

Downloaded via the EU tax law app / web

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gegužės 3 d.(*)

„Apmokestinimas – Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnis – Paslaugų teikimas už atlygą – Telekomunikacijų paslaugos – Išankstinio apmokėjimo telefono kortelės, kuriose yra informacija, suteikianti galimybę skambinti su užsieniu – Prekyba per platintojų tinklą“

Byloje C-520/10

dėl *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Jungtinės Karalystės) 2010 m. spalio 22 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2010 m. lapkričio 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Lebara Ltd

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ir T. von Danwitz (pranešėjas),

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorė K. Sztranc-Szawiczek, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. spalio 13 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Lebara Ltd*, atstovaujamos QC P. Lasok ir baristerio M. Angiolini, įgaliotų solisitoriaus S. Macherla,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Hathaway ir L. Seeboruth, padedamų baristerio R. Hill,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Paraskevopoulou, M. Germani ir I. Pouli,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels, M. de Ree ir M. Bulterman bei J. Langer,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir C. Soulay,

susipažinęs su 2011 m. gruodžio 8 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2003 m. spalio 7 d. Tarybos direktyva 2003/92/EB (OL L 260, p. 8; toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Lebara Ltd* (toliau – *Lebara*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) ginčą dėl *Commissioners* pateikto pranešimo apie mokėtiną mokestį, susijusio su pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), kurį *Lebara* tariamai privalo sumokėti už jos 2005 m. kovo mėn. suteiktas telekomunikacijų paslaugas.

Teisinis pagrindas

3 Pagal 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3; toliau – Pirmoji direktyva) 2 straipsnio pirmą ir antrą pastraipas:

„Pagal bendrosios [PVM] sistemos principų, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu [PVM], gali būti atimama [PVM] dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

5 Pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimu“ laikomas teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

6 Šios direktyvos 6 straipsnyje numatyta:

„1. „Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

Tokie sandoriai gali būti, *inter alia*:

– nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu, ar ne,

<...>

4. Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis gavo ir suteikė tas paslaugas pats.

<...>“

7 Pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnį, esantį jos VI antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų sandorių vieta“:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigęs savo verslą arba turi nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

<...>

e) toliau nurodytą paslaugą, teikiamą <...> apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiais Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigęs savo verslą arba turi nuolatinę verslo vietą, į kurią teikiamos paslaugos, arba, jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

– telekomunikacijos. Telekomunikacijų paslaugos – tai paslaugos susijusios su signalų, rašytinių medžiagos, vaizdo ir garso arba informacijos perdavimu, siuntimu ir priėmimu laidinomis, radijo, optinėmis ar kitomis elektromagnetinėmis sistemomis, traukiant su tuo susijusios teisės perdavimą arba priskyrimą panaudojant galingumą tokiam perdavimui, siuntimui ar priėmimui. Šioje nuostatoje telekomunikacijų paslaugos taip pat apima nuostatas dėl priegios prie pasaulinio informacijos tinklo,

<...>“

8 Tos pačios direktyvos 10 straipsnio, esančio jos VII antraštinėje dalyje „Apmokestinimo momentas ir mokesčio apskaičiavimas“, 1 ir 2 dalių tekstas yra toks:

„1.

a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinų teisinų sąlygų.

b) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tas mokestis turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. <...>

Tačiau kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas, mokestis tampa apskaičiuotinas apmokėjimo gavimo momentu nuo gautos sumos.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 *Lebara* yra Jungtinėje Karalystėje steigta bendrovė, teikianti telekomunikacijų paslaugas. Aplinkybė pagrindinė byloje susiklostymo metu vykdydama šią veiklą ji per keliose kitose valstybėse narėse steigusius apmokestinamuosius asmenis (toliau – platintojai) parduodavo telefono korteles, skirtas šiose valstybėse narėse sėkuriams asmenims, norintiems nebrangiai skambinti trečiųsias šalis.

10 *Lebara* parduodamose kortelėse buvo nurodyta, be kita ko, prekės ženklo pavadinimas, nominali vertė platintojo steigimo valstybės narės valiuta, vienas ar keli vietiniai prisijungimo numeriai, kuriuos reikia naudoti norint skambinti, ir slapas PIN kodas. Norint skambinti, užteko žinoti šią informaciją, visų pirma PIN kodą.

11 Telefono kortelės galėjo būti naudojamos tik skambinti telefonu. Jų galiojimas buvo apribotas, pirma, jose nurodyta nominalia verte, ir, antra, konkrečiu laikotarpiu, skaičiuojamu nuo pirmojo panaudojimo dienos. Pasibaigus šiam laikotarpiui bet koks nepanaudotas skambinimo kreditas buvo prarandamas.

12 Norėdamas paskambinti atitinkamam asmeniui trečiojoje šalyje, naudotojas surinkdavo vietinį prisijungimo numerį, nurodytą kortelėje. Šis skambutis buvo priimamas vietinio telefonijos operatoriaus, su kuriuo *Lebara* prieš tai buvo sudariusi sutartį dėl vieno ar kelių specialių vietinių numerių suteikimo, telekomunikacijų tinklo ir nukreipiamas į *Lebara* priklausantį ir jos naudojamą komutacijos centrą Jungtinėje Karalystėje. Vėliau automatizuota *Lebara* sistema naudotojui nurodydavo surinkti ant kortelės esantį PIN kodą. Automatizuotai sistemai patvirtinus kodą naudotojas surinkdavo tarptautinį numerį, kuriuo norėdavo skambinti. Taigi skambutis galutinai paskirties vietoj nukreipdavo tarptautinio telefonijos paslaugų teikėjai, su kuriais *Lebara* prieš tai irgi buvo sudariusi sutartis, pagal kurias jai suteikiama prieiga prie jų tarptautinio telekomunikacijų tinklo.

13 *Lebara* parduodavo telefono korteles ne tiesiogiai vartotojams, o tik per platintojų tinklą.

14 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad platintojai telefono korteles iš *Lebara* pirkdavo už sutartą kainą, mažesnę nei šių kortelių nominali vertė, ir vėliau jas perparduodavo savo vardu ar jų pasirinktu pavadinimu arba net *Lebara* prekės ženklu. Bet kuriuo atveju platintojai veikė savo vardu ir savo sąskaita, o ne kaip *Lebara* atstovai. Telefono korteles platintojo valstybėje narėje beveik išimtinai galutiniams vartotojams parduodavo tiesiogiai platintojai arba kiti apmokestinamieji asmenys, kaip antai didmenininkai arba mažmenininkai, steigę šioje valstybėje narėje, veikdami kaip tarpininkai. *Lebara* nežinojo ir nekontroliavo, kokia kaina platintojai ar kiti tarpininkai perparduodavo korteles.

15 Telefono korteles *Lebara* aktyvuodavo platintojo prašymu su sąlyga, kad šis už jas sumokėjo. Net jei *Lebara* nežinojo galutinio vartotojo tapatybės, ji buvo įdiegusi sistemas, kurios jai leido stebėti kiekvienos parduotos kortelės panaudojimą ir nustatyti, be kita ko, ar ji galioja, koks nepanaudotas kreditas, numerius, iš kurių skambinta naudojant šią kortelę, ir numerius, kuriais skambinta. Joks platintojas ar kitas asmuo neturėjo prieigos prie šių sistemų.

16 *Lebara* nemokėjo jokio PVM už telefono kortelių pardavimą platintojams, remdamasi tuo, kad šis sandoris yra telekomunikacijų paslaugų teikimas, kurių teikimo vieta yra platintojo steigimo valstybėje narėje, o tai reiškia, kad PVM šioje valstybėje narėje turėjo mokėti platintojas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. *Lebara* nuomone, faktinis kortelės naudojimas nereiškia, kad ji teikė paslaugą už atlygą galutiniam vartotojui.

17 Tačiau *Commissioners* laikosi nuomonės, kad *Lebara* privalo sumokėti PVM Jungtinėje Karalystėje, nes ši bendrovė iš tikrųjų teikė dvi paslaugas: pirma, „išdavimas“ parduodant kortelę

platintojui ir, antra, „išpirkimas“, kai galutinis vartotojas faktiškai pasinaudoja kortele. Valstybės narės gali apmokestinėti pirmąją arba antrąją iš šių paslaugų. Jungtinėje Karalystėje apmokestinama antroji paslauga. Apmokestinamoji vertė yra platintojo *Lebara* sumokėtos sumos dalis, kuri proporcingai atitinka galutinio vartotojo faktiškai panaudotą kortelės vertės dalį, palyginti su jos nominalia verte.

18 Tuo remdamiesi *Commissioners* pateiktą pranešimą apie mokėtiną PVM, susijusį su *Lebara* 2005 m. kovo mėn. suteiktomis telekomunikacijų paslaugomis. *Lebara* pareiškė ieškinį dėl šio pranešimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

19 Šis teismas mano, be kita ko, kad, atsižvelgiant į skirtingą tokių telefono kortelių apmokestinimo praktiką kai kuriose valstybėse narėse, kyla pajamų, gautų iš prekybos telefono kortelėmis, dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo rizika. Manydamas, kad sprendimas pagrindinėje byloje priklauso nuo Sąjungos teisės išaiškinimo, *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„Šios bylos aplinkybomis:

„1. Kai apmokestinamasis asmuo (prekybininkas A) parduoda telefono korteles, suteikiantis teisė iš šio asmens gauti telekomunikacijų paslaugas, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad PVM atžvilgiu prekybininkas A sudaro du sandorius: pirmą kartą, – kai prekybininkas A kortelę iš pradžių parduoda kitam apmokestinamajam asmeniui (prekybininkui B), ir antrą kartą, – kai kortelę išperkama (t. y. kai asmuo, „galutinis vartotojas“, ją panaudoja, skambindamas telefonu)?

2. Jei taip, kokių būdu (vadovaujantis ES teisės aktais PVM srityje) reikia taikyti PVM paslaugų grandinėje, kai prekybininkas A telefono kortelę parduoda prekybininkui B, prekybininkas B perparduoda kortelę valstybėje narėje B ir galiausiai ją nusiperka galutinis vartotojas valstybėje narėje B ir panaudoja ją, skambindamas telefonu?“

Dėl prejudicinių klausimų

20 Pirmasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas susijęs su telefonijos operatoriumi, kuris teikia telekomunikacijų paslaugas – parduoda platintojui telefono korteles, kuriose yra visa reikalinga informacija skambinti telefonu užsienį, naudojantis šio operatoriaus suteikta infrastruktūra, ir kurias platintojas savo vardu ir savo sąskaita perparduoda galutiniams vartotojams tiesiogiai arba per kitus apmokestinamuosius asmenis, kaip antai didmenininkai ir mažmenininkai. Šis teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą reikia aiškinti taip, kad toks telefonijos operatorius teikia dvi paslaugas už atlygą: vieną – platintojui, kai jam parduoda telefono kortelę, o kitą – galutiniam vartotojui, kai šis skambina, naudodamasis kortelėje nurodyta informacija.

21 Teisingumo Teismui pateiktose pastabose šiuo klausimu iš esmės nurodytos trys skirtingos pozicijos. Pagal dvi pirmąsias pozicijas telefonijos operatorius teikia vieną apmokestinamą telekomunikacijų paslaugą arba platintojui, kai šis operatorius jam parduoda telefono kortelę, arba galutiniam vartotojui, kai leidžia pastarajam faktiškai naudotis kortele, kad būtų galima skambinti. Pagal trečiąją poziciją operatorius teikia dvi atskiras paslaugas, o valstybės narė gali pasirinkti, kurią apmokestinėti PVM.

22 Siekiant atsakyti į pirmąjį klausimą reikia priminti bendros PVM sistemos tikslus bei pagrindines taisykles ir pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekybos sistemos ypatybes.

23 Remiantis Pirmosios direktyvos 2 straipsniu, pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, neatsižvelgiant į sandorių skaičių gamybos ir platinimo procese iki to etapo, kuriuo skaičiuojamas mokestis (žr., be kita ko, 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rink. p. I-9373, 21 punktą ir 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Lenkiją*, C-49/09, Rink. p. I-10619, 44 punktą).

24 Tačiau sudarant kiekvieną sandorį PVM turi būti mokamas tik atskaitus PVM sumą, kuri tiesiogiai sumokėta nuo įvairių kainos sudedamųjų dalių. Atskaitos mechanizmas nustatytas taip, kad apmokestinamieji asmenys turi teisę iš PVM, kurį jie turi sumokėti, atskaityti PVM sumas, sumokėtas už įsigytas prekes ir paslaugas, ir kiekviename etape mokestis mokamas tik nuo pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (žr. minėtą sprendimą *Banca popolare di Cremona* 22 punktą ir *Komisija prieš Lenkiją* 44 punktą).

25 Tai reiškia, kad PVM sumoka tik galutinis vartotojas ir mokestis yra visiškai neutralus apmokestinamųjų asmenų, kurie dalyvauja gamybos ir platinimo procese iki galutinio apmokestinimo etapo, neatsižvelgiant į sudarytų sandorių skaičių, atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2002 m. spalio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-427/98, Rink. p. I-8315, 29 punktą).

26 Be to, remiantis Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktu, PVM apmokestinamas tik prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, o ne mokėjimai, atlikti kaip atlygis už juos (šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rink. p. I-7257, 17 punktą ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments*, C-419/02, Rink. p. I-1685, 50 punktą). Tačiau pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu, PVM gali tapti mokėtinas dar neatlikus prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, jeigu visi svarbūs apmokestinimo momentai, t. y. būsimas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, elementai jau yra žinomi (žr. minėtą Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* 48 punktą).

27 Galiausiai pagal nusistovėjusį teismų praktiką paslauga teikiama „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, todėl yra apmokestinama, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja abipusis teisinis ryšys ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą. Taigi būtinas tiesioginis suteiktos paslaugos ir gauto atlygio ryšys (žr., be kita ko, 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *RCI Europe*, C-37/08, Rink. p. I-7533, 24 ir 30 punktus; 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomiją*, C-246/08, Rink. p. I-10605, 44 ir 45 punktus ir 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *GFKL Financial Services*, C-93/10, Rink. p. I-10791, 18 ir 19 punktus).

28 Kalbant apie pagrindinį byloje nagrinėjamos prekybos sistemos ypatybes, reikia priminti, kad telefono kortelių gali būti naudojamos vieninteliu būdu, nes jos suteikia galimybę tik skambinti užsienį, o šalys, į kurias galima skambinti, ir tarifai nustatyti iš anksto. Taigi jos suteikia teisę gauti tik vienos rūšies paslaugas, kurių pobūdis ir kiekis yra nustatyti iš anksto ir kurios apmokestinamos vienu mokesčio tarifu.

29 Telefono kortelių parduodamos naudojantis prekybos grandine, kuri apima bent vieną tarpinį ūkio subjektą, t. y. platintoją, tarp telefonijos operatoriaus, kuris suteikia būtiną infrastruktūrą, kad būtų galima skambinti užsienį, ir galutinio vartotojo. Pagal sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytas faktines aplinkybes šis platintojas perparduoda telefono korteles savo vardu ir savo sąskaita.

30 Be to, kaina, kurią galutinis vartotojas moka įsigydamas telefono kortelę tiesiogiai iš platintojo ar tarpininkaujančio mažmenininko, nebūtinai visiškai atitinka šios kortelės nominalųjį

vert?. Galiausiai telefonijos operatorius, kuris nekontroliuoja platintojo ar kit? tarpinink? taikomos perpardavimo kainos, negali jos žinoti.

31 Kadangi paslauga apmokestinama, tik jeigu ji teikiama už atlyg?, o tai reiškia, kad yra abipusis ryšys tarp suteiktos paslaugos ir užmokes?io, sudaran?io atlyg? už j?, kaip pažym?ta šio sprendimo 27 punkte, reikia priminti, kad telefonijos operatorius, teikdamas telekomunikacij? paslaugas, gauna tik vien? faktin? mok?jim?.

32 Šiomis aplinkyb?mis negalima teigti, kad telefonijos operatorius teikia dvi paslaugas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dal?: vien? – platintojui, o kit? – galutiniam vartotojui.

33 Siekiant nustatyti vienintel?s šio operatoriaus už atlyg? teikiamos paslaugos, taigi – vienintel?s apmokestinamos paslaugos, gav?j?, reikia nustatyti, kas – platintojas ar galutinis vartotojas – yra susij?s su telefonijos operatoriumi abipusiu teisiniu santykiu.

34 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, pirma, kad parduodamas telefono korteles telefonijos operatorius suteikia platintojui vis? reikaling? informacij? nustatytos trukm?s skambu?iams ? užsien? atlikti, naudojantis jo teikiama infrastrukt?ra, o tai reiškia, kad jis perduoda platintojui teis? naudotis šia infrastrukt?ra tokiems skambu?iams atlikti. Taigi telefonijos operatorius teikia paslaug? platintojui.

35 Ši paslauga patenka ? „telekomunikacij? paslaug?“ s?vok?, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto dešimt? ?trauk?. Iš ties? šia nuostata ši s?voka apibr?žiama pla?iai ir apima ne tik signal? ir gars? perdavim?, bet visas paslaugas, „kuri? tikslas“ yra toks perdavimas, ir su juo susijus? teis?s naudotis priemon?mis, kad b?t? galima atlikti tok? perdavim?, perleidim?.

36 Antra, kaip atlyg? už ši? telekomunikacij? paslaug? platintojas telefonijos operatoriui sumoka su juo sutart? kain?.

37 Šis mok?jimas negali b?ti laikomas galutinio vartotojo mok?jimu telefonijos operatoriui, net jei d?l platintoj? ir tam tikrais atvejais kit? tarpini? ?kio subjekt? atliekamo telefono kortel?s perpardavimo šio mok?jimo našta galiausiai perkeliama galutiniam vartotojui.

38 Iš ties? platintojas perparduoda telefono korteles savo vardu ir savo s?skaita ir taip pat naudojasi, bent jau šio perpardavimo dalies atžvilgiu, kit? tarpini? ?kio subjekt?, kaip antai didmenininkai ir mažmenininkai, paslaugomis. Be to, galutinio vartotojo ?sigyjant telefono kortel? platintojui ar tarpiniam mažmenininkui faktiškai mokama suma neb?tinai yra identiška kainai, kuri? platintojas moka telefonijos operatoriui, ar kortel?s nominaliajai vertei ir telefonijos operatorius negali žinoti šios sumos. Be to, galutinio telefono kortel?s naudotojo tapatyb? neb?tinai žinoma tuo metu, kai platintojas moka telefonijos operatoriui, vis? pirma kai kortel? turi perparduoti kitas tarpinis ?kio subjektas.

39 Atsižvelgiant ? šias aplinkybes, negalima teigti, kad mok?damas telefonijos operatoriui platintojas jam tik perduoda galutinio vartotojo mokam? atlyg? ir taip sukuria tiesiogin? j? ryš?.

40 Be to, kadangi galutinis vartotojas neturi jokios teis?s prašyti telefonijos operatoriaus gr?žinti galim? skambinimo kredit?, nepanaudot? kortel?s galiojimo laikotarpiu, remiantis tokia teise negalima tvirtinti, kad tarp šio vartotojo ir telefonijos operatoriaus yra tiesioginis ryšys.

41 Remiantis tuo, kas išd?styta, darytina išvada, kad abipusis ryšys, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 27 punkte pamin?t? teism? praktik?, egzistuoja tarp telefonijos operatoriaus ir

platintojo, kai telefono kortelės parduodamos pirmą kartą pastarajam.

42 Taigi Pirmosios direktyvos 2 straipsnio pirmos pastraipos ir mokesčio neutralumo principo laikymasis užtikrinamas tuo atveju, kai egzistuoja telekomunikacijų paslaugų platinimo grandinė, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, be kita ko, kai platintojas neperparduoda kortelių tiesiogiai galutiniam vartotojui. Iš tiesų ir telefono kortelės pradinis pardavimas, ir vėlesnis perpardavimas yra apmokestinamieji sandoriai. Kiekviename grandinės etape PVM yra tiksliai proporcingas sumokėtai kainai ir leidžia atskaityti sumokėtą pirkimo mokestį. Konkrečiai kalbant, kai telefono kortelė parduodama paskutinį kartą galutiniam vartotojui, PVM yra tiksliai proporcingas jo mokamai kainai įsigyjant kortelę, net jei ši kaina nėra identiška nominaliai kortelės vertei.

43 Todėl pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą aiškinamas taip, kad telefonijos operatorius, kuris teikia telekomunikacijų paslaugas – parduoda platintojui telefono korteles, kuriose yra visa reikalinga informacija skambinti telefonu užsienai, naudojantis šio operatoriaus suteikta infrastruktūra, ir kurias platintojas savo vardu ir savo sąskaita perparduoda galutiniams vartotojams tiesiogiai arba per kitus apmokestinamuosius asmenis, kaip antai didmenininkai ar mažmenininkai, teikia telekomunikacijų paslaugą už atlygą platintojui. Tačiau šis operatorius neteikia antros paslaugos už atlygą galutiniam vartotojui, kai šis, įsigijęs telefono kortelę, pasinaudoja teise skambinti, naudodamasis šioje kortelėje nurodyta informacija.

44 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2003 m. spalio 7 d. Tarybos direktyva 2003/92/EB, 2 straipsnio 1 punktą reikia aiškinti taip, kad telefonijos operatorius, kuris teikia telekomunikacijų paslaugas – parduoda platintojui telefono korteles, kuriose yra visa reikalinga informacija skambinti telefonu užsienai, naudojantis šio operatoriaus suteikta infrastruktūra, ir kurias platintojas savo vardu ir savo sąskaita perparduoda galutiniams vartotojams tiesiogiai arba per kitus apmokestinamuosius asmenis, kaip antai didmenininkai ar mažmenininkai, teikia telekomunikacijų paslaugą už atlygą platintojui. Tačiau šis operatorius neteikia antros paslaugos už atlygą galutiniam vartotojui, kai šis, įsigijęs telefono kortelę, pasinaudoja teise skambinti, naudodamasis šioje kortelėje nurodyta informacija.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.