Enskilda Banken* (min?tas 6 išnašoje, 21 punktas), taip pat žr. 2008 m. geguž?s 14 d. Nutart? *Tiercé Ladbroke* (C?231/07 ir C?232/07, Rink. p. I?73*, 24 punktas).

15 – Žr. 2012 m. geguž?s 8 d. išvad? *Deutsche Bank* (C?44/11, Rink. p. I?0000, 36, 37, 51 ir paskesni punktai, taip pat ten nurodyta teismo praktika ir literat?ra).

16 – Žr. 2013 m. kovo 7 d. Sprendim? *Wheels Common Investment Fund Trustees ir kt.* (C?424/11, 19 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

17 – Sprendimas *SKF* (min?tas 6 išnašoje, 42 ir paskesni punktai).

18 – Žr. tik 1990 m. birželio 26 d. Sprendim? *Velker International Oil Company* (C?185/89, Rink. p. I?2561, 19 punktas) ir 2013 m. kovo 21 d. Sprendim? *PFC Clinic* (C?91/12, 23 punktas).

19 – Žr. tik 2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendim? *Dornier* (C?45/01, Rink. p. I?12911, 42 punktas) ir Sprendim? *PFC Clinic* (min?tas 18 išnašoje, 23 punktas).

20 – Žr. šios išvados 25–27 punktus.

21 – Taip tikriausiai reik?t? suprasti 1998 m. liepos 14 d. Sprendim? *First National Bank of Chicago* (C?172/96, Rink. p. I?4387); konkre?iau žr. Dobratz, *Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, 2005, 47, 48, 153 ir paskesnius puslapius.

22 – Žr. 1990 m. kovo 27 d. Sprendim? *Boots Company* (C?126/88, Rink. p. I?1235, 13 punktas).

23 – 2002 m. spalio 15 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietij?* (C?427/98, Rink. p. I?8315, 58 punktas).

24 – Žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendim? *Argos Distributors* (C?288/94, Rink. p. I?5311, 18–20 punktai).