

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. vasario 28 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Europos Sąjungos Tarybos įgyvendinimo galiojimai – SESV 291 straipsnio 2 dalis – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 28 ir 397 straipsniai – Apmokestinamasis asmuo, veikiantis savo vardu, bet kito asmens naudai – Elektroninės priemonės teikiamos paslaugos teikėjas – įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011 – 9a straipsnis – Prezumpcija – Galiojimas“

Byloje C-695/20

dėl *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius), Jungtinės Karalystės) 2020 m. gruodžio 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. gruodžio 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Fenix International Ltd

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotojas L. Bay Larsen, kolegijų pirmininkai A. Arabadjev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L. S. Rossi (pranešėjas), D. Gratsias ir M. L. Arastey Sahún, teisėjai J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi ir O. Spineanu-Matei,

generalinis advokatas A. Rantos,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2022 m. gegužės 3 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Fenix International Ltd*, atstovaujamos solicitors O. Bartholomew, S. Gilchrist ir D. Greene, barristers T. Johnson, M. Schofield ir V. Sloane,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos F. Shibli, padedamo barrister A. Macnab,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos avvocato dello Stato A. Maddalo,
- Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos E. Chatziioakeimidou, M. Chavier ir E. d'Ursel,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir C. Perrin,

susipažin? su 2022 m. rugs?jo 15 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2011 m. kovo 15 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ?gyvendinimo priemon?s (OL L 77, 2011, p. 1), iš dalies pakeisto 2013 m. spalio 7 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013 (OL L 284, 2013, p. 1) (toliau – ?gyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011), 9a straipsnio galiojimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Fenix International Ltd* (toliau – *Fenix*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Mokes?i? ir muit? administratorius, Jungtin? Karalyst?) gin?? d?l pastarojo pranešimo d?l mok?tino prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) už 2017 m. liepos mėn.–2020 m. sausio mėn. ir 2020 m. balandžio mėn.

Teisinis pagrindas

Susitarimas d?l išstoijimo

3 2020 m. sausio 30 d. Sprendimu (ES) 2020/135 d?l Susitarimo d?l Jungtin?s Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?s išstoijimo iš Europos Sąjungos ir Europos atomin?s energijos bendrijos sudarymo (OL L 29, 2020, p. 1, toliau – Susitarimas d?l išstoijimo) Europos Sąjungos Taryba Europos Sąjungos ir Europos atomin?s energijos bendrijos (EAEB) vardu patvirtino š? susitarim?, kuris buvo prid?tas prie to sprendimo (OL L 29, 2020, p. 7).

4 Susitarimo d?l išstoijimo 86 straipsnio „Nebaigtos nagrin?ti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylos“ 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„2. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas toliau turi jurisdikcij? Jungtin?s Karalyst?s teism? prašymu priimti prejudicin? sprendim?, jei prašymas pateiktas iki pereinamojo laikotarpio pabaigos.

3. Šiame skyriuje laikoma, kad byla iškelta Europos Sąjungos Teisingumo Teisme ir prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas tuo momentu, kai atitinkamai Teisingumo Teismo <...> kanceliarija užregistravo dokument?, kuriuo pradedama byla.“

5 Pagal Susitarimo d?l išstoijimo 126 straipsn? pereinamasis laikotarpis prasid?jo šio susitarimo ?sigaliojimo dieną ir baig?si 2020 m. gruodžio 31 d.

PVM direktyva

6 Atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jamo pranešimo d?l mok?tino PVM dat?, jam taikomos 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/2455 (OL L 348, 2017, p. 7) (toliau – PVM direktyva), nuostatos.

7 PVM direktyvos 61–64 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(61) Yra svarbu užtikrinti vienod? PVM sistemos taikym?. Siekiant šio tikslo tikslinga patvirtinti ?gyvendinimo priemones.

(62) Šios priemon?s tur?t? vis? pirma b?ti taikomos sprendžiant dvigubo tarpvalstybinį sandorį apmokestinimo problem?, kuri gali atsirasti valstyb?ms nar?ms skirtingai taikant

apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymo reglamentuojančias taisykles.

(63) Nors gyvendinimo priemonių taikymo sritis būtų ribota, šių priemonių taikymo taktika biudžetui galėtų būti svarbi vienoje ar keliuose valstybėse narėse. Dėl to Taryba pagrįstai sau pasilieka teisę vykdyti gyvendinimo galiojimus.

(64) Taryba, remdamasi [Europos] Komisijos pasiūlymu, turėtų vieningai patvirtinti gyvendinimo priemones, atsižvelgdama į ribotą jų taikymo sritį.“

8 Šios direktyvos IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“ yra 3 skyrius „Paslaugų teikimas“, jame tvirtintas 28 straipsnis.

9 PVM direktyvos 28 straipsnyje nustatyta:

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

10 Šios direktyvos V antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų sandorių vieta“ yra 3 skyrius „Paslaugų teikimo vieta“. Šio skyriaus 3 skirsnio devyniuose poskirsniuose išvardytos įvairios paslaugų rūšys, tarp kurių 8 poskirsnyje nuo 2015 m. sausio 1 d. nurodytas telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninių paslaugų teikimas neapmokestinamiesiems asmenims. Šis poskirsnis sudaro minėtos direktyvos 58 straipsnis, kurio 1 dalyje numatyta, kad šios paslaugos apmokestinamos ten, kur tas asmuo yra įsisteigęs, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba paprastai gyvena.

11 Minėtas poskirsnis nuo 2015 m. sausio 1 d. buvo iš dalies pakeistas 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11), kurios 1 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad „gyvendinant vidaus rinkos tikslus, vykstant globalizacijai, naikinant reguliavimą ir keičiantis technologijoms susiduriama su dideliais prekybos paslaugomis apimtį ir būdą pasikeitimais. Atsiranda vis daugiau galimybių kai kurias paslaugas teikti nuotoliniu būdu“.

12 PVM direktyvos 220 straipsnyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašytų sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekia prekes ar teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

<...>“

13 Šios direktyvos 226 straipsnyje nurodyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

5) apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas įsigyjantio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas;

6) tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis;

<...>“

14 Minutos direktyvos 397 straipsnyje nustatyta:

„Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, vieningai patvirtina šiai direktyvai gyvendinti būtinas priemones.“

gyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011

15 gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 2, 4 ir 5 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(2) [PVM direktyvoje] pateikiamos apmokestinimo [PVM] taisyklės, kurias tam tikrais atvejais valstybės narės interpretuoja. Priėmus bendras [PVM direktyvą] gyvendinamąsias nuostatas turėtų būti užtikrinta, kad tais atvejais, kai kyla arba gali kilti taikymo skirtumų, prieštaraujančių tinkamam vidaus rinkos veikimui, PVM sistemos taikymas labiau atitiktų vidaus rinkos tikslus. Šios gyvendinimo priemonės yra teisiškai privalomos tik nuo šio reglamento įsigaliojimo dienos ir nepažeidžia anksčiau valstybių narių priimtų teisės aktų teisėtumo bei aiškinimo.

<...>

(4) Šio reglamento tikslas – užtikrinti vienodą dabartinės PVM sistemos taikymą nustatant [PVM direktyvą] gyvendinamąsias taisykles, visų pirma taisykles dėl apmokestinamųjų asmenų, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei apmokestinamųjų sandorių vietos. Laikantis Europos Sąjungos sutarties 5 straipsnio 4 dalyje nustatyto proporcingumo principo, šiuo reglamentu neviršijama to, kas būtina nurodytam tikslui pasiekti. Vienodą taikymą geriausiai užtikrintų reglamentas, kadangi jis yra privalomas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse.

(5) Šiose gyvendinimo priemonėse pateikiamos konkrečios taisyklės, paaiškinančios direktyvos taikymą tam tikrais atvejais, ir skirtos užtikrinti, kad tik tos konkrečios aplinkybės būtų vienodai traktuojamos visoje Sąjungoje. Todėl šios taisyklės nėra galutinės kitais atvejais, ir atsižvelgiant į jų formuluotę, į taikymą turi būti ribotas.“

16 gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 1 straipsnyje nustatyta:

„Šis reglamentas nustato tam tikrą [PVM direktyvos] I–V <...> antraštinę dalį nuostatų gyvendinimo priemones.“

17 gyvendinimo reglamento Nr. 1042/2013, kuriuo nuo 2015 m. sausio 1 d. iš dalies pakeistas gyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011, 1 ir 4 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(1) [PVM direktyvoje] nustatyta, kad nuo 2015 m. sausio 1 d. visos telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo bei elektroninėmis priemonėmis teikiamos paslaugos, suteiktos neapmokestinamajam asmeniui, turi būti apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje sistėigų paslaugas sigyjantis asmuo, kurioje jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą ar paprastai gyvena, nepriklausomai nuo to, kur sistėigų tas paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo. Dauguma kitų paslaugų, teikiamų neapmokestinamajam asmeniui, ir toliau apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje sistėigų teikėjas.

<...>

(4) Būtina nustatyti, kas [PVM] mokėjimo tikslais yra teikėjas, kai elektroninėmis priemonėmis teikiamos paslaugos arba internetu teikiamos telefono paslaugos, teikiamos paslaugos sigyjančiam asmeniui per telekomunikacijų tinklus arba sąsają ar portalą.“

18 gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnyje, trauktame gyvendinimo

reglamentu Nr. 1042/2013, nustatyta:

„1. Taikant [PVM direktyvos] 28 straipsnį, kai elektroninėmis priemonėmis teikiamos paslaugos teikiamos per telekomunikacijų tinklą, sąsają ar portalą, pavyzdžiui, taikmenų parduotuvę, laikoma, kad teikiant tas paslaugas dalyvaujantis apmokestinamasis asmuo, veikia savo vardu, bet tų paslaugų teikėjo naudai, nebent tas apmokestinamasis asmuo būtų teikėjas yra aiškiai nurodęs kaip teikėjas ir tai yra atspindėta šalių sutartinėje sąlygose.

Kad būtų laikoma, jog tas elektroninėmis priemonėmis teikiama paslauga teikėjas yra apmokestinamojo asmens aiškiai nurodytas kaip tų paslaugų teikėjas, turi būti vykdytos šios sąlygos:

a) kiekvieno teikiant tas elektroninėmis priemonėmis teikiamas paslaugas dalyvaujančio apmokestinamojo asmens išrašytoje ar pateiktoje sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyta, kokios tai paslaugos, ir jį teikėjas;

b) paslaugas teigijantiam asmeniui išrašytoje ar pateiktoje sąskaitoje ar kvite privalo būti nurodyta, kokios tai elektroninėmis priemonėmis teikiamos paslaugos, ir jį teikėjas.

Šios dalies taikymo tikslais, apmokestinamasis asmuo, kuris elektroninėmis priemonėmis teikiama paslauga teikimo atžvilgiu patvirtina, kad paslaugas teigijantis asmuo apmokestinamas ar patvirtina paslaugų teikimą arba nustato bendrąsias paslaugų teikimo sąlygas, negali aiškiai nurodyti kito asmens kaip tų paslaugų teikėjo.

2. 1 dalis tai pat taikoma tais atvejais, kai internetu teikiamos telefono paslaugos, įskaitant IP telefoniją (VoIP), yra teikiamos per telekomunikacijų tinklą, sąsają ar portalą, pavyzdžiui, taikmenų parduotuvę, laikantis tokių pačių sąlygų kaip nurodytosios toje dalyje.

3. Šis straipsnis netaikomas apmokestinamajam asmeniui, kuris tik tvarko mokėjimus už elektroninėmis priemonėmis teikiamas paslaugas ar internetu teikiamas telefono paslaugas, įskaitant IP telefoniją (VoIP), ir kuris nedalyvauja teikiant tas elektroninėmis priemonėmis teikiamas ar telefono paslaugas.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

19 Jungtinėje Karalystėje PVM tikslais registruota bendrovė *Fenix* internete eksploatuoja socialinio tinklo platformą, kuri vadinama *Only fans* (toliau – platforma *Only fans*). Platforma skirta viso pasaulio „naudotojams“, kurie pasiskirstę į „kūrėjus“ ir „gerbėjus“.

20 Kiekvienas kūrėjas turi „profilą“, kurį kelia ir paskelbia turinį, kaip antai nuotraukas, vaizdo įrašus ir žinutes. Gerbėjai už vienkartinį mokėjimą arba mėnesinį prenumeratos mokestį gali naudotis kūrėjo, kuriuos jie nori sekti arba su kuriais nori bendrauti, keltu turiniu. Be to, gerbėjai gali mokėti „arbatpinigius“ arba aukas, už kurias nesuteikiama jokie turinio.

21 Kiekvienas kūrėjas nustato mėnesinį prenumeratos mokestį, bet *Fenix* nustato mažiausią prenumeratos mokesčio ir „arbatpinigį“ sumą.

22 *Fenix* teikia ne tik platformą *Only fans*, bet ir mechanizmą, leidžiantį vykdyti finansinius sandorius. *Fenix* atsako už gerbėjo mokėjimų surinkimą ir paskirstymą, tam ji naudojasi trečiosios šalies, mokėjimo paslaugų teikėjo, teikiamomis paslaugomis. *Fenix* taip pat nustato platformos *Only fans* bendrąsias naudojimo sąlygas.

23 *Fenix* pasilieka 20 % bet kokios kūrėjo sumokėtos sumos ir dėl atitinkamos sumos išrašo sąskaitą faktūrą. Taip pasilikta sumai *Fenix* taiko 20 % PVM, nurodomą jos išrašomose

s?skaitose fakt?rose.

24 Visi mok?jimai atitinkamo gerb?jo banko i?raše rodomi kaip mok?jimai *Fenix* naudai.

25 2020 m. balandžio 22 d. mokes?i? ir muit? administratorius išsiunt? *Fenix* pranešimus d?l mok?tino PVM už 2017 m. liepos m?n.–2020 m. sausio m?n. ir 2020 m. balandžio m?n., nes man?, kad ji turi b?ti laikoma veikianti savo vardu pagal ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dal?. Tod?l šis administratorius nusprend?, kad *Fenix* turi sumok?ti PVM nuo visos iš gerb?jo gautos sumos, o ne tik nuo 20 % šios sumos, kuri? pasilieka kaip atlyg?.

26 2020 m. liepos 27 d. *Fenix* pateik? skund? *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokes?i? byl? skyrius), Jungtin? Karalyst?), kuris yra prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Šiuo skundu *Fenix* iš esm?s gin?ija pranešim? d?l mok?tino mokes?io teisinio pagrindo, t. y. ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio, galiojim? ir atitinkamas šiuose pranešimuose nurodytas sumas.

27 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme *Fenix* tvirtina, kad ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsniu iš dalies kei?iamas ir (arba) papildomas PVM direktyvos 28 straipsnis ? j? ?traukiant naujas normas. Ji teigia, kad ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalis viršija PVM direktyvos 28 straipsn?, nes joje numatyta, kad ?galiotinis, kuris dalyvauja teikiant paslaugas elektronin?mis priemon?mis, laikomas gavusiu ir teikusiu min?tas paslaugas, nors žinoma teik?jo, kuris yra ?galiotojas, tapatyb?. Tokia nuostata iš šali? atima sutartin? autonomij? ir joje neatsižvelgiama ? komercin? ir ekonomin? tikrov?. Ja iš esm?s pakei?iama ?galiotinio atsakomyb? PVM srityje, perkeliant mokes?i? našt? internete veikian?ioms platformoms, nes atrodo praktiškai ne?manoma paneigti ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies tre?ioje pastraipoje ?tvirtintos prezumpcijos. Tod?l, *Fenix* nuomone, šis 9a straipsnis viršija Tarybai pagal PVM direktyvos 397 straipsn? suteikt? ?gyvendinimo ?galiojim? ribas.

28 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla abejoni? d?l ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio galiojimo.

29 Remdamasis 2014 m. spalio 15 d. Sprendimu *Parlamentas / Komisija* (C?65/13, EU:C:2014:2289) prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabr?žia, kad pagal teis?k?ros proced?r? priimto akto ?gyvendinimo nuostata yra teis?ta, tik jeigu ji atitinka šiuo aktu siekiamus bendruosius pagrindinius tikslus, yra b?tina ar naudinga šiam teis?s aktui ?gyvendinti, ta?iau nepapildo ir iš dalies nepakei?ia net jo neesminio nuostat?. Nors ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnis laikomas PVM direktyvos 28 straipsnio taikymo priemone, vis d?lto galima teigti, kad priimdama š? 9a straipsn? Taryba nepais? jai suteikt? ?gyvendinimo ?galiojim?.

30 Konkre?iai kalbant, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, kad ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalyje ?tvirtinta prezumpcija gali b?ti taikoma visiems teikiant paslaugas dalyvaujantiems apmokestinamiesiems asmenims, ir tai yra ne technin? priemon?, o esminis teisinio reguliavimo, kylan?io iš PVM direktyvos 28 straipsnio, pakeitimas. Be to, atrodo, kad šio ?gyvendinimo reglamento 9a straipsnio 1 dalyje, konkre?iai kalbant, šios nuostatos tre?ioje pastraipoje, ?tvirtinta prezumpcija panaikina pareig? konkre?iai išnagrin?ti apmokestinamojo asmens ekonomin? ir komercin? pad?t?, kuri kyla iš PVM direktyvos 28 straipsnio, kaip Teisingumo Teismas nurod? 2011 m. liepos 14 d. Sprendime *Henfling ir kt.* (C?464/10, EU:C:2011:489).

31 Tokiomis aplinkybomis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011] 9a straipsnis negalioja dėl to, kad jis priimtas viršijant pagal [PVM direktyvos] 397 straipsnį Tarybai suteiktus gyvendinimo galiojimus arba pareigas, tiek, kiek juo papildytas ir (arba) iš dalies pakeistas [šios] direktyvos <...> 28 straipsnis?“

Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

32 Iš Susitarimo dėl išstojimo, pasirašyto 2020 m. vasario 1 d., 86 straipsnio 2 dalies matyti, kad Teisingumo Teismas turi jurisdikciją priimti prejudicinį sprendimą dėl Jungtinės Karalystės teismo prašymų, pateiktų nepasibaigus pagal šio susitarimo 126 straipsnį nustatytam pereinamajam laikotarpiui, t. y. iki 2020 m. gruodžio 31 d. Be to, remiantis šio susitarimo 86 straipsnio 3 dalimi prašymas priimti prejudicinį sprendimą laikomas pateiktu, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 2 dalį, tą dieną, kai Teisingumo Teismo kanceliarija užregistravo dokumentą dėl bylos iškilimo.

33 Nagrinėjamo atveju Jungtinės Karalystės teismo prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarija užregistravo 2020 m. gruodžio 22 d., t. y. prieš pasibaigiant pereinamajam laikotarpiui.

34 Darytina išvada, kad Teisingumo Teismas turi jurisdikciją priimti prejudicinį sprendimą dėl šio prašymo.

Dėl prejudicinio klausimo

35 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia sužinoti, ar gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalis negalioja, nes Taryba papildė ar iš dalies pakeitė PVM direktyvos 28 straipsnį ir taip viršijo pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį jai suteiktus gyvendinimo galiojimus.

Pirmosios pastabos

36 Pirmia, reikia priminti, kad pagal SESV 291 straipsnio 1 dalį valstybės narės imasi priemonių teisiškai privalomiems Sąjungos aktams gyvendinti. Vis dėlto pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį, kai tokie Sąjungos aktai turi būti gyvendinti vienodomis sąlygomis, jie suteikia gyvendinimo galiojimus Komisijai arba konkrečiais tinkamai pagrįstais ir ESS 24 bei 26 straipsniuose numatytais atvejais – Tarybai.

37 Konkrečiai kalbant apie reikalavimą tinkamai pagrįsti tokie gyvendinimo galiojimų suteikimo Tarybai, pažymėtina, jog Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad SESV 291 straipsnio 2 dalyje reikalaujama išsamiai nurodyti priežastis, dėl kurių šiai institucijai pavedama priimti priemonės, gyvendinančias teisiškai privalomą Sąjungos aktą (šiuo klausimu žr. 2016 m. kovo 1 d. Sprendimo *National Iranian Oil Company / Taryba*, C-440/14 P, EU:C:2016:128, 49 ir 50 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

38 PVM direktyvos 397 straipsnyje Tarybai suteikiami gyvendinimo galiojimai, kaip jie suprantami pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį. Minėtame 397 straipsnyje nustatyta, kad Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, vienbalsiai patvirtina PVM direktyvai gyvendinti būtinas priemones.

39 Šiuo klausimu iš PVM direktyvos 61–63 konstatuojamųjų dalių matyti, jog Sąjungos teisės

akt? leid?jas laik?si nuomon?s, kad, pirma, šios direktyvos ?gyvendinimo priemon?s turi b?ti vienodos, be kita ko, siekiant išspr?sti tarpvalstybini? sandori? dvigubo apmokestinimo problem?, valstyb?ms nar?ms galin?i? kilti d?l nevienodo taisykli?, susijusi? su apmokestinam?j? sandori? vieta, taikymo, ir, antra, Tarybai tur?t? b?ti suteikti ?galiojimai priimti tokias ?gyvendinimo priemones, nes jos gali daryti poveik? (kartais didel?) valstybi? nari? biudžetams.

40 Šie motyvai pagrindžia Tarybos ?galiojimus, kylan?ius iš PVM direktyvos 397 straipsnio, priimti priemones, b?tinias šiai direktyvai taikyti, ?skaitant ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dal?, kuria konkrečiai siekiama užtikrinti vienod? šios direktyvos 28 straipsnio taikym?.

41 Antra, d?l SESV 291 straipsnio 2 dalyje numatyt? ?gyvendinimo ?galiojim? rib? reikia priminti, kad atitinkamos srities, kaip antai PVM, pagrindini? norm? pri?mimas priklauso S?jungos teis?s akt? leid?jo kompetencijai. Remiantis tuo darytina išvada, kad nuostatos, kuriomis ?tvirtinamos svarbiausios pagrindinio teis?s akto nuostatos ir kurioms priimti b?tinias politinis sprendimas, priskirtinas prie paties teis?s akt? leid?jo ?galiojim?, negali b?ti nustatytos nei ?gyvendinimo aktuose, nei deleguotuose teis?s aktuose, nurodytuose SESV 290 straipsnyje (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugs?jo 10 d. Sprendimo *Parlamentas / Taryba*, C?363/14, EU:C:2015:579, 46 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

42 Be to, nustatant, kokios atitinkamos srities nuostatos turi b?ti laikomos svarbiausiomis, reikia remtis objektyviais ?rodymais, kuriuos gali patikrinti teismas, ir atsižvelgti ? atitinkamos srities charakteristikas ir ypatybes (2015 m. rugs?jo 10 d. Sprendimo *Parlamentas / Taryba*, C?363/14, EU:C:2015:579, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Vadinasi, kai pagal teisiškai privalom? S?jungos akt?, kaip antai PVM direktyv?, Taryba turi ?galiojimus priimti ?gyvendinimo priemones, kaip antai ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dal?, ši institucija, naudodamasi tokiais ?galiojimais, negali nustatyti pagrindini? šios srities taisykli?, nes jos turi b?ti priimtose laikantis taikytinos teis?k?ros proced?ros, t. y. PVM direktyvos atveju – pagal speciali? proced?r?, nustatyt? SESV 113 straipsnyje.

44 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad, kai Komisijai suteikiami ?gyvendinimo ?galiojimai, siekdama užtikrinti vienodas ?gyvendinimo s?lygas visose valstyb?se nar?se ji turi patikslinti pagal teis?k?ros proced?r? priimto aptariamo akto turin?. Taigi, Komisijos priimto ?gyvendinimo akto nuostatos, viena vertus, turi atitikti bendruosius pagrindinius teis?s akto tikslus, kuriuos tomis nuostatomis siekiama sukonkretinti, ir, kita vertus, turi b?ti b?tinios ar naudingos siekiant vienodai ?gyvendinti t? akt?, ta?iau negali papildyti ar iš dalies pakeisti net neesmini? nuostat? (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 15 d. Sprendimo *Parlamentas / Komisija*, C?65/13, EU:C:2014:2289, 43–46 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

45 Šie argumentai, susij? su Komisijos ?gyvendinimo ?galiojim? ribomis, taip pat taikomi, kai pagal SESV 291 straipsnio 2 dal? tokie ?galiojimai suteikiami Tarybai.

46 Iš ties?, pirma, svarbu pažym?ti, kad minint Komisij? ir Taryb? SESV 291 straipsnio 2 dalyje nedaroma jokio skirtumo d?l ?gyvendinimo ?galiojim? pob?džio ir apimties atsižvelgiant ? institucij?, kuriai jie suteikti.

47 Antra, iš SESV 290 ir 291 straipsni? strukt?ros matyti, kad Tarybos naudojimas ?gyvendinimo ?galiojimais negali b?ti reguliuojamas kitokiomis s?lygomis nei tos, kurios taikomos Komisijai, kai ji ?gyvendina savo ?gyvendinimo ?galiojimus.

48 Iš ties? atskiriant ?gyvendinimo aktus nuo deleguot?j? akt?, kuriuos gali priimti tik Komisija SESV 290 straipsnyje numatytomis s?lygomis ir kuriais jai leidžiama papildyti ar iš dalies pakeisti

tam tikras neesmines S?jungos teis?k?ros proced?ra priimto akto nuostatas, pagal SESV 290 ir 291 straipsnius užtikrinama, kad, kai S?jungos teis?s akt? leid?jas paveda Tarybai priimti ?gyvendinimo aktus, ji neturi toki? ?galiojim?, kurie Komisijai suteikiami priimant deleguotuosius aktus. Vadinasi, Taryba negali ?gyvendinimo aktais papildyti ar iš dalies pakeisti net ir neesmini? teis?k?ros proced?ra priimto akto nuostat?.

49 Iš viso to, kas išd?styta, matyti, kad Komisijai ir Tarybai pagal SESV 291 straipsnio 2 dal? suteikti ?gyvendinimo ?galiojimai iš esm?s apima ?galiojimus priimti priemonės, kurios yra b?tinos ar naudingos siekiant vienodai ?gyvendinti teis?k?ros proced?ra priimto akto, kurio pagrindu jos buvo priimtos, nuostatas ir kuriose, laikantis šiuo aktu siekiam? bendr?j? pagrindini? tiksl?, tik sukonkretinamas jo turinys, iš dalies nepakei?iant ar nepapildant esmini? arba neesmini? jo nuostat?.

50 Konkre?iai kalbant, reikia manyti, kad ?gyvendinimo priemon? tik sukonkreтина atitinkamo teis?k?ros proced?ra priimto akto nuostatas, kai ja tik bendrai arba tam tikrais atvejais konkre?iai siekiama patikslinti ši? nuostat? taikymo srit? arba nustatyti j? taikymo tvark?, ta?iau su s?lyga, kad šia priemone nesukuriama prieštaravimo min?t? nuostat? tikslams ir visiškai nekei?iamas šio akto norminis turinys ar jo taikymo sritis.

51 Taigi siekiant nustatyti, ar priimdama ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dal? Taryba laik?si jai pagal SESV 291 straipsnio 2 dal? PVM direktyvos 397 straipsniu suteikt? ?gyvendinimo ?galiojim? rib?, reikia patikrinti, ar 9a straipsnio 1 dalis tik sukonkreтина šios direktyvos 28 straipsnio turin?, o tam b?tina išanalizuoti, ar min?to 9a straipsnio 1 dalis, pirma, atitinka bendruosius pagrindinius šios direktyvos, ypa? jos 28 straipsnio, tikslus, antra, yra b?tina ar naudinga vienodam 28 straipsnio ?gyvendinimui palengvinti ir, tre?ia, niekaip nepapildo ar iš dalies nepakei?ia 28 straipsnio.

D?l ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies atitikties bendriesiems pagrindiniams PVM direktyva siekiamiems tikslams

52 Pirmiausia primintina, kad PVM direktyva siekiama nustatyti bendr? PVM sistem?. Siekiant vienodai taikyti ši? sistem? (tai yra vienas iš šios direktyvos tiksl?), kaip, be kita ko, pabr?žta jos 61 konstatuojamojoje dalyje, s?vokos, kuriomis apibr?žinama šios direktyvos taikymo sritis, kaip antai „apmokestinamieji sandoriai“, „apmokestinamieji asmenys“ ir „ekonomin? veikla“, turi b?ti aiškinamos autonomiškai ir vienodai (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugs?jo 29 d. Sprendimo *Gmina Wroc?aw*, C?276/14, EU:C:2015:635, 26 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

53 Pagal PVM direktyvos 28 straipsn?, esant? šios direktyvos IV antraštin?je dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“, kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis pats gavo ir suteik? tas paslaugas.

54 Šis straipsnis, kuris suformuluotas bendrai, nenurodant jo taikymo srities ar apimties apribojim?, ir kuris d?l to apima visas paslaug? kategorijas (šiuo klausimu žr. 2011 m. liepos 14 d. Sprendimo *Henfling ir kt.*, C?464/10, EU:C:2011:489, 36 punkt?), sukuria dviej? viena po kitos teikiam? vienod? paslaug? teisin? fikcij? – pagal j? subjektas, kuris dalyvauja teikiant paslaugas ir yra komisionierius, laikomas gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio naudai jis veikia, t. y. komitento, prieš asmeniškai teikdamas šias paslaugas klientui (2021 m. sausio 21 d. Sprendimo *UCMR – ADA*, C?501/19, EU:C:2021:50, 43 straipsnis ir jame nurodyta jurisprudencija).

55 Taigi pagal PVM direktyvos 28 straipsnį apmokestinamasis asmuo, kuris teikdamas paslaugas veikia kaip tarpininkas savo vardu, bet kito asmens naudai, laikomas šio paslaugų teikėju.

56 Antra, iš gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 2, 4 ir 5 konstatuojamųjų dalių matyti: kadangi PVM direktyvoje nustatytos normos tam tikrais atvejais valstybės narėse taikomos skirtingai, o tai nesuderinama su geru vidaus rinkos veikimu, šiuo gyvendinimo reglamentu siekiama užtikrinti vienodą dabartinės PVM sistemos taikymą, priimant PVM direktyvą gyvendinančias nuostatas, visų pirma dėl paslaugų teikimo, kurios turi išspręsti tam tikrus taikymo klausimus ir padėti vienodai vertinti visoje Sąjungoje tik konkrečius joje reglamentuojamus atvejus.

57 Konkrečiai kalbant apie gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalį, nustatytą gyvendinimo reglamentu Nr. 1042/2013, iš pastarojo reglamento 1 ir 4 konstatuojamųjų dalių matyti, kad, atsižvelgdama PVM direktyvoje tvirtinto neapmokestinamajam asmeniui elektroninėmis priemonėmis teikiamų paslaugų – kurios nuo 2015 m. sausio 1 d. yra apmokestinamos paslaugų gavėjo sistėigimo vietos, nuolatinės gyvenamosios vietos arba vietos, kurioje šis paprastai gyvena, valstybėje narėje, neatsižvelgiant į tas paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens sistėigimo vietą – apmokestinimo pokyčius, Taryba manė, kad būtina nurodyti, kas PVM tikslais yra paslaugų teikėjas, kai tos paslaugos teikiamos per telekomunikacijų tinklą, sąsają ar portalą.

58 Būtent šiomis aplinkybėmis gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalyje nurodyta, kokiomis sąlygomis laikytina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris dalyvauja teikiant šias paslaugas, veikia savo vardu, bet teikėjo naudai, „taikant [PVM direktyvos] 28 straipsnį“ ir tuo atveju, kai paslaugos elektroninėmis priemonėmis teikiamos per telekomunikacijų tinklą, sąsają ar portalą, kaip antai taikmenų parduotuvė.

59 Taip gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalimi siekiama užtikrinti, kad nuo 2015 m. sausio 1 d. tokiems apmokestinamiesiems asmenims būtų vienodai taikoma PVM direktyvos 28 straipsnyje nustatyta prezumpcija, taigi, ir šioje direktyvoje nustatyta bendra PVM sistema 9a straipsnio 1 dalyje nurodytoms paslaugoms, kurios patenka į 28 straipsnio taikymo sritį, apimančią, kaip matyti iš šio sprendimo 54 punkto, visų kategorijų paslaugas.

60 Darytina išvada, kad gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies nuostatos atitinka bendruosius pagrindinius PVM direktyvos, visų pirma jos 28 straipsnio, tikslus.

Dėl gyvendinimo reglamento 9a straipsnio 1 dalies bėtinės ar naudos gyvendinant PVM direktyvos 28 straipsnį

61 Iš Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos reglamento, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas Nr. 282/2011 dėl paslaugų teikimo vietos (COM (2012) 763 *final*), kuriuo remiantis šis gyvendinimo reglamentą trauktas 9a straipsnis, aiškinamojo memorandumo matyti, kad, atsižvelgiant į nuo 2015 m. sausio 1 d. padarytus PVM direktyvos pakeitimus, susijusius su tam tikrų paslaugų, skaitant telekomunikacijų ir elektroninėmis priemonėmis teikiamas paslaugas, teikimo apmokestinimo vietą, siekiant užtikrinti teisinį saugumą paslaugų teikėjams ir išvengti dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo, kuris atsirastų dėl skirtingos gyvendinimo tvarkos valstybės narėse, tapo būtina iš dalies pakeisti tą gyvendinimo reglamentą, kad būtų nustatyta, kaip reikėtų taikyti atitinkamas PVM direktyvos nuostatas.

62 Šiomis aplinkybėmis reikia manyti, kad Įgyvendinimo reglamento Nr. 28/2011 9a straipsnio 1 dalis yra naudinga, net būtina, siekiant vienodai įgyvendinti PVM direktyvos 28 straipsnį.

Dėl to, ar pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 28/2011 9a straipsnio 1 dalį laikomasi draudimo papildyti arba iš dalies pakeisti PVM direktyvos 28 straipsnio turinį?

63 *Fenix* teigimu, Įgyvendinimo reglamento Nr. 28/2011 9a straipsnio 1 dalies trijose pastraipose papildomas ar iš dalies pakeičiamas PVM direktyvos 28 straipsnis, todėl jomis nepaisoma Tarybai suteiktą įgyvendinimo įgaliojimų ribą.

64 Kiek tai susiję su Įgyvendinimo reglamento Nr. 28/2011 9a straipsnio 1 dalies pirma pastraipa, *Fenix* mano, kad, pirma, Sąjungos teisės aktų leidėjas PVM direktyvos 28 straipsnyje neketino reglamentuoti klausimo, kokiais atvejais apmokestinamasis asmuo, kuris dalyvauja teikiant paslaugas, veikia savo vardu, bet kito asmens naudai, o Taryba, neviršydamą savo įgaliojimų, negali to ištaisyti Įgyvendinimo aktu. Antra, pasak *Fenix*, šio 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje tvirtinta prezumpcija taikoma neatsižvelgiant į sutartinę ir komercinę tikrovę, nepaisant Teisingumo Teismo jurisprudencijos, ir ji iš esmės pakeičia komisieriaus atsakomybę PVM srityje.

65 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 28/2011 9a straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą apmokestinamasis asmuo, kuris dalyvauja teikiant paslaugas elektroninėmis priemonėmis per telekomunikacijų tinklą, sąsają ar portalą, pavyzdžiui, taikmenų parduotuvę, „[laikomas veikiančiu] savo vardu, bet tų paslaugų teikėjo naudai, nebent tas apmokestinamasis asmuo būtų teikęs yra aiškiai nurodęs kaip teikęs ir tai yra atspindėta šalių sutartinėje sąlygoje“.

66 PVM direktyvoje nėra nieko, kas leistų manyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas atsisakė teisės, prireikus pagal šios direktyvos 397 straipsnį suteikdamas Tarybai įgyvendinimo įgaliojimus, užtikrinti vienodą šios direktyvos 28 straipsnyje nustatytą sąlygą, visų pirma sąlygos, kad apmokestinamasis asmuo, dalyvaujantis teikiant paslaugą, turi veikti savo vardu, bet kito asmens naudai, kad būtų laikomas paslaugos teikėju, taikymu. Juo labiau kad ši sąlyga yra esminė siekiant įgyvendinti PVM direktyvos 28 straipsnyje tvirtintą prezumpciją, taigi, ir vienodai taikyti bendrą PVM sistemą, o tai, kaip priminta šio sprendimo 52 punkte, yra vienas iš šios direktyvos tikslų.

67 Konkrečiai dėl klausimo, ar Įgyvendinimo reglamento Nr. 28/2011 9a straipsnio 1 dalies pirma pastraipa Tarybos parengtoje redakcijoje papildoma ar iš dalies pakeičia PVM direktyvos 28 straipsnio turinį, pirma, reikėtų pažymėti, kad aplinkybės, jog Įgyvendinimo reglamento Nr. 28/2011 9a straipsnio 1 dalis, kaip nurodyta šio sprendimo 59 punkte, susijusi tik su kai kuriomis PVM direktyvos 28 straipsnyje nurodytomis paslaugomis, taigi su tam tikrais konkrečiais atvejais, jokių būdu nedraudžia, kaip matyti iš šio sprendimo 50 punkto, 9a straipsnio 1 dalį laikyti tik patikslinančia 28 straipsnio turinį.

68 Antra, kadangi Įgyvendinimo reglamento Nr. 28/2011 9a straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuris teikia paslaugas elektroninėmis priemonėmis, „[laikomas veikiančiu] savo vardu, bet tų paslaugų teikėjo naudai“, reikėtų pažymėti, kad šioje nuostatoje tik patikslinami atvejai, kai laikoma, kad tenkinama su PVM direktyvos 28 straipsnio taikymo asmenų atžvilgiu sritimi susijusi sąlyga, kuri yra būtina norint taikyti joje nurodytą prezumpciją, bet ją nepapildomas ir iš dalies nepakeičiamas to straipsnio turinys.

69 Konkrečiai kalbant, Įgyvendinimo reglamento Nr. 28/2011 9a straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje tvirtinta prezumpcija visiškai atitinka PVM direktyvos 28 straipsnio logiką. Iš tiesų,

kaip savo išvados 75 punkte pažymėjo generalinis advokatas, net prieš priimant šio 9a straipsnį PVM direktyvos 28 straipsnio tikslas buvo perkelti atsakomybę PVM srityje, kiek tai susiję su paslaugų teikimu, kai apmokestinamasis asmuo veikia savo vardu, bet kito asmens naudai.

70 Vadinasi, įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje įtvirtinta prezumpcija nekeičia PVM direktyvos 28 straipsnyje įtvirtintos prezumpcijos pobūdžio; visiškai į ją įtraukdama, ji tik į patikslina, esant konkrečiam paslaugų, teikiamų elektroninėmis priemonėmis per telekomunikacijų tinklą, svetainę ar portalą, pavyzdžiui, taikmenų parduotuvę, kontekstui.

71 Trečia, priduriant frazę „nebent tas apmokestinamasis asmuo tai teikė“ yra aiškiai nurodoma kaip teikė ir tai yra atspindima šalių sutartinę sąlygose“, įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje leidžiama paneigti šią prezumpciją, atsižvelgiant į sutartinius santykius tarp ekonominių sandorių grandinių dalyvių.

72 Šiuo klausimu reikia priminti, kad sutartiniai susitarimai iš esmės atspindi sandorių ekonominę ir komercinę tikrovę, atsižvelgimas į kurią yra pagrindinis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus, nes į reikšmingas sutarties sąlygas reikia atsižvelgti siekiant nustatyti paslaugų teikėjų ir gavėjų vykdant „paslaugų teikimo“ sandorį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos nuostatas (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 ir 43 punktus ir 2022 m. vasario 24 d. Sprendimo *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/20, EU:C:2022:116, 58 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

73 Taigi Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad PVM direktyvos 28 straipsnyje įtvirtinta sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti savo paties vardu, bet kito asmens naudai, turi būti patikrinta atsižvelgiant į šalių sutartinius santykius (šiuo klausimu žr. 2011 m. liepos 14 d. Sprendimo *Henfling ir kt.*, C-464/10, EU:C:2011:489, 40 punktą).

74 Darytina išvada, kad įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatiusi, jog prezumpcija, kad šioje nuostatoje nurodytas apmokestinamasis asmuo veikia savo vardu, bet atitinkamą paslaugų teikėjo naudai, gali būti paneigta, jei iš šalių sutartinio susitarimo matyti, kad šis aiškiai pripažintas paslaugų teikėju, Taryba tik sukonkretino PVM direktyvos 28 straipsnio, kaip į įšaiškino Teisingumo Teismas, normatyvinę turinčią kad užtikrinti šio straipsnio įgyvendinimą vienodomis sąlygomis visoje Sąjungoje.

75 Dėl įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies antros pastraipos pažymėtina, kad pagal šią nuostatą turi būti vykdytos dvi sąlygos, „kad būtų laikoma, jog tas elektroninėmis priemonėmis teikiamą paslaugų teikėjas yra apmokestinamojo asmens aiškiai nurodytas kaip tas paslaugų teikėjas“. Pirma, kiekvieno apmokestinamojo asmens, dalyvaujančio teikiant elektroninėmis priemonėmis teikiamas paslaugas, išrašytoje arba pateiktoje sąskaitoje faktūroje turi būti nurodytos šios paslaugos ir jų teikėjas. Antra, klientui išrašytoje ar jam pateiktoje sąskaitoje faktūroje arba kvite turi būti nurodytos elektroninėmis priemonėmis teikiamos paslaugos ir šių paslaugų teikėjas.

76 Kaip generalinis advokatas iš esmės nurodė savo išvados 76 punkte, ši nuostata yra glaudžiai susijusi su įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies pirma pastraipa ir atitinka šio reglamento logiką, išsamiau nustatydama sąskaitų faktūrų išrašymo sąlygas, pagal kurias apmokestinamasis asmuo aiškiai pripažįsta paslaugų teikėjų, teikiant paslaugas elektroninėmis priemonėmis, šių paslaugų teikėju.

77 Rekvizitai, kurie pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 5 ir 6 punktus turi būti nurodyti sąskaitoje faktūroje, t. y. dokumente, kurį pagal šios direktyvos 220 straipsnio 1 punktą kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi tinkamai išrašyti (tai jis turi užtikrinti) už kiekvieną jo teikiamą

paslaugų, be kita ko, kitam apmokestinamajam asmeniui (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Evita?K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 49 punktų ir jame nurodytą jurisprudenciją), sudaro duomenis, kurie yra ?vairi? šali? komercini? ir sutartini? santyki? dalis ir kurie laikomi atspindin?iais nagrin?jam? sandori? ekonomin? ir komercin? tikrov?. Šie rekvizitai taip pat gali leisti ?vertinti ?vairi? ?kio subjekt?, dalyvaujan?i? elektronin?mis priemon?mis teikiant paslaugas, tarpusavio santykius.

78 Taigi ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje tik pateikiami duomenys, leidžiantys konkre?iai ?vertinti sandori? ekonomin? ir komercin? tikrov?, situacijas ir s?lygas, kurioms susiklos?ius šios nuostatos pirmoje pastraipoje ?tvirtinta prezumpcija, atitinkanti PVM direktyvos 28 straipsnio prezumpcij?, gali b?ti paneigta.

79 Vadinasi, kiek tai susij? su duomenimis, leidžian?iais paneigti ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nurodytą prezumpciją (juos turi konkre?iai ?vertinti valstybi? nari? mokes?i? institucijos ir teismai), pati šio 9a straipsnio 1 dalies antra pastraipa, atsižvelgiant ? šio sprendimo 71–74 punktuose pateiktas išvadas, negali b?ti laikoma papildan?ia ar iš dalies pakei?ian?ia PVM direktyvos 28 straipsnyje nustatytą norminą turinį.

80 Galiausiai, kalbant apie ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies tre?ią pastraipą, reikia priminti, kad pagal j? „šios dalies <...> tikslais, apmokestinamasis asmuo, kuris elektronin?mis priemon?mis teikiamą paslaugą teikimo atžvilgiu patvirtina, kad paslaugas ?sigyjantis asmuo apmokestinamas[,] ar patvirtina paslaugą teikimą arba nustato bendr?sias paslaugą teikimo s?lygas, negali aiškiai nurodyti kito asmens kaip t? paslaugą teik?jo“.

81 Taigi iš šios tre?ios pastraipos matyti, kad, kai apmokestinamajam asmeniui taikomas vienas iš trijų min?toje pastraipoje nurodytų atvejų, ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje ?tvirtinta prezumpcija negali b?ti paneigta, tod?l ji tampa nenugin?ijama. Kitaip tariant, tuo atveju, kai elektronin?mis priemon?mis teikiamos paslaugos teikiamos per telekomunikacijų tinklą, s?sają ar portalą, kaip antai taikmenų parduotuv?, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo, kuris dalyvauja teikiant šias paslaugas, visada veikia savo vardu, bet ši? paslaugą teik?jo naudai, tod?l jis pats laikomas ši? paslaugą teik?ju, kai paslaugą gav?jui leidžia išrašyti s?skaitą faktūrą arba teikti tas pa?ias paslaugas ar nustato bendr?sias tokio teikimo s?lygas.

82 Vis d?lto reikia pažym?ti, kad, priešingai, nei teigia *Fenix*, priimdama to ?gyvendinimo reglamento 9a straipsnio 1 dalies tre?ią pastraipą Taryba atsižvelg? ? ekonomin? ir komercin? sandori? tikrovę esant konkre?iam paslaugų, teikiamų elektronin?mis priemon?mis per telekomunikacijų tinklą, s?sają ar portalą, pavyzdžiui, taikmenų parduotuvę, kontekstui, kaip reikalaujama PVM direktyvos 28 straipsnyje, atsižvelgiant ? sprendimo 73 punkte nurodytą jurisprudenciją.

83 Kai apmokestinamasis asmuo, kuris dalyvauja teikiant paslaugas elektronin?mis priemon?mis, pavyzdžiui, valdydamas internetiną socialinio tinklo platformą, turi ?galiojimus arba leisti teikti tokias paslaugas, arba išrašyti už jas s?skaitas faktūras, arba nustatyti tokio teikimo s?lygas, jis turi galimybę vienašališkai nustatyti esminius paslaugos elementus, pavyzdžiui, kada ir kaip jos bus teikiamos, ar s?lygas, kuriomis bus mokamas atlygis, arba taisykles, sudaran?ias bendrą t? paslaugų sistemą. Tokiomis aplinkyb?mis ir atsižvelgiant ? ekonomin? ir komercin? tikrovę, kuri? jos atspindi, apmokestinamasis asmuo turi b?ti laikomas paslaugą teik?ju pagal PVM direktyvos 28 straipsnį.

84 Taigi aiškiai su PVM direktyvos 28 straipsniu suderinama tai, kad apmokestinamajam asmeniui ir toliau taikytina šiame 28 straipsnyje ?tvirtinta prezumpcija, kai jis ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies tre?ioje pastraipoje išvardytomis aplinkyb?mis

nurodo sutartyje kitą apmokestinamąjį asmenį kaip atitinkamą paslaugų teikėjų. Pagal 28 straipsnį neleidžiamos sutarties sąlygos, kurios neatspindi ekonominės ir komercinės tikrovės.

85 Tai, kad įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies trečiojoje pastraipoje numatyti atvejai nenurodytos PVM direktyvos 28 straipsnyje, negali paneigti šios analizės.

86 Iš tiesų, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 50 ir 82–84 punktuose, pakanka pažymėti, kad, aiškiai išvardijant šiuos atvejus, įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies trečia pastraipa iš dalies nekeičia PVM direktyvos 28 straipsnyje nustatyto norminio turinio; atvirkščiai, joje tik sukonkretinamas jos taikymas konkrečiu šio įgyvendinimo reglamento 9a straipsnio 1 dalyje nurodytą paslaugų atveju.

87 Dėl panašios priežasties negalima sutikti ir su *Fenix* argumentu, kad PVM direktyvos 28 straipsniui prieštarautų šiame straipsnyje nurodyto apmokestinamojo asmens laikymas paslaugų teikėju, kai galutinis klientas žino apie komitento komisionieriui suteiktą įgaliojimą ir šio komitento tapatybę.

88 Šiuo klausimu pažymėtina, jog tam, kad būtų galima taikyti PVM direktyvos 28 straipsnį, turi būti įgaliojimas, kurį vykdydamas komisionierius dalyvauja teikiant paslaugas komitento naudai (2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 51 punktas). Vis dėlto net darant prielaidą, kad, nepaisant sudėtingų sandorių grandinių, būdingų paslaugų teikimui elektroninėmis priemonėmis, tam tikrais atvejais galutinis klientas gali žinoti apie įgaliojimą ir komitento tapatybę, vien ši aplinkybė nepakanka, kad būtų atmesta galimybė, jog apmokestinamasis asmuo, kuris dalyvauja teikiant paslaugas, veikia savo vardu, bet kito asmens naudai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 28 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2011 m. liepos 14 d. Sprendimo *Henfling ir kt.*, C-464/10, EU:C:2011:489, 43 punktą). Iš tiesų svarbiausia yra šio apmokestinamojo asmens įgaliojimai teikiant paslaugas.

89 Šiomis aplinkybėmis, kaip ir įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies pirmą dviejų pastraipų atveju, šios nuostatos trečia pastraipa negali būti laikoma papildančia ar iš dalies pakeičiančia PVM direktyvos 28 straipsnį.

90 Vadinas, priimdama įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalį, kuria siekiama užtikrinti vienodą PVM direktyvos 28 straipsnio taikymą Sąjungoje pirmoje nuostatoje nurodytoms paslaugoms, Taryba neviršijo jai pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį šios direktyvos 397 straipsniu suteiktą įgyvendinimo įgaliojimą.

91 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: jį išnagrinėjus nenustatyta nieko, kas galėtų paveikti įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio 1 dalies įgaliojimą atsižvelgiant į PVM direktyvos 28 ir 397 straipsnius ir SESV 291 straipsnio 2 dalį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

92 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 (didžioji kolegija) nusprendžia:

Išnagrinėjus prejudicinį klausimą nenustatyta nieko, kas galėtų paveikti 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, iš dalies pakeisto 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013, 9a straipsnio 1 dalies įgaliojimą atsižvelgiant į 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos

2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, i? dalies pakeistos 2017 m. gruod?io 5 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/2455, 28 ir 397 straipsnius ir SESV 291 straipsnio 2 dal?.

Para?ai.

* Proceso kalba: angl?.