

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS T. APETA

IŠVADA,

pateikta 2022 m. sausio 27 d.(1)

Byla C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(*First-tier Tribunal (Tax Chamber)*) (Jungtinis Karalystės) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis – Kuponų perleidimas kaip apmokestinamasis sandoris – PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas – Sąvoka „savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais“ – Neatlygintinas kuponų suteikimas darbuotojams pagal darbuotojų pripažinimo programą“

I. Žanga

1. Ši byla yra keliasluoksnė. Išorės sluoksnyje yra labai tiesioginis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinis Karalystės) prašymas išaiškinti kilus ginčui dėl pareigos deklaruoti pardavimo PVM už apmokestinamojo asmens savo darbuotojams neatlygintinai perleistus kuponus. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nėra tikras, ar šis perleidimas turi būti laikomas teikimu „savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 26 straipsnio 1 dalies b punktą.(2)

2. Vis dėlto labiau įsigilinus šiame ginče kyla mokesčių neutralumo klausimas. Iš tiesų, jei nagrinjamas sandoris patektų PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo srityje, PVM būtų skaičiuojamas *du kartus* nuo to paties kuponų vertės. Tai yra vienas kartas, kai apmokestinamasis asmuo perleidžia juos darbuotojams, ir dar kartas, kai jie pasinaudoja kupono suteikta teise (gauti parinkto mažmeninio prekės ar paslaugos).

3. Todėl, siekdamas atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, Teisingumo Teismas turės progą patikslinti, kada kuponų, kaip antai nagrinjamų šioje byloje, atveju yra vykdytos teisinės sąlygos, būtinos prievolei apskaičiuoti PVM.

II. Teisinis pagrindas

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

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

6. PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„1. Paslaugų teikimu už atlygą laikomi šie sandoriai:

<...>

b) paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais.“(3)

7. Pagal PVM direktyvos 62 straipsnio 1 dalį apmokestinimo momentas yra „momentas, kada vykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinose teisinių sąlygose“. Pagal PVM direktyvos 63 straipsnį „apmokestinimo momentas vyksta ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“.

III. Faktinės aplinkybės, nacionalinis procesas ir prejudiciniai klausimai

8. *GE Aircraft Engine Services Limited* (toliau – ieškovas) yra bendrovė, tvarkanti ir prižiūrinti reaktyvinius variklius Jungtinėje Karalystėje. Ji priklauso *General Electric* (toliau – GE) bendrovei grupei, Amerikos tarptautiniam konglomeratui.

9. Ieškovas vykdo darbuotojų pripažinimo programą „Above & Beyond“. Pagal šią programą bet kuris ieškovo darbuotojas galėjo pasiūlyti įvertinti bet kurį kitą darbuotoją už veiklą, kuri, to darbuotojo manymu, verta ypatingo pripažinimo pagal programos reikalavimus.

10. Pagal „Above & Beyond“ programą buvo skiriami skirtingo dydžio apdovanojimai. Įvertinti siūlantys asmuo turėjo pasirinkti atitinkamo dydžio apdovanojimą ir nurodyti, kodėl siūlomas įvertinti darbuotojas jo nusipelnė. Šioje byloje nagrinėjamas tik pripažinimo programos vidurinis lygis. Pagal šią lygį pasibaigus vidaus patvirtinimo procedūrai siūlomas įvertinti darbuotojas gauna kuponą.

11. Jeigu apdovanojimas yra kuponai, atrinktam darbuotojui siunčiama nuoroda į socialinio pripažinimo paslaugų teikėjos *Globoforce Limited* (toliau – *Globoforce*) valdomą interneto svetainę. *Globoforce* interneto svetainėje apdovanotasis darbuotojas gali pasirinkti išvardytą (ir dalyvaujančią) mažmenininko kuponą. Pasirinktas kuponas gali būti panaudotas tik pas pasirinktą mažmenininką.

12. *Globoforce* kuponų tiekimas darbuotojui vyko taip, kaip nurodyta toliau. Pirma, *Globoforce* tiesiogiai pirkdavo kuponus iš atitinkamų mažmenininkų ir juos parduodavo GE Jungtinėje Valstijose (toliau – GE US). Vėliau GE US taip pat parduodavo kuponus GE būstinei, taip pat Jungtinėje Valstijose (toliau – GE HQ). Vėliau GE HQ tiekdamo tarpvalstybiniu lygiu šiuo kuponu keliems GE subjektams Jungtinėje Karalystėje. Kiekvienas iš šių subjektų, įskaitant ieškovą, kaip darbdaviai teikdavo kuponus atrinktiems darbuotojams pagal programą „Above & Beyond“.

13. Kadangi kuponai buvo tiekiami iš ne Europos Sąjungos subjektų, ieškovų mokėjo pirkimo PVM už kuponų tiekimą iš GE HQ pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą ir iš kompetentingų mokesčių institucijų susigrąžino atitinkamą sumą.
14. Kai apdovanotasis darbuotojas pasinaudodavo gautu kuponu pirkdamas prekes ar paslaugas, dalyvaujantis mažmenininkas turėjo deklaruoti pardavimo PVM nuo kupono vertės.
15. 2017 m. gruodžio 20 d. *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – atsakovas) ieškovei pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį, nurodęs 332 495 svarų sterlingų (GBP) (apie 374 389 eurais) už laikotarpį nuo 2013 m. gruodžio mėn. iki 2017 m. spalio mėn. už nedeklaruotą pardavimo PVM už pagal „Above & Beyond“ programą suteiktus kuponus.
16. Abejodamas dėl PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto aiškinimo *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar apmokestinamojo asmens atliktas trečiųjų asmenų mažmenininkų kuponų išdavimas darbuotojams pagal pažangiausių darbuotojų pripažinimo programą yra paslaugos teikimas „savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais“, kaip tai suprantama pagal <...> PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą?
2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą svarbu, kad apmokestinamasis asmuo turi verslo tikslą išduoti kuponus darbuotojams?
3. Ar atsakant į pirmąjį klausimą svarbu, kad darbuotojams išduoti kuponai yra skirti į asmeniniam naudojimui ir gali būti naudojami darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti?“
17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškino, kad ši byla yra pagrindinė byla nagrinėjant kitus apeliacinius skundus, kilusius dėl panašių faktinių aplinkybių, susijusių su 19 kitų GE grupės narių.
18. Rašytines pastabas pateikė ieškovas ir Europos Komisija. Šios šalys taip pat buvo išklausytos per posėdį, kuris vyko 2021 m. lapkričio 24 d.

IV. Analizė

19. Šios išvados struktūra yra tokia, kaip nurodyta toliau. Pradėsiu nuo PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto aiškinimo ir, atsižvelgdama į tai, atsakysiu į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus (A). Vis dėlto, kaip paaiškinsiu toliau, šioje byloje gali būti taip, kad tų pačių kuponų vertė du kartus apmokestinama PVM. Taigi nagrinėsiu klausimą, ar šis kuponų perleidimas pirmiausia yra apmokestinimo momentas (B).

A. Paslaugos, teikiamos privatiems poreikiams tenkinti arba ne apmokestinamojo asmens verslo tikslais

20. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar apmokestinamojo asmens atliekamas neatlygintinas kuponų perleidimas savo darbuotojams pagal darbuotojų pripažinimo programą, kaip antai nagrinėjamą šioje byloje, turi būti apmokestinamas PVM kaip paslaugų teikimas už atlygą, kaip to reikalaujama pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą.

21. Norint atsakyti į šį klausimą, reikia išsiaiškinti šioje nuostatoje esančią sąvoką „savo arba jo

darbuotoj? privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais“.

22. Taigi pirmiausia nagrin?siu šios s?vokos aiškinim? (1), o paskui atsakysiu ? nacionalinio teismo pateiktus klausimus (2).

1. **?statymas d?l „ne verslo tikslais“ nustatymo**

23. Pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dal? dviej? r?ši? situacijos laikomos paslaug? teikimu už atlyg?. Pirmoji susijusi su veiklai skirtu turto dal? sudaran?i? prek? naudojimu apmokestinamojo asmens arba jo darbuotoj? privatiems poreikiams arba ne verslo tikslais. Antroji susijusi su paslaug? teikimu, kur? neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo „savo arba jo darbuotoj? privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais“.

24. Šioje byloje ?domus yra neatlygintinas paslaug? teikimas. Pirmiausia reikia pažym?ti, kad šalys negin?ija, jog paslaugos buvo teikiamos ar kad paslaugos buvo teikiamos neatlygintinai. Kyla vienintelis klausimas, ar paslauga buvo suteikta privatiems poreikiams, ar verslo tikslais.

25. Šiuo klausimu reikia priminti, kad paprastai paslaug? teikimas *be* atlygio nepatenka ? PVM direktyvos taikymo srit?(4). Vis d?lto 26 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta nuo šios bendros taisykl?s leidžianti nukrypti nuostata(5). Kaip per pos?d? paaiškin? Komisija, šia nuostata sukuriam? teisin? fikcija, pagal kuri? tam tikri sandoriai, net ir sudaryti be atlygio, vis d?lto patenka ? PVM sistemos taikymo srit?.

26. Ši? nukrypti leidžian?i? nuostat? pateisina priežastys, susijusios su teisingumu ir mokes?i? neutralumu: PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktu siekiama užkirsti keli? tam, kad apmokestinamasis asmuo gaut? naudos iš savo verslui priskirt? prek? ar paslaug? naudojimo privatiems poreikiams, palyginti su ?prastu vartotoju, kuriam tenka per ankstesnius prekybos laikotarpius sukaup? PVM našta(6). Iš ties?, priešingai nei apmokestinamasis asmuo, vartotojas neturi galimyb?s išpl?sti (pirkimo) sandori? grandin?s, kad toliau perkelt? mokes?i? našt?(7).

27. Trumpai kalbant, PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktu siekiama užtikrinti, kad aplinkyb?mis, kurios nesusijusios su verslu, apmokestinamasis asmuo b?t? laikomas galutiniu vartotoju PVM tikslais.

28. Šiuo tikslu PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkte, kaip j? suprantu, vis? pirma visi neatlygintini paslaug? teikimai laikomi teikimais, skirtais apmokestinamojo asmens ar jo darbuotoj? *privatiems poreikiams*. Taigi šie sandoriai prilyginami kitiems (ne verslo) paslaug? teikimams už atlyg?, tod?l apmokestinamasis asmuo turi sumok?ti pardavimo mokest? nuo j?.

29. Jei paslaugos teikiamos neatlygintinai, apmokestinamasis asmuo savaime laikomas galutiniu vartotoju. Vis d?lto, antra, PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta, kad neatlygintinas paslaug? teikimas gali b?ti laikomas teikiamu *ne* privatiems poreikiams (taigi ir paslaug? teikimu už atlyg?), jei šios paslaugos naudojamos apmokestinamojo asmens verslo tikslais(8).

30. Vis d?lto kaip tai nustatyti?

31. Ieškov?s teigimu, reikia atsižvelgti ? apmokestinamojo asmens subjektyv? ketinim? neatlygintinai tiekti prekes ar teikti paslaugas. Taigi, jei apmokestinamasis asmuo nemokamai teik? paslaugas *d?l* verslo, šios paslaugos turi b?ti laikomos suteiktomis verslo tikslais, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkt?. Tod?l, ieškov?s nuomone, apmokestinamojo asmens verslo politika, kuria netiesiogiai siekiama didinti darbuotoj? produktyvum? gerinant pasitenkinim? ir ?sitraukim?, tur?t? b?ti pripažinta patenkan?ia ? „verslo

tikslais“ s?vok?.

32. Kaip paaiškinau šios išvados 28 punkte, PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas grindžiamas prielaida, kad *visi* apmokestinamojo asmens savo darbuotojams vykdomi neatlygintini paslaugų teikimai laikomi paslaugų teikimais ne verslo tikslais. Šiame analizės etape neatliekamas joks konkretaus nagrinėjamo sandorio vertinimas. Taigi, remiantis šia prielaida, vertinant konkretų sandorį pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą, nesvarbu, ar apmokestinamasis asmuo subjektyviai ketino tiekti ar teikti atlikti verslo tikslais, ar dėl privačių poreikių. Jei tai buvo neatlygintina, pagal PVM direktyvą preziumuojama, jog tai buvo dėl privačių poreikių.

33. Sandorio ypatumai svarbūs tik tada, kai apmokestinamasis asmuo siekia parodyti, kad konkretus sandoris, patenkantis PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo sritį, buvo faktiškai sudarytas ne privatiems poreikiams, bet verslo tikslais. Iš dviejų pagrindinių bylų, susijusių su šios nuostatos aiškinimu, – *Fillibeck*(9) ir *Danfoss ir AstraZeneca*(10) – matyti, kad Teisingumo Teismas nustato verslo tikslus tikrindamas, ar suteikta paslauga (kuri tais atvejais atitinkamai buvo susijusi su nemokamu transportu ir nemokamais pietumis) buvo „būtina“ atsižvelgiant *to konkretaus apmokestinamojo asmens verslo reikalavimus*(11).

34. Neneigiu, kad dėmesys s?vokai „būtinasis“ gali būti suprantamas kaip tam tikras subjektyvumas. Būtent tai iš esmės teigia ieškovas ir tai natūraliai išplaukia iš šios s?vokos. Vis dėlto, mano nuomone, reikia atsižvelgti ne tik į jo kalbinį reikšmę, bet žvelgti plačiau, kaip siūlo ieškovas.

35. Iš tiesų, jei kaip kriterijus būtų pripažintas apmokestinamojo asmens siūlomas tariamas verslo ketinimas, tai reikštų, kad būtent individualus apmokestinamasis asmuo turi nuspręsti, kada konkretus sandoris yra sudarytas verslo tikslais ir yra neapmokestinamas. Taigi teismas padėtų būtų sudėtinga, nes jie turėtų įvertinti, kiek šie verslo sprendimai iš tiesų būtini. Be to, s?voką „būtinumas“ leidus subjektyviai aiškinti PVM mokėtojams, gautas rezultatas būtų neprotingas, t. y. du tokie patys veiklą vykdančys apmokestinamieji asmenys, atliekantys tokius pačius teikimus, galėtų padaryti skirtingas išvadas dėl paslaugos būtinumo. Tai leistų PVM direktyvos taikymo sritį neįtraukti kitokiu atveju apmokestinamo sandorio. Akivaizdu, kad toks rezultatas nesuderinamas su siauru šios nuostatos aiškinimu, kurį pateikė Teisingumo Teismas(12).

36. Sprendimus *Fillibeck*(13) ir *Danfoss ir AstraZeneca*(14) suprantu taip, kad sandorio „būtinumo“ aiškinimas grindžiamas dviem objektyviai nustatytais elementais: pirma, ryšio tarp neatlygintinai suteiktos paslaugos ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos buvimu ir, antra, paslaugos panaudojimo kontrolės, siekiant užtikrinti, kad ji iš tikrųjų naudojama apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai ar jos skatinimui, buvimu.

37. Pirmasis elementas užtikrina, kad nagrinėjama paslauga būtų teikiama siekiant ją naudoti apmokestinamojo asmens ekonominiame veikloje(15). Vis dėlto, kaip ieškovas pabrėžė savo pastabose ir per posėdį, šis reikalavimas negali būti aiškinamas siaurai, nes iš to išplauktų, jog šio asmens veikla neįmanoma be šios paslaugos.

38. Nepaisant to, b?tinumo reikalavimas taip pat negali reikšti paslaugos, kuri paprastai ir bendrai susijusi su bet kokios r?šies veikla. Taigi aišku, kad darbuotoj? vežimas ? darb? ir atgal yra b?tinai darbu organizuoti. Vis d?lto tai savaime n?ra laikoma „verslo tikslais“, kaip tai suprantamas pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkt?. Tod?l ši paslauga negali b?ti neatlygintina ir neapmokestinama PVM. Min?tame Sprendime *Fillibeck*(16) Teisingumo Teismas sutiko, kad neatlygintinas transporto paslaug? teikimas yra verslo tikslas, ir susiejo j? su „ypatingomis statybos ?moni? savybomis“(17). Taigi šiomis ypatingomis aplinkybomis jis buvo „b?tinai“, net jei Teisingumo Teismas nelaik? vežimo ? darb? ir atgal b?tinu tradicine šio žodžio prasme.

39. Sprendime *Danfoss ir AstraZeneca*(18) toki? speciali? pramon? apibr?žian?i? kriterij? nenustatyta. Teisingumo Teismas taip pat pažym?jo, kad „?mon?s organizavimo ypatyb?s“ parodo, ar nagrin?jamas neatlygintinas paslaug? teikimas atliekamas tik verslo tikslais(19). Neatlygintini piet?s vis d?lto buvo pripažinti suteikti verslo tikslais, nes jie buvo glaudžiai susij? su konkre?iu apmokestinamojo asmens verslo organizavimu (t. y. neatlygintini piet?s teikiami tik per konkre?ius verslo susitikimus)(20).

40. Be to, net jei negalima paneigti, kad apmokestinamojo asmens darbuotoj? padid?j?s veiksmingumas, atsirad?s d?l didesnio pasitenkinimo, siejamas su jo ekonomine veikla, šis ryšys yra *bendras*, tod?l nepakankamai b?dingas apmokestinamojo asmens verslo ypatyb?ms, lygiai taip pat kaip transportas ar maisto tiekimas darbuotojams yra bendrieji bet kurios ?mon?s interesai. Taigi nemokamos dovanos, kurios motyvuoja darbuotojus, nesiskiria nuo nemokam? piet? ar transporto. Jie papras?iausiai nepatenka ? PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkte ?tvirtint? s?vok? „verslo tikslais“, nebent galima nustatyti, kad d?l specifin? apmokestinamojo asmens verslo organizavimo ar kit? ypating? aplinkybi? neatlygintinas paslaug? teikimas yra „b?tinai“, tod?l šios paslaugos iš priva?i? poreiki? srities patenka ? s?vok? „verslo tikslais“.

41. Antrasis elementas, t. y. kontrol?s, užtikrina, kad per vis? teikimo laikotarp? aptariamoms paslaugoms išlieka susijusios su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla. Kontrol?s buvimas vertinamas objektyviai. Remiantis tuo turi b?ti ?rodyta, kad *tik* apmokestinamasis asmuo bet kuriuo momentu nustat? numatyt? galutin? paslaugos paskirt?(21). Sprendime *Fillibeck*(22) kontrol? buvo nustatyta statyb? bendrovei diktuoju transporto maršrutus ir tvarkaraš?ius, o ne remiantis darbuotoj? pasirinkimu(23). Kaip ir Sprendime *Danfoss ir AstraZeneca*(24) atitinkami darbdaviai nustat? laik?, viet? ir prog?, kada j? darbuotojams bus teikiamas nemokamas maitinimas per verslo susitikimus(25).

42. Žinoma, kaip pažymi ieškov?, kontrol?s elementas savaime nereiškia, kad darbuotojas negali gauti tam tikros asmenin?s naudos d?l darbdavio neatlygintinai tiekiam? preki? ar teikiam? paslaug?. Iš ties? b?t? tikslinga ir ekonomiška neatlygintinai naudotis transportu vykstant ? sunkiai pasiekiam? darbo viet? ir iš jos, taip pat gauti sumuštini? per ilgus ar svarbius verslo susitikimus. Vis d?lto vien faktas, kad darbuotojas naudojasi darbdavio neatlygintinai teikiamomis paslaugomis (?skaitant, kaip dažniausiai yra, šildymu, bendromis saugos darbe priemonomis ir biuro baldais), nepanaikina ar nesumažina ši? preki? ir paslaug? „verslo“ tikslo(26). Galiausiai apmokestinamasis asmuo nustato ir kontroliuoja ši? bendr?j? išlaid? priskyrim?. Iš ties? iš to atsirandanti darbuotoj? galima subjektyvi nauda tik papildo nagrin?jam? „pagrindin?“ preki? tiekim? ar paslaug? teikim?(27).

43. Taigi gr?žtame prie prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim?.

2. **D?l Teisingumo Teismui pateikt? klausim?**

44. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pateikia tris klausimus. Pirmuoju

klausimu šis teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar aptariami kuponai naudojami ieškovs verslo tikslais, ar skirti privatiems poreikiams, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą. Antrasis ir trečiasis klausimai grindžiami Teisingumo Teismo atsakymu 2 pirmąjį klausimą. Jais atitinkamai siekiama išsiaiškinti, ar atsakymui 2 pirmąjį klausimą turi įtakos aptariamų kuponų naudojimas verslo tikslais (2 klausimas) ir ar gali būti reikšmingas faktas, kad kuponai skirti darbuotojams naudoti ir gali būti naudojami jų privatiems poreikiams (3 klausimas).

45. Visus tris klausimus nagrinėsiu kartu.

46. Kadangi, kaip jau buvo paaiškinta, PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas grindžiamas prielaida, kad apmokestinamojo asmens neatlygintinai darbuotojams teikiamos paslaugos laikomos paslaugomis privatiems poreikiams, iš karto darytina išvada, kad ieškovs teikiama paslauga, kai darbuotojams teikiami kuponai, skirti naudoti mažmeninės prekybos parduotuvėse, patenka į šios nuostatos taikymo sritį. Atsakant 2 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo antrąjį klausimą reikia pažymėti, kad apmokestinamojo asmens subjektyvi nuomonė (arba ketinimas), kad šie kuponai teikiami verslo tikslais, neturi reikšmės šiai išvadai.

47. Vis dėlto, jei būtų nustatyta, kad nagrinėjamos paslaugos buvo „būtinės“ ieškovs ekonominei veiklai, tai reikštų, kad jos teikiamos verslo tikslais, nors ir neatlygintinai. Taigi 2 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad būtina, jog nagrinėjamos paslaugos būtų susijusios su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, ir kad jis, kaip ši neatlygintinė paslauga teikėjas, gali kontroliuoti jų naudojimą, kad užtikrintų nepertraukiamą ryšį su savo ekonomine veikla ar jos tęstinumą.

48. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad programa „Above & Beyond“ siekiama skatinti ir atlyginti už darbuotojų darbą ir elgesį mažmenininkų kuponu. Šiuos kuponus galima išpirkti iš dalyvaujančių mažmenininkų. Per posėdį ieškovs paaiškino nežinojusi, ką darbuotojai daro su savo kuponais. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad nėra jokių naudojimo apribojimų, išskyrus tai, kad reikia pasirinkti dalyvaujantį mažmenininką iš *Globoforce* interneto svetainės. Kitaip tariant, kaip, beje, per posėdį patvirtino ieškovs, darbuotojas galėjo naudoti nagrinėjamus kuponus visiškai laisvai ir privatiems poreikiams. Pripažinimo programos kontrolė apimtą tik klausimą, ar darbuotojui bus atlyginta už papildomas pastangas darbe ir, jei taip, koku lygiu.

49. Jei šie elementai būtų patvirtinti, nebūtų jokio rodymo nei apie pakankamą ryšį su ieškovs ekonomine veikla, nei apie kuponų naudojimo kontrolę. Kitaip tariant, jei būtų laikomasi Teisingumo Teismo sprendimuose *Fillibeck*(28) ir *Danfoss ir AstraZeneca*(29) nustatytų kriterijų, nagrinėjamų kuponų perleidimas nebūtų laikomas „būtinu“ ieškovs veiklai. Kitaip tariant, nagrinėjamam sandoriui būtų taikoma PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto taisyklė kaip paslaugų teikimui už atlygą.

B. Kuponai ir apmokestinamieji sandoriai

50. Jei ši byla būtų susijusi su mikrobangų krosnelėmis(30) ar kitų paprastų prekių ar paslaugų dovanojimu, tai būtų galima išvadą užbaigti. Vis dėlto dėl kuponų kompleksiskumo pirma pateikta išvada turi būti apmąstyta.

51. Iš tiesų, jei nagrinėjamas sandoris iš tikrųjų patektų į PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo sritį, ieškovas turėtų sumokėti PVM nuo šio kupono vertės, lyg ji būtų jo galutinis vartotojas. Vis dėlto, kai darbuotojai vėliau sumoka šiais kuponais už dalyvaujančių mažmenininkų prekes ar paslaugas, jie taip pat turi mokėti PVM nuo tos pačios vertės. Kitaip tariant, PVM būtų renkamas du kartus nuo to pačio kupono vertės(31).
52. Palyginkime tai su išgalvota apmokestinamojo asmens, dovanojančio mikrobangų krosnelės savo darbuotojams, situacija. Dvigubo apmokestinimo nebūtų. PVM būtų apskaičiuojamas tik už dovanojimo sandorį.
53. Akivaizdu, kad rezultatas, lemiantis dvigubą apmokestinimą, neatitinka mokesčių neutralumo principo(32) (ir, norėtųsi pridurti, pagrindinį teisingumo principą).
54. Vis dėlto nesu įsitikinęs, kad šis rezultatas yra savaiminis PVM direktyvoje nustatytos sistemos, kuri buvo taikoma tam tikrų rūšių kuponams, šalutinis poveikis.
55. Kaip matyti iš šalių pastabų ir ginčų per posėdį, akivaizdus raginimas apmokestinti visus su kuponais susijusius sandorius, atrodo, kilo iš klaidingo Sprendimo *Astra Zeneca UK* aiškinimo(33). Iš tiesų, kvalifikuodamas kuponą perleidimu kaip „paslaugų teikimą“, atskirą nuo pagrindinės teisės, Teisingumo Teismas netiesiogiai pripažino, kad šis perleidimas yra savarankiškas apmokestinamasis sandoris.
56. Aš su tuo nesutinku.
57. Sprendime *Astra Zeneca UK*(34) darbdavys suteikė savo darbuotojams galimybę gauti kuponus už dalį jo atlyginimo grynaisiais pinigais(35). Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad PVM tikslais šis kuponų perleidimas yra „paslaugų teikimas“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį(36). Ši išvada visiškai pagrįsta: PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje prekių tiekimas apibrėžiamas kaip „teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“, o PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje pateikta priešinga apibrėžtis, pagal kurią visos paslaugos, kurios nėra „prekių tiekimas“, neišvengiamai laikomos „paslaugų teikimu“.
58. Vis dėlto vien iš šio teiginio negalima daryti išvados, kad kuponų perleidimas automatiškai tampa savarankišku apmokestinimo momentu. Be to, kad būtų ignoruojamos PVM direktyvos 62 straipsnio sąlygos, šia išvada taip pat būtų neatsižvelgta į ekonominę ir komercinę turiną, nes būtų supainioti du visiškai skirtingi sandoriai: viena vertus, kupono perleidimas ir, kita vertus, su juo susijusios pagrindinės teisės perleidimas(37).
59. Iš tiesų, kadangi PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, o ne mokėjimai, atlikti kaip atlygis už tokį tiekimą ar teikimą(38), ne visų sandorių už atlygą, ypač kai kalbama apie (būsimas ar neapibrėžtas) teises, atveju atsiranda apmokestinimo momentas(39). Kitaip tariant, kai nėra užbaigto prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, neatsiranda apmokestinimo momentas(40).
60. Taigi todėl, mano nuomone, reikia skirti, pirma, „pačios“ teisės perdavimą nuo, antra, „teisės į būsimą“ prekių tiekimą ar paslaugų teikimą perdavimą.
61. Pirmos rūšies tiekimas ar teikimas apmokestinamas PVM dėl to, kad pirkėjui iš tikrųjų baigiamos tiekti prekės ar teikti paslaugos ir dėl to jis gali būti laikomas vartotoju(41). Apmokestinimo momentas vyksta tuo momentu, kai perduodama „pati“ teisė, o PVM apskaičiuojamas visas(42). Iš tiesų gavėjui suteikiama teisė naudotis gautu kuponu panašiai kaip

asmeniui, kuriam perduota teisė naudotis intelektinės nuosavybės teise arba sporto klubo abonementu.

62. Antroji situacija rėšis, t. y. „teisė ? bėsim?“ prekė tiekimė ar paslaugė teikimė, susijusi su visiškai kitokiu apmokestinimo atveju. Imkime, pavyzdžiui, išankstinio apmokėjimo SPA centrė kuponus ar tam tikrė rėšiė turistų korteles. Šios paslaugė rėšys gali bėti apmokestinamos PVM tik tuo atveju, jei visa su jomis susijusi informacija jau yra žinoma konkrečaus sandorio įvykdymo momentu(43). Iš tiesė tik tokiomis aplinkybėmis sandorio šalys išreiškia savo ketinimė, kad visos jė teikimo finansinė pasekmė kiltė iš anksto(44). Vis dėlto, nors tokie bėsimi tiekimai ar teikimai dar nėra aiškiai nustatyti, jie negali bėti apmokestinami PVM tuo metu, kai perduodama tik teisė ? tiekimė ar teikimė (nes akivaizdu, kad PVM tarifas dar negali bėti nustatytas)(45). Iš tiesė tokiais atvejais apmokestinimo momentas persikelia į „kitė“ sandorė grandinės „lygė“ – iki to momento, kai perduodama teisė ? šė tiekimė ar teikimė arba kai visa su bėsimu tiekimu ar teikimu susijusi informacija tampa žinoma ir paaiškėja tokio tiekimo ar teikimo finansinė pasekmė(46).

63. Šė skirtumas matyti iš kuponė naudojimo, kaip nurodyta toliau.

64. Kuponų perleidimas, kaip „paėios“ teisė ? prekė tiekimė ar paslaugė teikimė perdavimas, yra užbaigtas tiekimas ar teikimas ir taip pat savarankiškas apmokestinimo momentas, nes perduodama nauda ir teisė ? gavėjas tampa (potencialiai nedelsiant) vartotoju. Taip ir kuponų perleidimas, kaip „teisė ? bėsimė“ prekė tiekimė ar paslaugė teikimė perdavimas, kuris yra pakankamai nustatytas ar nustatytinas, irgi yra užbaigtas tiekimas ar teikimas ir savarankiškas apmokestinimo momentas (pavyzdžiui, lėktuvo bilieto pirkimas). Vis dėlto tokiu atveju teisė ? bėsimė tiekimė ar teikimė tampa apmokestinama tik dėl to, kad su šiuo bėsimu tiekimu ar teikimu susijusi informacija yra žinoma tuo momentu, kai teisė perduodama (tai iš esmė prilyginama „paėios“ teisė ? perdavimui)(47). Abiem šiais atvejais PVM tampa mokėtinas už nagrinėjamė sandorė (ir už kiekvienė kuponų perleidimo sandorė).

65. Vis dėlto kuponų perleidimas, kuris apima „teisė ? bėsimė“ prekė tiekimė ar paslaugė teikimė perdavimė ir netenkina užbaigto apmokestinamojo sandorio kriterijė (t. y. apie kurė žinoma ne visa reikšminga informacija), *negali bėti* laikomas savarankišku apmokestinimo momentu atliekant perleidimė. Tokiu atveju prievolė mokėti PVM neatsiranda tuo momentu. Iš tiesė, kaip paaiškinta šios išvados 64 punkte, apmokestinimo PVM momentas įvyksta tik tada, kai tenkinami pagrindinė teisė ? visiško nustatymo kriterijai. Paprastai taip atsitinka tuo metu, kai vartotojas kuponu atsiskaito už pageidaujamė prekė ar paslaugė.

66. Šiė išvadė pagrindžia Direktyvos 2016/1065 taisyklė(48). Šioje direktyvoje pripažėstama, kad pagal dabartinė sistemė kuponė apmokestinimas PVM nėra pakankamai aiškus ir suprantamas, taigi jė siekiama nustatyti specialias jė apmokestinimo PVM taisykles, siekiant jas supaprastinti ir suderinti(49). Nors ši direktyva netaikoma „ratione temporis“(50) šios bylos faktinėms aplinkybėms, joje pateikiama bendra informacija apie tai, kaip jė apmokestinimas PVM vis dar atitinka bendruosius PVM direktyvos principus.(51)

67. Direktyva 2016/1065 „paties“ kuponų ir nustatytinos „teisė ? bėsimė kuponų tiekimė“ perleidimė sujungia į vienė „vienafunkcinio kuponų“ kategorijė.(52) Vis dėlto kuponai su nenustatyta „teise ? bėsimė kuponų tiekimė“ laikomi „daugiafunkciais kuponais“(53). Dėl pirmos kuponų rėšies šios direktyvos 30b straipsnyje patikslinama, kad kiekvienas jo perleidimas turi bėti laikomas savarankišku prekė ? tiekimu ar paslaugos teikimu, su kuriuo susijė šis kuponas, taigi ir savarankišku apmokestinimo momentu(54). Dėl antros rėšies PVM apskaičiuojamas tik faktinio atitinkamė prekė ? perdavimo ar paslaugė suteikimo momentu. Joks išankstinis sandoris neapmokestinamas PVM, įskaitant perdavimė iš apmokestinamojo asmens gavėjui.(55)

68. Bėtent dėl šiė priežasėi? abejoju, kad šioje byloje nagrinėjamė kuponų perleidimas iš tiesė

yra savarankiškas apmokestinimo momentas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 62 straipsn?.

69. Žinoma, tik prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi pakankamai faktin?s informacijos, kad galutinai nustatyt?, kaip pirmiausia kuponai buvo išleisti (t. y. su ar be PVM), kokia teis?s r?šis jais perduodama ir kada (jei iš viso) buvo sumok?tas PVM.

70. Iš ribotos bylos medžiagoje esan?ios informacijos matyti, kad nagrin?jamas sandoris susij?s su specialiais išankstinio apmok?jimo kuponais, kuri? nominali vert? nustatyta siekiant atsiskaityti su tre?iaisiais asmenimis mažmenininkais. Tai reiškia, kad PVM yra neatsiejamas nuo ši? kupon? (t. y. jis ?trauktas ? nominali? vert?), tod?l galutinis vartotojas tur?jo j? sumok?ti, kai atsiskait? kuponu su konkre?iu mažmenininku (o šis tur?jo deklaruoti pardavimo mokest?).

71. Nepakanka informacijos apie šioje byloje nagrin?jam? kupon? pob?d?. Kitaip sakant, ar šie kuponai gali b?ti naudojami tik aiškiai nustatytiems ar nustatytiems prek?ms, ar paslaugoms, ar bet kurioms dalyvaujan?i? mažmeninink? si?lomoms prek?ms ar paslaugoms. Vis d?lto per pos?d? ieškov? patvirtino, kad perleidimo momentu n?ra jokio aiškumo d?l preki? ar paslaug?, kurioms naudojami šie kuponai, r?ši? (taip pat n?ra aiškumo d?l už šias prekes ar paslaugas mok?tino PVM). Iš ties? ieškov? paaiškino, kad remiantis Direktyva 2016/1065 padarytais pakeitimais nagrin?jami kuponai b?t? prilyginami „daugiafunkciniams“ kuponams. Jei tai patvirtint? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, iš ties? atrodo, kad pagal šios išvados 62 punkte primint? jurisprudencij? šis ieškov?s savo darbuotojams atliekamas kupon? teikimas yra tik „teis?s ? b?sim?“ (dar nenustatyt?) preki? tiekim? ar paslaug? teikim? perdavimas.

72. Tokiu atveju nagrin?jamas sandoris PVM atžvilgiu b?t? neužbaigtas perdavimo iš ieškov?s jos darbuotojams momentu, taigi tai tik realesnio (ir v?lesnio) aptariamo b?simo preki? tiekimo ar paslaug? teikimo vartojimo preliminarus sandoris(56). Vadinasi, ieškov?s atliktas kupon? perleidimas savo darbuotojams n?ra apmokestinimo momentas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 62 straipsn?(57).

73. Taigi PVM b?t? apskai?iuojamas tik vien? kart? už du sandorius, susijusius su ši? kupon? naudojimu(58), b?t? laikomasi mokes?i? neutralumo principo ir atsižvelgiama ? sandorio ekonomin? turin?. Ar ši išvada neb?t? geresn?, nei, atrodo, si?lo atsakov? ir Komisija?

V. Išvada

74. Apibendrinama si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokes?i? byl? skyrius), Jungtin? Karalyst?) pateiktus prejudicinius klausimus:

Išskyrus atvejus, kai apmokestinamajam asmeniui perleidžiant kuponus darbuotojams jau yra žinoma visa reikšminga informacija apie teis? ? preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, šis perleidimas n?ra apmokestinamasis sandoris, kaip jis suprantamas pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 62 straipsn?.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamas sandoris atitinka šiuos reikalavimus.

75. Subsidiariai si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? pateiktus klausimus:

Apmokestinamojo asmens atliekamas neatlygintinas kupon? perleidimas darbuotojams pagal darbuotojo pripažinimo program?, kaip antai nagrin?jam? šioje byloje, kai šis apmokestinamasis asmuo nereikalauja ryšio su savo ekonomine veikla ar nekontroliuoja, kaip naudojami tie kuponai,

yra teikimas „[apmokestinamojo asmens] ar jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 26 straipsnio 1 dalies b punktą.

Šiai išvadai neturi reikšmės tai, kad apmokestinamasis asmuo išleido šiuos kuponus verslo tikslais.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva).

3 Dėl išsamumo pažymėtina, kad remiantis PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalimi „Valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies, jei taip neiškraipoma konkurencija.“ Šiuo atveju nėra nuorodų, kad Jungtinė Karalystė pasinaudojo šia galimybe.

4 Palyginti PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį ir 1981 m. vasario 5 d. Sprendimą *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 14 punktas) ir 1982 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 10 punktas).

5 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, 26 punktas).

6 Žr., be kita ko, 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 27 punktas), 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 41 punktas) ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 21 punktas).

7 Žr., pavyzdžiui, 1989 m. birželio 27 d. Sprendimą *Kühne* (50/88, EU:C:1989:262, 12 punktas). Taip pat žr. PVM direktyvos 30 konstatuojamąjį dalį. Šiuo klausimu taip pat žr. 1997 m. spalio 16 d. Sprendimą *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 25 punktas), 2005 m. sausio 20 d. Sprendimą *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 23 punktas) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, 46–48 punktai).

8 Žr. PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalį.

9 1997 m. spalio 16 d. sprendimas (C-258/95, EU:C:1997:491).

10 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimas (C-371/07, EU:C:2008:711).

11 Šiuo klausimu žr. 1997 m. spalio 16 d. Sprendimą *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 29 punktas) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, 59 punktas).

12 Šiuo klausimu žr. 1997 m. spalio 16 d. Sprendimą *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 26 ir 29 punktai) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, 57 ir 58 punktai).

13 1997 m. spalio 16 d. sprendimas (C-258/95, EU:C:1997:491).

14 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimas (C-371/07, EU:C:2008:711).

15 Šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimą *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 21 punktas), 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 29 punktas), 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 46 punktas), 2012 m. kovo 22 d. Sprendimą *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 38–41 punktai). Taip pat žr. generalinio advokato P. Mengozzi išvadą byloje *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:218, 65 punktas) ir *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*

(C?515/07, EU:C:2008:769, 46 punktas).

16 1997 m spalio 16 d. sprendimas (C?258/95, EU:C:1997:491).

17 Ten pat, 32 punktas.

18 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimas (C?371/07, EU:C:2008:711).

19 Ten pat, 63 punktas.

20 Ten pat, 59 ir 60 punktai.

21 Pagal analogiją žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimą *BCR Leasing IFN* (C?438/13, EU:C:2014:2093, 26 punktas).

22 1997 m spalio 16 d. sprendimas (C?258/95, EU:C:1997:491).

23 Ten pat, 22 punktas ir generalinio advokato P. Léger išvadą byloje *Fillibeck* (C?258/95, EU:C:1997:19, 44 punktas).

24 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimas (C?371/07, EU:C:2008:711).

25 Ten pat, 53 ir 60 punktai.

26 1997 m. spalio 16 d. Sprendimas *Fillibeck* (C?258/95, EU:C:1997:491, 30 punktas) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Danfoss ir AstraZeneca* (C?371/07, EU:C:2008:711, 62 punktas).

27 Pagal analogiją žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C?17/18, EU:C:2018:1038, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat d?l papildom? paslaug? neapmokestinimo priežas?i? paaiškinimo žr. 2018 m. sausio 18 d. Sprendimą *Stadion Amsterdam* (C?463/16, EU:C:2018:22, 30 punktas).

28 1997 m spalio 16 d. sprendimas (C?258/95, EU:C:1997:491).

29 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimas (C?371/07, EU:C:2008:711).

30 Per pos?d? Komisija r?m?si neatlygintinu mikrobang? krosneli? tiekimu, siekdama supaprastinti diskusijas d?l PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo ir priminti bendr? apmokestinamojo asmens b?tinyb? deklaruoti pardavimo mokest? už visus dovan? sandorius.

31 Žinoma, taip yra tik tuo atveju, jei PVM nuo kupono nebuvo aiškiai nurodytas jo kainoje ir jau buvo surinktas išdavimo momentu. Vis d?lto tai ?manoma tik tuo atveju, jei tiksli PVM suma tuo momentu jau yra žinoma.

32 Pagal analogiją žr. 2021 m. rugs?jo 30 d. Sprendimą *Icade Promotion* (C?299/20, EU:C:2021:783, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Apskritai, kiek tai susij? su mokes?i? neutralumo principo ir dvigubo apmokestinimo ryšiu taip pat žr. 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 2010 m. liepos 29 d. sprendimas (C?40/09, EU:C:2010:450).

34 Ten pat.

- 35 Ten pat, 24 punktas.
- 36 Ten pat, 26 punktas.
- 37 Žr., pavyzdžiui, 1996 m. spalio 24 d. Sprendim? *Argos Distributors* (C?288/94, EU:C:1996:398, 15 punktas), 2012 m. geguž?s 3 d. Sprendimas *Lebara* (C?520/10, EU:C:2012:264, 32 punktas) ir 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marcandi* (C?544/16, EU:C:2018:540, 32 punktas).
- 38 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* (C?419/02, EU:C:2006:122, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 39 Ten pat, 50 punktas ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Macdonald Resorts* (C?270/09, EU:C:2010:780, 31 ir 32 punktai).
- 40 Pagal analogij? 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Macdonald Resorts* (C?270/09, EU:C:2010:780, 24 ir 32 punktai), 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals and Goldsbrough Developments* (C?419/02, EU:C:2006:122, 44–51 punktai) ir 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marcandi* (C?544/16, EU:C:2018:540, 54 punktas).
- 41 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *Mohr* (C?215/94, EU:C:1996:72, 22 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2018 m. liepos 5 d. Sprendim? *Marcandi* (C?544/16, EU:C:2018:540, 45 punktas).
- 42 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Macdonald Resorts* (C?270/09, EU:C:2010:780, 32 punktas).
- 43 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* (C?419/02, EU:C:2006:122, 48 punktas), 2012 m. geguž?s 3 d. Sprendimas *Lebara* (C?520/10, EU:C:2012:264, 26 punktas), 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Orfey Baltaria* (C?549/11, EU:C:2012:832, 29 punktas) ir 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimas *Air France-KLM ir Hop!?Brit Air* (C?250/14 ir C?289/14, EU:C:2015:841, 39 punktas).
- 44 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* (C?419/02, EU:C:2006:122, 47 punktas).
- 45 Ten pat, 50 punktas.
- 46 Šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendim? *Macdonald Resorts* (C?270/09, EU:C:2010:780, 32 punktas), taip užtikrinant, kaip per pos?d? abejojo Komisija, kad PVM turi mok?ti „kažkas“.
- 47 Žr., be kita ko, 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *Orfey Baltaria* (C?549/11, EU:C:2012:832, 40 punktas).
- 48 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065, kuria iš dalies kei?iamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos d?l kupon? apmokestinimo tvarkos (OL L 177, 2016, p. 9, toliau – Direktyva 2016/1065).
- 49 Ten pat, 1, 2 ir 13 konstatuojamosios dalys.
- 50 Ten pat, 2 straipsnis ir 15 konstatuojamoji dalis.
- 51 Ten pat, 2 konstatuojamoji dalis. Šiuo klausimu pažym?tina, kad Direktyva 2016/1065 iš

ties? nesukuria naujų kuponų apmokestinimo PVM taisyklių, atvirkščiai, joje tik aiškiau pakartojama tai, kas jau numatyta teisėje. Šiuo klausimu žr. Terra, B., Kajus, J., „13.2.2.1. The voucher Directive“, *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdamas, 2021, ir C. Amand „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, *Intertax*, Vol. 45 (2), 2017, p. 156.

52 Ten pat, Direktyvos 2016/1065 30a straipsnio 2 dalis.

53 Ten pat, 30a straipsnio 3 dalis.

54 Ten pat, 30b straipsnio 1 dalis.

55 Ten pat, 30b straipsnio 2 dalis.

56 Pagal analogiją 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, 25–30 punktai).

57 Taigi, kaip paaiškinta šios išvados 70 punkte, apmokestinimo momentas vyksta vėliau, kai darbuotojas siekia atsiskaityti kuponu su dalyvaujančiu mažmenininku.

58 Žinoma, ieškovų turėjo sumokėti PVM už importuotus iš ne Europos Sąjungos kuponus. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad tai vyko taikant atvirkštinio apmokestinimo metodą. Išsamiau žr. šios išvados 13 punktą.