

GENERALINIO ADVOKATO

NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA

pateikta 2011 m. gruodžio 8 d.(1)

Byla C-520/10

Lebara Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(*First-tier Tribunal, Tax Chamber* (Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčiai – Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnis – 6 straipsnio 4 dalis – Paslaugų teikimas – Paslaugų gavėjai – Telekomunikacijų paslaugos – Iš anksto apmokėtos telefono kortelės su informacija, suteikiančia galimybę skambinti užsien – Prekyba telefono kortelėmis per platintojus – PVM taikymo taisyklės – Komisionierius – Platinimo paslauga – Viena paslauga“

I – **Pavadas**

1. Gana dažnai Teisingumo Teismo prašoma nurodyti, kaip teisingai taikyti pridėtinės vertės mokestį (PVM) sudėtingiems sandoriams; ši užduotis gali būti labai sunki modernių technologijų srityje. Šis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* nagrinėjamas *Lebara Ltd* (toliau – *Lebara*) ir Jungtinės Karalystės *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – HMRC) ginčas susijęs su sunkumais, patiriamais siekiant nustatyti telekomunikacijų paslaugų tiekimo grandinėje mokėtiną PVM.

2. Skirtumai šioje byloje pateiktose pastabose parodo, kaip sunku rasti vieną teisingą atsakymą nacionalinio teismo pateiktus klausimus. Ši problema galima spręsti keturiais būdais, iš kurių kiekvienas tam tikra prasme teisiškai teisingas, tačiau jie visi turi trūkumų. Todėl būtent Teisingumo Teismas turi rasti sprendimą, kuris būtų suderinamas su pagrindiniais ES PVM teisės principais ir praktiškai įgyvendinamas – ir apmokestinamiesiems asmenims, ir vyriausybės administratoriams, kurie turi jį nuolat taikyti.

II – **Teisinis pagrindas**

3. Pagal Pirmosios PVM direktyvos(2) 2 straipsnio pirmą ir antrą pastraipą:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą 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 pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.“

4. Pagal Šeštosios PVM 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“. (3)

5. Pagal Šeštosios PVM direktyvos (4) 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

6. Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnyje nustatyta:

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

<...>

4. Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis gavo ir suteikė tas paslaugas pats <...> (6)“

7. Šeštosios PVM direktyvos VI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų sandorių vieta“ 9 straipsnyje nustatyta:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės 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 (7).

2. Tačiau:

<...>

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

<...>

– Telekomunikacija. Telekomunikacijų paslaugos – tai paslaugos susijusios su signalų, rašytinų medžiagų, vaizdo ir garso arba informacijos perdavimu, siuntimu ir priėmimu laidiniais, radijo, optiniais ar kitais elektromagnetiniais sistemomis, traukiant su tuo susijusios teisės perdavimą arba priskyrimą panaudojant galingumą tokiame perdavime, siuntime ar priėmime. Šioje nuostatoje telekomunikacijų paslaugos taip pat apima prieigą prie pasaulinio informacijos tinklo (8).

<...>“

8. Šeštosios PVM direktyvos VII antraštinės dalies „Apmokestinimo momentas ir momento

apskaičiavimas“ 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse(9) nurodyta:

“1.a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinose teisines sąlygos.

b) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį statymą 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.

<...>“

9. Šeštosios PVM direktyvos 21 straipsnio „Asmenys, privalantys mokėti mokestį valstybės institucijoms“ 1 dalyje nurodyta(10):

„1. Pagal vidaus sistemą toliau išvardyti asmenys turi mokėti pridėtinę vertę mokestį:

a) apmokestinamasis asmuo, tiekiantis apmokestinamas prekes arba teikiantis apmokestinamas paslaugas, išskyrus nurodytas b ir c punktuose.

Jeigu apmokestinamas prekes tiekia arba paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šios šalyje, valstybės narės gali pagal savo nustatytas sąlygas numatyti, kad asmuo, privalantis mokėti mokestį, yra asmuo, kuriam teikiamos apmokestinamos prekės arba teikiamos apmokestinamos paslaugos;

b) apmokestinamieji asmenys, kuriems teikiamos paslaugos, nurodytos 9 straipsnio 2 dalies e punkte, arba asmenys, identifikuoti pridėtinę vertę mokesčio mokėtojais šalies teritorijoje, kuriems teikiamos paslaugos nurodytos 28b straipsnio C, D, E ir F skirsnuose, jeigu paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šios šalyje(11);

<...>“

III – Pagrindinės bylos ginčas ir prejudiciniai klausimai.

10. Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė *Lebara* pagal nuomos sutartį Jungtinės Karalystės teritorijoje valdo telefono komutatorių, skirtą telekomunikacijų paslaugoms teikti. Savo ruožtu komutatorius sujungtas su tarptautiniu telefonų tinklu. Pagal *Lebara* verslo modelį galutiniai vartotojų telefono skambučiai iš bet kurios ES vietos nukreipiami į komutatorių Jungtinėje Karalystėje, paskui į tarptautinį telefonų tinklą. Tada skambučiai pasiekia vartotojų pageidaujamus abonentus, kurie visi yra už ES ribų.

11. *Lebara* gali vykdyti savo veiklą remdamasi trimis sutartiniais pagrindais. Pirmasis – tai *Lebara* sutartis su tarptautinės telefonijos paslaugų teikėjais. Antrasis pagrindas sudaro *Lebara* sutartys su vietos operatoriais įvairiose valstybėse narėse, pagal kurias jie pareigoti nukreipti vietos skambučius iš galutinių vartotojų į *Lebara* telefono komutatorių Jungtinėje Karalystėje.

12. Trečiasis pagrindas susideda iš *Lebara* ir platintojų(12), ?sisteigusi? ?vairiose valstyb?se nar?se, išskyrus Jungtin? Karalyst?, sutar?i?. Dėl ši? sandori? pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?.
13. Pagal sutartis *Lebara* parduoda telefono korteles platintojams už kain?, mažesn? nei „nominali vert?“. *Lebara* ir platintojų sutarties esminis aspektas yra platintojų ?sipareigojimas reklamuoti ir pardavinėti telefon? korteles valstyb?se nar?se, kuriose jie ?sisteig?, taip skatinant galutinius vartotojus daugiau naudotis *Lebara* nebrangia? tarptautini? telefono skambu?i? paslauga.
14. Sutartyse taip pat yra nuostat? dėl skambu?i? trukm?s, dėl valstybi?, ? kurias galima skambinti, dėl taikytin? tarif?, dėl telefon? korteli? preki? ženkl? (paprastai naudojamas platintojo pavadinimas, o *Lebara* talkina rengiant kortel?s dizain? ir reklamin? medžiag?) ir dėl klient? aptarnavimo. Pagal nuostatas dėl klient? aptarnavimo ant korteli? užrašomas klient? aptarnavimo telefono numeris, kuriuo paskambin? vartotojai susisieikia su platintoju, nors kai kuriose valstyb?se nar?se jie sujungiami tiesiogiai su *Lebara*. Taigi problem? atveju platintojas atlieka galutini? vartotojų kontaktinio asmens vaidmen?, net jei tik pati *Lebara* gali išspręsti problem?.
15. *Lebara* tiekiamos kortel?s yra beveik tokios pa?ios formos kaip ir kredito kortel?s. Ant kortel?s taip pat nurodyta nominali vert? platintojo valstyb?s nar?s valiuta – paprastai eurai, kuri yra aukštesn? nei kaina, platintojo sumokam? *Lebara*, taip pat unikalus serijos numeris ir nematomas PIN numeris.
16. Kortel?s aktyvuojamos tik tada, kai platintojas susisieikia su *Lebara*, paprašo aktyvuoti kortel? ir nurodo jai atitinkam? serijos numer?. Tada *Lebara* aktyvuoja atitinkam? serijos numeri? korteles, jei sumok?ta telefono kortel?s kaina arba platintojo ir *Lebara* atsiskaitym? balansas yra teigiamas(13).
17. Vienintelis telefono korteli? panaudojimo b?das – tarptautiniai telefono skambu?iai. Telefono kortel?s j? tur?tojas suteikia teis? skambinti, kol jie išnaudoja ant kortel?s nurodyt? nominali? sum?.
18. Galutiniai vartotojai, nor?dami pasinaudoti galimybe nebrangiai skambinti ? užsien?, tur?jo atlikti toliau nurodytus tris veiksmus. Vis? pirma ant iš platintojo ?sigytos kortel?s nutrinama PIN numer? dengianti juostel?. Antra, surinkus paskirt? vietin? numer?, yra automatiškai sujungiama su *Lebara* telefono komutatoriumi Jungtin?je Karalyst?je. Šis telefono numeris užrašytas ant kortel?s. Trečia, surenkamas PIN numeris. Šios informacijos pakanka paskambinti telefonu. Neb?tina su savimi turėti kortel? ar j? pateikti, kad b?t? galima paskambinti. Tada galutinis vartotojas gali surinkti numer?, kad susisieikt? su pageidaujamu abonentu už ES rib?. Skambutis iš *Lebara* komutatoriaus nukreipiamas vienam iš tarptautin?s telefonijos paslaug? teikėj?, su kuriuo *Lebara* yra sudariusi sutartis.
19. Jungtin?s Karalyst?s *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* *Lebara* apskund? HMRC sprendim?, reikalaujant?, kad *Lebara* už 2005 m. kovo mėnes? apskaityt? „išpirkimo“ paslaugas, kurias ji už atlyg? suteik? galutiniams vartotojams. Nors HMRC laik?si poži?rio, kad *Lebara* pirm? kart? apmokestinam? paslaug? suteik?, kai pardav? telefono korteles platintojams, HMRC tvirtino, kad antr? kart? telekomunikacij? paslaugas už atlyg? *Lebara* suteik? tuomet, kai galutiniai vartotojai skambino naudodamiesi tarptautiniu ryšiu ir tie skambu?iai buvo nukreipti per *Lebara* komutatorius.
20. HMRC mano, kad antr? kart? ši paslauga buvo suteikta Jungtin?je Karalyst?je, nes galutiniai vartotojai telefono korteles b?t? naudojo? asmenin?ms, o ne verslo reikm?ms, taigi *Lebara* ir toliau prival?jo taikyti PVM tiekdamas korteles galutiniams vartotojams. Tačiau HMRC buvo link?

pripažinti, kad telefono kortelę? pardavimas platintojams, kaip PVM apmokestinamiems subjektams, reišk?, kad atskirai kortelę? buvo patiekta valstyb?je nar?je, kurioje ?sisteig? platintojai.

21. *Lebara* tvirtino, kad tuo atveju, jeigu ji prival?t? taikyti PVM tiekdamas telefono korteles galutiniams vartotojams, tai neabejotinai reikšt? dvigub? apmokestinim?, ir taip b?t? pažeidžiama ES teis?. Taip buvo d?l to, kad PVM už platintoj? parduotas telefono korteles pagal „atvirkštinio apmokestinimo sistem?“ (14) jau buvo sumok?tas PVM administruojan?ioms institucijoms platintoj? ?sisteigimo valstyb?je nar?je.

22. HMRC nesutiko, kad PVM mok?jimas už *Lebara* galutiniams vartotojams patiektas telefono korteles gali pažeisti ES teis?. Jie tvirtino, kad tai buvo nepakankamo kupon? reglamentavimo suderinamumo ES lygmeniu pasekm?, tod?l HMRC tur?jo teis? apmokestinti kortelę? tiekim?. HMRC taip pat tvirtino, kad tuo atveju, jei b?t? pritarta *Lebara* poži?riui, iškilt? neapmokestinimo, o ne dvigubo apmokestinimo pavojus.

23. Jungtin?s Karalyst?s *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* Teisingumo Teismui pateik? du prejudicinius klausimus.

„1. Kai apmokestinamasis asmuo (prekybininkas A) parduoda telefono korteles, suteikian?ias teis? iš šio asmens gauti telekomunikacij? paslaugas, ar Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad apmokestinimo PVM poži?riu prekybininkas A tiekim? atlieka dukart: pirm? kart?, – kai prekybininkas A kortelę? iš pradži? parduoda kitam apmokestinamajam asmeniui (prekybininkui B), ir antr? kart?, – kai kortelę? išperkama (t. y. kai asmuo, „galutinis vartotojas“, j? panaudoja, skambindamas telefonu)?

2. Jei taip, koku b?du (vadovaujantis ES teis?s aktais PVM srityje) reikia taikyti PVM paslaug? grandin?je, kur prekybininkas A telefono kortelę? parduoda prekybininkui B, prekybininkas B perparduoda kortelę? valstyb?je nar?je B ir galiausiai j? nusiperka galutinis vartotojas valstyb?je nar?je B ir panaudoja j?, skambindamas telefonu?“

24. *Lebara*, Graikijos vyriausyb?, Nyderland? vyriausyb?, Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? ir Europos Komisija pateik? rašytines pastabas. Jos visos dalyvavo 2011 m. spalio 13 d. surengtame pos?dyje.

IV – Analiz?

A – ?žangin?s pastabos

1. *Lebara* telefono kortelę? pagal ES PVM teis?

25. Vis? pirma svarbu pabr?žti, kad telefono korteles galima panaudoti tik vienu b?du – skambinant telefonu per *Lebara* sistem?. J? negalima naudoti, pavyzdžiui, mokant už kitas prekes ar paslaugas, kurias teikia *Lebara* ar tretieji asmenys. Šiuo poži?riu telefono kortelę? skiriasi nuo kredito ar iš anksto apmokamos SIM kortelę?s, kurios gali b?ti naudojamos ?vairiems mok?jimams. Priešingai, *Lebara* telefono korteles galima laikyti vadinamaisiais „vienos paskirties kuponais“(15).

26. Ta?iau *Lebara* telefono kortelę? skiriasi nuo vis? tip? kupon? tuo, kad j? neb?tina pateikti, norint pasinaudoti atitinkama paslauga. Pakanka prisiminti PIN numer? ir vietos telefono numer?, kur? surinkus skambutis nukreipiamas ? *Lebara* komutatorius. Kitaip tariant, telefono kortelę? n?ra tur?tojo pažym?jimas, parodantis konkre?i? prekybin? vert?, kur? galima b?t? panaudoti už k? nors atsiskaitant ir kuris tur?t? b?ti fiziškai pateiktas prieš juo pasinaudojant.

27. Be to, abejotina, ar telefono korteles galima laikyti mok?jimo priemone arba elektroniniais

pinigais. Kortelės nominali vertė išreikšta pinigų suma, bet ji neatspindi jokios abstrakčios perkamosios galios. Tačiau ji tiksliai parodo, kiek minučių tarptautinių skambučių priklauso skambinant į konkrečias vietas pagal *Lebara* iš anksto nustatytus tarifus. Telefono kortelė galioja tik nustatytą laiką. Jam pasibaigus, kortelės nebegalima naudoti.

28. Išties tiksliausiai sistemą galima būtų paaiškinti taip: kortelės aktyvavimas sukuria laikiną kliento sąskaitą *Lebara* sistemoje, kurioje jam suteikiamas telefono pokalbių laiko vienetų kreditas, atitinkantis kortelės nominaliąją vertę. Šia sąskaita gali pasinaudoti bet koks asmuo, identifikuojantis save sąskaitai priskirtu PIN numeriu.

29. Todėl, mano galva, telefono kortelė yra ne mokėjimo priemonė, o priemonė, kuri padeda naudotis teise gauti telekomunikacijų paslaugas, kurios vartotojui suteikiamos sumokėjus kainą platintojui arba jo mažmenininkui, atsižvelgiant į konkretų atvejį.

2. Kokią paslaugą teikia *Lebara*?

30. Iš pradžių pakanka pažymėti, kad telefono kortelė neatlieka prekės funkcijos, bet yra susijusi su paslaugų teikimu. Be to, teikiamos paslaugos nustatymas yra pirmas žingsnis sprendžiant bet kokius ginčus dėl PVM, susijusius su paslaugos teikimu sandorio grandinėje. Taip yra dėl to, kad pagal Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnį „priedėtinės vertės mokesčių apmokestinamas“ būtų paslaugų teikimas. Kitaip tariant, joks mokestis negali būti taikomas, kol nenustatyta, kad paslauga suteikta.

31. Atsižvelgiant į šios bylos faktus, reikėtų atlikti analizę, kurią pasiūlė generalinis advokatas V. Trstenjak ir kurią patvirtino Teisingumo Teismas byloje *MacDonald Resorts*(16). Remiantis Teisingumo Teismo praktika, nustatant teikiamą paslaugą, kurią teikiant apmokestinamasis asmuo dalyvauja atlikdamas įvairius sandorius, reikia atsižvelgti į visas sandorio aplinkybes ir į visus sandorius(17). Kaip neseniai patvirtino Teisingumo Teismas „realios ekonominės padėties vertinimas yra esminis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus“(18). Todėl norint nustatyti suteiktą paslaugą, būtina atsižvelgti į kitus veiksnius, ne tik telefono kortelės pardavimą.

32. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką, nors kiekviena suteikta paslauga turi būti laikoma atskira ir nepriklausoma, paslaugos, kuri ekonominiu požiūriu yra viena paslauga, visuma neturėtų būti dirbtinai skaidoma. Siekiant to išvengti, būtina atsižvelgti į esminius sandorio požymius. Galutinių vartotojų „galutinis ketinimas“ jiems sumokant už kortelę yra esminis kriterijus(19). Be to, Teisingumo Teismas šiuos principus neseniai pritaikė nagrinėdamas telekomunikacijų paslaugų teikimą. Sprendime *Everything Everywhere*(20) konstatuota, kad dėl PVM rinkimo telekomunikacijų paslaugų teikėjo klientams išrašytose sąskaitose fakturose nurodytas tam tikras papildomas mokestis nėra atlygis už paslaugas, kurios yra atskiros ir savarankiškos nuo pagrindinių telekomunikacijų paslaugų.

33. Kaip pažymi Graikijos vyriausybė, viena paslauga egzistuoja tada, kai vienas ar keli elementai sudaro pagrindinę paslaugą, o vienas ar keli elementai laikytini papildomomis paslaugomis, kurioms taikoma pagrindinės paslaugos mokestinė schema. Paslauga turi būti laikoma papildoma pagrindinei paslauga, jei klientams ji pati savaime yra ne tikslas, o priemonė geresnėmis sąlygomis naudotis teikiama pagrindine paslauga(21).

34. ?ia apib?dintas teikiamos paslaugos pagal 2 straipsn? nustatymo metodas(22), kai teikiant paslaug? ?vyksta keletas sandori?, buvo neseniai nurodytas Sprendime *Faaborg-Gelting Linien* (23). Šiame sprendime konstatuota, kad maitinimo veikla keltuose plaukiant iš vieno uosto ? kit? buvo ne prekė tiekimas, o paslaug? teikimas pagal Šešt?j? PVM direktyv?, nes restorano veikla pasižymi daugeliu savybi? ir veiksma?, iš kuri? maisto tiekimas t?ra vienas elementas, o pagrindinis šios veiklos elementas yra paslaugos(24).

35. Atsižvelgiant ? visus svarbius faktus ir sandorius, taip pat ? pagrindin? galutinio vartotojo ketinim?, turim? ?sigijant telefono kortel?, teikiama paslauga yra teis? skambinti ? užsien? pigiau nei per vietos telefono komutatori? valstyb?je nar?je, kur ?sigyjama kortel?, arba kitur. Kaip pažym?jo Nyderland? vyriausyb?, galutiniam vartotojui pats telefono kortel?s tur?jimas n?ra tikslas(25). Jam r?pi tik nebrang?s skambu?iai ? užsien? pasinaudojus šia kortele.

36. Tai ?manoma, nes kortel?je ?rašytas vietos telefono numeris, kur? surinkus abonento skambutis nukreipiamas ? *Lebara* komutatori? JK, taip pat pateiktas nematomas PIN numeris. Be ribot? klient? aptarnavimo paslaug?, vartotojo poži?riu kortel? neturi jokios kitos paskirties. Kaip jau min?jau, galutiniai vartotojai neprivalo tur?ti kortel?s, kad gal?t? skambinti, jei atsimena joje pateikt? informacij?.

37. Taigi, remiantis nustatytu Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio aiškinimo metodu, *Lebara* galutiniam vartotojui suteikia galimyb? naudotis telekomunikacij? paslaugomis. Tiesioginis ryšys tarp galutinio vartotoj? ir *Lebara* atsiranda galutiniams vartotojams sumok?jus atlyg? platintojams arba j? mažmenininkams, kuris perduodamas *Lebara*. Tiesioginis ryšys paaišk?ja ir iš reikalavimo, kad galutiniai vartotojai surinkt? PIN numer?, kuris patenka ? *Lebara* komutatorius ir patvirtina kortel?s ?sigijim?.

B – *Teisini? santyki? aiškinimas pagal ES PVM teis?*

1. Prejudiciniai klausimai ir atsakymo ? juos ? metodas

38. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas uždav? du klausimus. Pirmasis klausimas gana konkretus, o antrasis – bendresnio pob?džio. Ta?iau, mano nuomone, pirmasis klausimas paremtas tam tikromis aiškiomis prielaidomis, kurios yra ir faktinio, ir teisinio pob?džio. Be to, ne?manoma atsakyti ? pirm?j? klausim? neatlikus išsamios *Lebara*, jos platintoj? (ir j? galim? mažmeninink?) ir galutinio vartotoj? santyki? analiz?s ES PVM teis?s poži?riu. Ši analiz? turi b?tinai apimti esminius klausimus d?l paslaugos pob?džio, apmokestinamo ?vykio, apmokestinamos sumos ir paslaugos teikimo vietos. Šie klausimai bus išnagrin?ti paskesniuose punktuose, kur bus aptarti keturi alternatyv?s sprendimai, pasi?lyti bylos šalį? ir ? byl? ?stojusį? šalį? rašytin?se pastabose.

2. 1 galimyb?. Dvi viena po kitos suteiktos paslaugos

a) Jungtin?s Karalyst?s vyriausybės pozicijos apibendrinimas

39. Pasak Jungtinės Karalystės vyriausybės, Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti kaip reiškiančią, kad išduodamas telefono kortelės prekybininkas suteikia dvi paslaugas; vieną – pirmojo kortelės pardavimo momentu, o antrą – skambučių išpirkimo momentu. Kaip teigia Jungtinės Karalystės vyriausybė, atsižvelgiant į dabartinę ES teisės suderinimo padėtį, valstybės narės gali pačios nustatyti, kuri iš šių paslaugų turi būti apmokestinama PVM. Tai, kad ši situacija gali lemti neapmokestinimą ar dvigubą apmokestinimą, atspindi nepakankamą suderinimą šioje srityje, kurį galima ištaisyti tik teisės aktais dėl nominalios vertės kuponų reglamentavimo visoje Europos Sąjungoje.

40. Jungtinės Karalystės vyriausybė taip pat tvirtina, kad, atlikus tokią analizę, paslaugos teikimo vieta būtų Jungtinė Karalystė. Taip yra dėl to, kad galutiniai vartotojai nėra laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Taigi paslaugos teikimo vieta nustatoma pagal Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, o ne 9 straipsnio 2 dalies e punktą. Be to, apmokestinamasis įvykis atsitinka tuo momentu, kai galutiniai vartotojai išperka telefono skambučių.

41. Galiausiai pagal Jungtinės Karalystės vyriausybės pasiūlytą modelį atlygis už galimybę nebrangiai skambinti telefonu būtų platintojų *Lebara* sumokėta telefono kortelės kaina. Tačiau apmokestinama suma turėtų būti patikslinta, jei būtų išpirkta mažiau skambučių, nei galima atlikti su konkrečia kortele. Nustatant apmokestinamą sumą, nebūtų atsižvelgiama į nepanaudotą telefono kortelės nominaliosios vertės dalį. Taigi, pavyzdžiui, jei telefono kortelė, kurios nominalioji vertė yra 15 EUR, platintojas nuperka už 10 EUR, apmokestinama suma bus 5 EUR, o ne 10 EUR, jei išnaudojama tik pusė telefono kortelės.

b) Vertinimas

42. Visų pirma mano išvada, kad teikiama paslauga yra teisė nebrangiai skambinti telefonu, kurią *Lebara* suteikia galutiniam vartotojui, nereiškia, kad pritariu Jungtinės Karalystės vyriausybės pasiūlytam modeliui. Konkrečiai kalbant, tai nereiškia, kad pritariu argumentui, jog *Lebara* už tą patį atlygą suteikia dvi paslaugas: vieną – telefono kortelės platintojams, kitą – galutiniams vartotojams.

43. Visų pirma „dvigubos“ paslaugos sąvoka yra svetima ES PVM teisinei sistemai. Jeigu ji būtų priimta, tai išties pažeistų pagrindinius ES PVM teisės principus ir sukeltų problemą dėl teisinio tikrumo ir dvigubo ar nulinio apmokestinimo(26).

44. Be to, nors teikiama paslauga yra ne kortelės tiekimas, o leidimas naudotis *Lebara* telekomunikacijų paslaugomis, ši išvada nesuteiktų Jungtinei Karalystei teisės remtis Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi ir taikyti PVM visiems *Lebara* su jos platintojais sudarytiems sandoriams. Negalima manyti, kad visi galutiniai vartotojai yra neapmokestinamieji asmenys, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą, nes galima daryti prielaidą, kad apmokestinamieji asmenys, turintys ryšį su konkrečiomis trečiosiomis valstybėmis, gali pageidauti pasinaudoti *Lebara* paslaugomis. Tokiomis aplinkybėmis paslaugos teikimo vieta pagal 9 straipsnio 2 dalies e punktą atsидurtų vartotojo valstybėje narėje. Tačiau kiti pirkėjai yra fiziniai asmenys, taigi PVM taikymas *Lebara* paslaugoms tokiems galutiniams vartotojams vis tiek būtų reguliuojamas pagal 9 straipsnio 1 dalį.

45. *Lebara* negali nustatyti visų, o galbūt ir nė vieno iš savo galutinių vartotojų, nes jie yra platintojo arba platintojo mažmenininkų klientai. Mano nuomone, valstybės narės negali pagrįsti savo mokesčių jurisdikcijos remdamasi prielaidomis, kurios negali būti paneigtos ar patikrintos. Be to, priėmus Jungtinės Karalystės vyriausybės argumentą, kad visi *Lebara* paslaugų galutiniai vartotojai yra neapmokestinami asmenys, šios prielaidos negalėtų patikrinti ir teismai(27).

3. 2 galimyb?. Dvi tuo pa?iu metu suteiktos paslaugos

a) Nyderland? vyriausyb?s pozicijos apibendrinimas

46. Nyderland? vyriausyb? taip pat si?lo analiz?, pagal kuri? nagrin?jamas verslo modelis susideda iš dviej? paslaug?, bet tik vien? iš j? teikia *Lebara*. Jos poži?riu *Lebara* suteikia vien? telekomunikacij? paslaug? galutiniams vartotojams, o *Lebara* platintojai suteikia pagalbines platinimo paslaugas.

47. Nyderland? vyriausyb?s nuomone, tokiomis, kaip antai pagrindin?s bylos, aplinkyb?mis Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškindina taip, kad telekomunikacij? paslaug? tiek?jas (prekybininkas A) suteikia vien? paslaug?, b?tent telekomunikacij? paslaugas galutiniam vartotojui. Kai tiek?jas (prekybininkas A) platintojui (prekybininkui B) patiekia telefono kortel?, tai n?ra savarankiška ir nuo telekomunikacij? paslaug? atskira paslauga, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dal?. Ta?iau platintojas (prekybininkas B) teikia platinimo paslaugas tiek?jo (prekybininko A) naudai.

48. Nyderland? vyriausyb? daro išvad?, kad tiek?jas (prekybininkas A) privalo sumok?ti PVM toje valstyb?je nar?je, kurioje jis ?sisteig?s, už telekomunikacij? paslaugas galutiniams vartotojams, kurie nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis. PVM taikytinas tuo momentu, kai platintojas sumoka kortel?s nominali?j? vert? atitinkan?i? sum? tiek?jui, atlikdamas mok?jim? ? s?skait?.

49. Taigi, jos nuomone, apmokestinama suma turi b?ti kitokia – didesn?, nei si?lo Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?. Pagal Nyderland? vyriausyb?s pasi?lyt? model? *Lebara* teikiamai paslaugai taikytina apmokestinama suma yra telefono kortel?s nominalioji vert?, neatsižvelgiant ? tai, ar platintojas arba mažmenininkas parduoda korteles už didesn?, ar mažesn? nei nominalioji vert? kain?. Be to, Nyderland? vyriausyb? mano, kad apmokestinamasis ?vykis yra ne kortelės išpirkimas (kaip si?lo Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?), o tai, kad *Lebara* parduoda korteles savo platintojams. Šiuo atveju apmokestinama suma už papildom? paslaug?, kuri? platintojai teikia *Lebara*, yra skirtumas tarp kortelės nominaliosios vert?s ir kainos, kuri? platintojas pirksdamas sumoka *Lebara*. Kitaip tariant, laikoma, kad platintojui šis skirtumas sumok?tas kaip atlygis už *Lebara* suteikt? paslaug?.

b) Vertinimas

50. Šis sprendimas, be mano jau nurodytos problemos, susijusios su (nepagr?sta) prielaida, kad visi galutiniai *Lebara* kortelės vartotojai yra neapmokestinamieji asmenys, turi kelis tr?kumus. Nors prieštaraudamas Nyderland? vyriausyb?s per pos?d? pateiktiems argumentams pritariu poži?riui, kad pristatydamas korteles platintojui *Lebara* nesuteikia savarankišk? paslaug? ir kad kortelės tiekimas pats savaime yra nereikšmingas veiksmas PVM poži?riu, negaliu sutikti, kad platintojo arba jo mažmenininko dalyvavimas galutiniame sandoryje su galutiniais vartotojais n?ra tam tikra paslauga, kuri? platintojas suteikia galutiniam vartotojui.

51. Dar svarbiau yra tai, kad Nyderland? vyriausyb?s pasi?lytame modelyje neatsižvelgiama, kad pagal ES PVM teis? taikomos skirtingos taisykl?s, atsižvelgiant ? tai, ar tarpininkas paslaugas teikia savo vardu, ar jo atstovaujamo asmens vardu(28). Ši? taisyklė negalima ignoruoti nustatant *Lebara* PVM prievol? šiame gin?e.

52. Taigi, pavyzdžiui, jei A k? nors parduoda C, o B veikia savo vardu kaip tarpininkas, užbaigiantis sandor? su C, B neteikia atskiros platinimo paslaugos A. B tiesiog atlieka veiksm? paslaug? grandin?je.

53. Ta?iau jei yra A ir C sandoris ir A panaudoja B kaip platinimo paslaugos teik?j?, veikiant? A vardu ir jo s?skaita, B suteikia atskir? paslaug? A. A ir B sandoris PVM teis?s poži?riu yra paslaugos, kuri? A teikia C, dalis.

54. Ta?iau kad A gal?t? atskaityti B suteiktai platinimo paslaugai taikom? mokest?, B tur?t? pateikti A atskir? s?skait? fakt?r? už komisinius. Vis d?lto, logiškai m?stant, pagal Nyderland? vyriausyb?s pasi?lyt? sistem? jokia atskira s?skaita fakt?ra už platintoj? komisinius neb?t? išrašoma, o tai b?tina siekiant teisingo PVM taikymo, nes komisini? sum? sudaryt? platintojo gaunamo atlygio ir jo už telefono korteles sumok?tos kainos skirtumas(29).

55. Dar rimtesnis Nyderland? vyriausyb?s modelio tr?kumas susij?s su tuo, kad jis lemt? per didel? telefono kortel? apmokestinim? tuo atveju, jeigu jos galutiniam vartotojui b?t? parduotos už mažesn? nei nominalioji vert? kain?. Be to, dalis atlygio likt? neapmokestinta, jei kortel? b?t? parduota už didesn? nei nominalioji vert? kain?. Ta pati problema tikrai atsirast? ir d?l platinimo paslaugai taikomo PVM.

4. 3 galimyb?. Viena paslaug? grandin?

a) *Lebara* ir Komisijos pozicij? apibendrinimas

56. Komisijos pasi?lytas modelis, kuriam iš esm?s pritaria ir *Lebara*, yra rimtas, bet ne be tr?kum?. J? pozicij? galima apibendrinti taip.

57. Kai apmokestinamasis asmuo (prekybininkas A) kitam apmokestinamajam asmeniui (prekybininkui B), kurio veiklos vieta yra kitoje valstyb?je nar?je, parduoda telefono korteles, suteikian?ias teis? gauti telekomunikacij? paslaugas, o prekybininkas B v?liau parduoda telefono kortel? galutiniam vartotojui naudoti, prekybininkas A kortel?s pardavimo prekybininkui B momentu suteikia vien? apmokestinam? paslaug?. Kai v?liau kortel? nuperka ir naudoja galutinis vartotojas, tai yra ne apmokestinta prekybininko A paslauga galutiniam vartotojui, o prekybininko B paslauga galutiniam vartotojui.

58. Remiantis šiuo modeliu, prekybininkas B pagal atvirkštinio apmokestinimo sistem? turi sumok?ti PVM už atlyg?, kur? jis sumoka prekybininkui A. Prekybininkas B taip pat turi sumok?ti PVM už atlyg?, gaut? iš galutinio vartotojo. PVM taikomas abiem paslaugoms valstyb?je nar?je, kurioje yra prekybininko B verslas. Ta?iau prekybininkas B turi teis? atskaityti jo sumok?t? PVM už sandorius su prekybininku A, kai jis atsiskaito su PVM administruojan?iomis institucijomis prekybininko B valstyb?je nar?je, pardav?s telekomunikacij? paslaugas galutiniams vartotojams. Kitaip tariant, prekybininkas B atskaito pirkimo mokest?.

b) Vertinimas

59. Šis modelis atspindi paslaug? grandin?s, einan?ios nuo gamintojo per ?vairius rinkos etapus iki galutinio vartotojo, id?j?. Visuose rinkos etapuose prid?tin? vert? yra apmokestinama, ir šis modelis lemt? teising? PVM taikym? apmokestinimo vietos ir vartojimui taikytino mokes?io tarifo poži?riu.

60. Ta?iau tai neišsprendžia problemos, susijusios su tuo, kad pati telefono kortel? neatlieka savarankiškos prek?s ar paslaugos funkcijos. Be to, ne?manoma padaryti išvados, kad galutiniai vartotojai perka teis? ? telekomunikacij? paslaugas iš platintoj?, nes *Lebara* paslaugos niekada

visiškai neperdav? platintojams.

61. *Lebara* ir platintoj? tarpusavio prekybiniai susitarimai rodo, kad platintojo užduotis yra skatinti telefono kortel? pardavim? galutiniams vartotojams – tiesiogiai arba per mažmenininkus. Be to, esminis ES PVM teis?s principas yra tai, kad PVM yra vartojimo mokestis(30). Kaip jau paaiškinau, visa *Lebara* ir jos platintoj? tarpusavio sandori? paskirtis buvo skatinti vartojim? – ne tarp platintoj?, o tarp galutini? vartotoj?. Jokia analiz? neleidžia daryti išvados, kad esant ?prastai ?vyki? eigai pigiais telefono skambu?iais naudojasi platintojai.

62. Iš tikr?j? platintojas gali atlikti galutinio vartotojo vaidmen? ir naudotis telefono kortele su s?lyga, kad už j? sumok?ta ir ji aktyvuota, bet tai n?ra tikroji ekonomin? platintoj? ir *Lebara* tarpusavio susitarim? paskirtis. Jei platintojas pasinaudot? telefono kortele skambindamas ? užsien?, tai b?t? apmokestinama paslauga, suteikta sau, jei kortel? b?t? panaudota ne d?l verslo tiksl?. Šis klausimas sprendžiamas Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punkte(31).

63. Be to, faktai nepatvirtina id?jos, kad platintojai kuria ir realizuoja savo pa?i? telekomunikacij? paslaugas ir tada jas ?gyvendina sudarydami su *Lebara* rangos sutartis d?l reikaling? tinklo prieigos paslaug?.

64. Akivaizdu, kad b?tent *Lebara* sutar?i? pagrindu nutiesia telekomunikacij? keli? nuo galutinio vartotojo ? *Lebara* komutatori?, o iš ten, padedant tarptautini? telefono paslaug? teik?jams, pasiekiami skambu?i? gav?jai už ES rib?. Šiuo poži?riu negalima lyginti *Lebara* platintoj? su virtualaus mobili?j? telekomunikacij? tinklo paslaug? teik?jais, kaip pasi?l? Komisija per Teisingumo Teismo pos?d?.

65. Galiausiai rašytin?se pastabose *Lebara* pabr?ž? fakt?, kad galutiniai vartotojai nežino ir neturi galimyb?s sužinoti, kad galimyb? nebrangiai skambinti ? užsien?, už kuri? jie sumok?jo platintojams ar mažmenininkams, suteikia *Lebara*. Ši taip pat pabr?ž? tai, kad galutinio vartotojo ir jos nesaisto jokie tiesioginiai sutartiniai ?sipareigojimai.

66. Galutinio vartotojo atžvilgiu prek?s ženkle pakeitimas taip, kad paslaugos teik?jas neb?t? matomas, niekaip nepakei?ia galutinio vartotojo pagrindinio ketinimo perkant korteles, t. y. nebrangiai skambinti ? užsien?. Kalbant apie galutin? vartotoj?, pažym?tina, kad Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnis yra pagr?stas ne galutinio vartotojo ir paslaug? teik?jo sutartini? santyki? egzistavimu, o galutinio vartotojo paslaug? teik?jui mokamu atlygiu. Kaip Teisingumo Teismas pareišk? Sprendime *Town & County Factors*(32), jei teisinio santykio egzistavimas tapt? priklausomas nuo to, ar paslaugos teik?jo ?sipareigojim? vykdym? galima užtikrinti, tai sukelt? pavoj? Šeštosios PVM direktyvos veiksmingumui(33). Galutiniai vartotojai atlyg? *Lebara* perduoda per mažmenininkus ir platintojus. Be to, tarp galutini? vartotoj? ir *Lebara* yra tiesioginis ryšys, nes PIN numeris suteikia galutiniam vartotojui tiesiogin? prieig? prie *Lebara* komutatori?.

67. Apibendrinant pažym?tina, kad jeigu Teisingumo Teismas pritart? Komisijos ir *Lebara* pasi?lytam modeliui, jis tur?t? maž? mažiausią lanks?iai aiškinti teisinius *Lebara* ir jos platintoj? santykius, be to, toks aiškinimas prieštaraut? Teisingumo Teismo praktikai. Jokia analiz? neleidžia daryti išvados, kad *Lebara* teikia toki? pa?i? paslaug? savo platintojams, koki? šie teikia galutiniam vartotojui.

5. 4 galimyb?. Paslaugos, teikiamos apmokestinamojo asmens, veikian?io savo vardu, bet kito s?skaita

a) Komisijos alternatyvios pozicijos apibendrinimas

68. Komisija pateikia ir alternatyv? argument?, kad pagal Šeštosios PVM direktyvos 6

straipsnio 4 dalį, kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis gavo ir suteikė tas paslaugas pats. Taigi *Lebara* platintojai (kurie akivaizdžiai veikia savo vardu) laikytini gavusiais paslaugas iš *Lebara* per pirmą apmokestinamą sandorį ir tada suteikusiais jas galutiniam vartotojui per antrą sandorį.

b) Vertinimas

69. Teisingumo Teismas neseniai konstatavo, kad Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalimi sukuriamą teisinių fikciją, kad dvi identiškos paslaugos teikiamos viena po kitos. Pagal šią fikciją subjektas, kuris dalyvauja teikiant paslaugas ir yra komisionierius, laikomas, pirma, gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio sąskaita jis veikia ir kuris yra komitentas, prieš, antra, pačiam teikiant šias paslaugas klientams. Iš tokio teisinio santykio tarp komitento ir komisionieriaus matyti, kad atitinkamas į, kaip paslaugą teikėjo ir mokėtojo, vaidmuo dėl apmokestinimo PVM hipotetiškai sukeičiamas(34).

70. Mano nuomone, ši fikcija labai svarbi siekiant išspręsti šią bylą. Taikant PVM, platintojai turi būti laikomi komisionieriais, veikiančiais savo vardu, bet *Lebara*, kuri yra komitentė, sąskaita. Komisija teisi, kai teigia, kad, remiantis Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalimi, PVM taikomas taip pat, kaip pagal dviejų paslaugų vienoje grandinėje modelį. Reikia pridurti, kad Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalimi tai pasiekama nepakeičiant realios *Lebara* teikiamos paslaugos ir tikrųjų paslaugos gavėjo.

71. Iš tiesų platintojai nėra teisūs gauti telekomunikacijų paslaugas gavėjai, tačiau Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalimi suteikiamas ES teisės aktų leidėjo leidimas tokią fikciją taikyti, kai platintojas veikia savo vardu, bet kito sąskaita. Be to, remiantis šia dalimi, mokesčiai taikomas tinkamoje valstybėje narėje tinkamu tarifu; nagrinėjamos bylos atveju – valstybėje narėje, kurioje yra platintojas, apmokestinama suma laikant platintoją *Lebara* sumokėtą sumą, o apmokestinamuoju įvykiu laikant telefono kortelės aktyvavimo momentą. Be to, remiantis 6 straipsnio 4 dalimi, galima teisingai išrašyti sąskaitas faktūras, kurias teikia ir gauna teikiant paslaugą dalyvaujantis asmuo(35).

72. Tačiau *Lebara* pabrėžė, kad platintojai neveikia kaip į prekybos atstovai ir kad nacionalinis teismas jau konstatavo, jog platintojai veikia savo vardu. Kitaip tariant, tai reiškia, kad *Lebara* ir jos platintojų susitarimas neatspindi tokių santykių, kai platintojas veikia kaip neatskleistas *Lebara* atstovas arba komisionierius pagal Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalį.

73. Tačiau šioje byloje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalį reikia išaiškinti remiantis ES teise, o ne nacionaliniais įstatymais dėl atstovavimo, kitomis nacionalinėmis civilinėmis teisės nuostatomis ar nacionaline mokesčių teise. Be to, 6 straipsnio 4 daliai, kaip mokesčių teisės nuostatai, galima suteikti reikšmę, kuri nebūtinai turi sutapti su atitinkamomis švokomis pagal kokias nors nacionalinės civilinės teisės nuostatas. Mano nuomone, Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalis neapsiriboja atskleistais ar neatskleistais atstovavimo santykiais pagal atitinkamos valstybės narės, šiuo atveju – Jungtinės Karalystės, teisę. 6 straipsnio 4 dalies reikalavimai įvykdomi, kai patenkinami trys kriterijai (dalyvavimas teikiant paslaugą prekybininko vardu, bet kito sąskaita).

74. Tai, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra konkretaus klausimo dėl Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalies reikšmės, nereiškia, kad Teisingumo Teismas negali nagrinėti šios nuostatos. Neginytina, kad net jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas savo klausimuose prašė išaiškinti tik tam tikras nuostatas, tai netrukdo Teisingumo Teismui pateikti nacionaliniam teismui visapusio ES teisės išaiškinimo, kuris gali būti naudingas sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar šis teismas apie tai užsiminė savo pateiktuose klausimuose(36). Išties šį požirį atspindi antrojo prejudicinio klausimo aprašymas. Be

to, Teisingumo Teismo sprendimas *Henfling ir kiti*(37) dėl Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalies aiškinimo metodo buvo priimtas po to, kai *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* galėjo pateikti kokias nors išvadas dėl 6 straipsnio 4 dalies reikšmės(38).

75. Dėl Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalies išaiškinimo ES teisės požiūriu man atrodo, kad šiuo atveju platintojai turėtų būti laikomi veikiančiais *Lebara* sąskaita dėl toliau nurodytų priežasčių. Pirmą, man susidarė įspūdis, kad kortelių pristatymas platintojams nereikia, jog ekonominė rizika perkeliama nuo *Lebara* pečių. Taip yra dėl to, kad platintojai, regis, neturi sumokėti už neaktyvuotas korteles. Remdamasis *Lebara* pastabomis, darau išvadą, kad platintojai jai nemoka jokio atlygio, jeigu jiems nepavyksta parduoti kortelių galutiniams vartotojams. Tokiu atveju jie neprašo kortelių aktyvuoti. Kitaip tariant, ekonominiu požiūriu jie veikia *Lebara* sąskaita.

76. Be to, platintojai dalyvauja *Lebara* suteikiant teisę pasinaudoti telekomunikacijų paslaugomis galutiniam vartotojui. Jie savo vardu, bet *Lebara* sąskaita, priima atsakomybę už teisės nebrangiai skambinti telefonu platinimą ir už atlygio perdavimą iš galutinio vartotojo bendrovei *Lebara*. Be to, būtų platintojai imasi reikiamų veiksmų (apmokėjimas ir serijos numerio pranešimas *Lebara*), kad būtų aktyvuota laikina kliento sąskaita, priskirta konkrečiai telefono kortelei.

77. Todėl, mano nuomone, logiškiausia vertinant šios bylos faktus konstatuoti, kad *Lebara* galutiniams vartotojams teikia paslaugas, suteikiančias jiems galimybę naudotis telekomunikacijų paslaugomis už išankstinį atlygą, kuris gali būti laikomas laikina kliento sąskaita, kol bus išnaudotas tam tikras skambučių laiko vienetų kiekis. Platintojai dalyvauja teikiant šias paslaugas savo vardu, bet *Lebara* sąskaita. Todėl pagal Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalį platintojai laikomi ir *Lebara* paslaugos gavėjais, ir jos teikėjais galutiniams vartotojams. Tai lemia PVM taikymą, apibūdintą šios išvados 70 ir 71 punktuose.

78. Tačiau pažymėtina, kad Sprendime *Henfling ir kt.* Teisingumo Teismas leido nacionaliniam teismui remiantis faktinėmis aplinkybėmis nuspręsti, ar buvo patenkinti 6 straipsnio 4 dalies reikalavimai. Teisingumo Teismas tik pateikė panašias rekomendacijas, kokias išdėstė šioje išvadoje dėl veiksnio, kuriuos reikia atsižvelgti taikant 6 straipsnio 4 dalį(39). Taigi tai, ar šios bylos faktinės aplinkybės atitinka 6 straipsnio 4 dalies reikalavimus, galima leisti nuspręsti nacionaliniam teismui, kuris turėtų atsižvelgti į Teisingumo Teismo išvadas dėl įvairių šioje byloje nagrinjamų klausimų, poreikį išsaugoti tvirtintą ES PVM teisės principų vientisumą ir ES teisei būdingą 6 straipsnio 4 dalies reikšmę, nepriklausomą nuo sąvokų pagal nacionalinę teisę.

V – Apibendrinimas

79. Iš keturių apibūdintų alternatyvių variantų Teisingumo Teismui siūlau atmesti Jungtinės Karalystės vyriausybės pasiūlytą modelį, nes jis gali lemti dvigubą arba nulinį apmokestinimą. Be to, jis lemia išvadą, kad paslaugos vieta, taigi ir PVM jurisdikcija, turi būti nustatoma remiantis prielaida, kad visi galutiniai vartotojai yra neapmokestinamieji asmenys, o to teismai negali patikrinti.

80. Ši išvada galioja ir Nyderlandų vyriausybės pasiūlytam modeliui. Be to, šis modelis gali tam tikrais atvejais lemti per didelę arba per mažą PVM, nes ir teisės telekomunikacijų paslaugas suteikimo, ir atskiros platinimo paslaugos mokesčio bazė nustatoma pagal telefono kortelių nominaliąją vertę. Ši vertė gali būti didesnė arba mažesnė nei kaina, už kurią jas perka galutiniai vartotojai.

81. *Lebara* ir Komisijos pasiūlytas paslaugų grandinės modelis duoda teisingą galutinį rezultatą, tačiau iškreipia *Lebara* ir jos platintojų santykius, nes pagal šį modelį Teisingumo Teismas turėtų padaryti išvadą, kad *Lebara* parduoda teisę nebrangiai skambinti telefonu savo

platintojams. O Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalimi sukurta teisinė fikcija geriau atspindi? Teisingumo Teismui šioje byloje pristatyto verslo modelio realijas. Tačiau jei Teisingumo Teismas nesutiktų su mano išvadamis dėl 6 straipsnio 4 dalies, kaip alternatyvų sprendimą siūlyčiau pritarti Komisijos ir *Lebara* pasiūlymui, pagal kurį *Lebara* vykdomas kortelių pardavimas platintojams yra viena paslauga, o vėlesnis platintojų vykdomas pardavimas yra kita paslauga.

VI – Išvada

82. Remdamasis išdėstytais argumentais, Teisingumo Teismui siūlau ? *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Kai apmokestinamasis asmuo (prekybininkas A) parduoda kitam apmokestinamajam asmeniui (prekybininkui B) telefono korteles su informacija, suteikiantis pirkėjui (galutiniam vartotojui C) galimybę pasinaudoti A teikiamomis telekomunikacijų paslaugomis už kortelėje nurodytą sumą (su sąlyga, kad A iš B gavo jį sutartą atlygą), prekybininkas A galutiniam vartotojui C suteikia paslaugą, kuri sudaro teisę pasinaudoti iš anksto apmokama telekomunikacijų paslauga. Tačiau, remiantis 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 6 straipsnio 4 dalimi, jei prekybininkas B savo vardu, bet prekybininko A sąskaita dalyvauja teikiant šią paslaugą galutiniam vartotojui C – tai turi nustatyti nacionalinis teismas, – dėl PVM taikymo laikytina, kad prekybininkas B minėtą paslaugą gavo iš prekybininko A ir suteikė ją galutiniam vartotojui C.

83. Jei Teisingumo Teismas nepriimtų šio pasiūlymo arba nacionalinis teismas nekonstatuotų, kad platintojai veikia *Lebara* sąskaita, siūlau tokia alternatyvą atsakymų ? *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* pateiktus prejudicinius klausimus:

Kai apmokestinamasis asmuo (prekybininkas A) kitam apmokestinamajam asmeniui (prekybininkui B) parduoda telefono korteles, suteikiantis teisę gauti telekomunikacijų paslaugas iš prekybininko A, ir prekybininkas B vėliau parduoda telefono kortelę galutiniam vartotojui C, kuris ją pasinaudodamas skambina užsienį, prekybininkas A pardavimo prekybininkui B momentu suteikia vieną apmokestinamą telekomunikacijų paslaugą. Kai vėliau kortelę įsigyja ir naudoja galutinis vartotojas, tai nėra dar viena apmokestinama prekybininko A teikiama paslauga.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1967 m. balandžio 11 d. Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (toliau – Pirmoji PVM direktyva) (OL 1967, 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3). 2 straipsnio dabar atitinka 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, su pakeitimais, padarytais 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičiančią Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, p. 11) (toliau – PVM direktyva) (OL L 347, p. 1), 1 straipsnio 2 dalis. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji PVM direktyva) (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) šioje byloje taikytina *ratione temporis*. Dabar ji pakeista PVM direktyva. Siekiant aiškumo, šioje išvadoje bus pateikiamos nuorodos ir į Šeštąją PVM direktyvą, ir į atitinkamas PVM direktyvos nuostatas.

3 – Žr. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

4 – Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 1 dalis dabar yra PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalis.

5 – Dabar – PVM direktyvos 24 straipsnis.

6 – Dabar – PVM direktyvos 28 straipsnis.

7 – Šios nuostatos esmė perkelta į PVM direktyvos 44 ir 45 straipsnius.

8 – Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto dešimtoje įtraukoje esanti nuostata buvo įtraukta 1999 m. birželio 17 d. Tarybos direktyva 1999/59/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio taikymo telekomunikacijų paslaugoms tvarkos (OL L 162, p. 63; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 324). Žr. PVM direktyvos 369a–369k straipsnius.

9 – Žr. PVM direktyvos 62, 63 ir 65 straipsnius.

10 – Žr. XI antraštinės dalies 1 skyriaus 1 skirsnį „Asmenys, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM mokesčių institucijoms“, kuris apima 193–205 straipsnius.

11 – Šeštosios PVM direktyvos 21 straipsnio 1 dalis (28g straipsnis), iš dalies pakeista 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyvos 2000/65/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl asmens, privalančio mokėti pridėtinės vertės mokestį, nustatymo (OL L 269, p. 44; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 338), 1 straipsnio 4 dalimi.

12 – *Lebara* advokatas per posėdį paaiškino, kad platintojai patys paprastai neteikia telekomunikacijų paslaugų. Jie yra telekomunikacijų paslaugų prekybos agentai, galintys įsigyti šią paslaugą iš *Lebara* ir kitų paslaugų teikėjų ir jas platinti.

13 – *Lebara* advokatai per posėdį pažymėjo, kad platintojai sumoka už telefono kortelės prieš į aktyvavimą ir parduoda jas jau aktyvuotas. Taikoma tokia seka: visiškas apmokėjimas, aktyvavimas, pardavimas. Tačiau *Lebara* rašytinai pastabose nurodyta, kad, siekiant išvengti vagystės rizikos, telefonų kortelių mis buvo neįmanoma pasinaudoti į siuntimo iš *Lebara* platintojui metu. Gavęs korteles, platintojas paprašydavo *Lebara* jas aktyvuoti. Platintojo įsipareigojimas sumokėti *Lebara* už telefono kortelės atsirasdavo jas aktyvavus. Jei kortelės vėliau pavogdavo arba platintojas už jas nesumokėdavo, *Lebara* jas galėdavo deaktivuoti. Šios pozicijos neviseškai nuoseklios, kalbant apie momentą, kai mokėjimas vyksta tarp tarpininkų ir *Lebara*. Tačiau, man regis, tai išspręsta prašyme priimti prejudicinį sprendimą. Jame nurodyta, kad „*Lebara* aktyvuodavo telefono kortelės, jeigu platintojo ir *Lebara* atsiskaitymų balansas būdavo teigiamas, o priešingu atveju prieš jas aktyvuodama pareikalaudavo, kad platintojas užmokėtų“.

14 – Pagal Šeštosios PVM direktyvos 21 straipsnio 1 dalyje numatytą atvirkštinio apmokestinimo sistemą, jei tiekėjas A ir pirkėjas B nėra įsteigti tos pačios valstybės narės teritorijoje, mokestinį atsakomybę pasikeičia taip, kad gavėjas, o ne tiekėjas turi sumokėti PVM. Tai reiškia, kad B turi surinkti sandoriui taikytiną PVM ir atsiskaityti už jį su B valstybės narės PVM administruojančiomis institucijomis. Kaip jau minėta, 21 straipsnio 1 dalis dabar įtraukta į PVM direktyvos XI antraštinės dalies 1 skyriaus 1 skirsnį „Asmenys, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM mokesčių institucijoms“, kuriame yra 193–205 straipsniai.

15 – Šia prasme, nežymiai pakeitus faktus, taikytinas teisinis sprendimas gali būti netinkamas panašiomis aplinkybėmis. Taigi nagrinėjamas atvejis nebūtinai aktualus sprendžiant sudėtingesnes PVM problemas, susijusias su daugelio paskirčių kuponais arba situacijomis, kai atlygis už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas pasinaudojant iš anksto apmokėtu ar sąskaitos kreditu mobilaus ar fiksuoto telefono ryšio sistemose.

16 – 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimo (C-270/09, Rink. p. I-13179) 18 punktas.

17 – 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229) 23 ir 24 punktai; 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-973) 26–32 punktai; 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *RCI Europe* (C-37/08, Rink. p. I-7533) 23–25 punktai; 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, Rink. p. I-9433) 17–26 punktai; 16 išnašoje minėto Sprendimo *MacDonald Resorts* 18 punktas.

18 – 2010 m. spalio 7 d. Sprendimo *Loyalty Management UK ir Baxi Group* (C-53/09 ir C-55/09, Rink. p. I-9187) 39 punktas.

19 – Šiuo klausimu žr. 16 išnašoje nurodyto Sprendimo *MacDonald Resorts* 22 punktą.

20 – 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimas *Everything Everywhere* (C-276/09, Rink. p. I-12359).

21 – 17 išnašoje minėto Sprendimo *Madgett and Baldwin* 24 punktas; 17 išnašoje minėto Sprendimo *CPP* 30 punktas.

22 – Žr., pavyzdžiui, 16 išnašoje minėto Sprendimo *MacDonald Resorts* 24 ir 32 punktus, kuriuose konstatuota, kad sandoriai siekiant gauti taškų teisių kurortams skirtose pakaitinio naudojimosi „Options“ sistemose, buvo „išankstiniai veiksmai“, siekiant pasinaudoti „tikrąja paslauga“, apimančia teisę laikinai apsigyventi patalpose ar naudotis viešbučiu arba gauti kitą paslaugą; 17 išnašoje nurodyto Sprendimo *Madgett and Baldwin* 24–25 punktuose nurodyta, kad paslaugos, kurias suteikė tretieji asmenys ir kurios pačios nebuvo tikslas, o tik priemonė siekiant geriau pasinaudoti pagrindine verslininko teikiama paslauga, buvo tik pagalbinės; taip pat žr. 17 išnašoje minėto Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 17–26 punktus, kur konstatuota, kad po pirminio pardavimo pritaikant tam tikros paskirties programinę įrangą pagal pirkėjo reikalavimus buvo suteikta viena paslauga, o ne dvi.

23 – 1996 m. gegužės 2 d. sprendimas (C-231/94, Rink. p. I-2395).

24 – Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien*, nurodyto 23 išnašoje, 14 punktas.

25 – Sprendimo *MacDonald Resorts*, nurodyto 16 išnašoje, 24 punktas.

26 – Jei platintojo valstybės narė laikytųsi nuomonės, kad telefono skambučių išpirkimas buvo apmokestinamas įvykis, o paslaugos teikėjo valstybės narė manytų, kad kortelių tiekimas galutiniams vartotojams buvo apmokestinamas įvykis, nėra viena iš jų netaikytų PVM nagrinėjamomis faktinėmis aplinkybėmis. Be to, tai prieštarautų Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnyje tvirtintam pagrindiniam PVM teisės principui, kad PVM yra vartojimo mokestis, tiksliai proporcingas prekės ir paslaugos kainai.

27 – Be to, 16 išnašoje minėtame Sprendime *MacDonald Resorts* Teisingumo Teismas atmetė sprendimą, kuris būtų suteikęs apmokestinamajam asmeniui teisę tuo atveju pačiam įvertinti esamo nekilnojamo turto portfelį, siekiant apskaičiuoti PVM. Bendresne prasme Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstybių narių teismai, vykdydami teisminį kontrolę, turi „veiksmingai taikyti atitinkamus Bendrijos teisės principus ir taisykles“. Žr. 1999 m. sausio 21 d. Sprendimo *Upjohn*

(C-120/97, Rink. p. I-2223) 36 punkt?. Vėliau, 2011 m. kovo 8 d. nuomonės (1/09, Rink. p. I-1137) 85 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „atitinkamai nacionaliniams teismams ir Teisingumo Teismui suteiktos funkcijos yra būtinos siekiant išsaugoti pačią Sutartimis įtvirtintą teisės esmę“.

28 – Žr. Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 4 dalį ir 9 straipsnio 2 dalies e punkto septintą trauką.

29 – Žr. Šeštosios PVM direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktą, pagal kurį apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, privalo, „kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą“. Žr. PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą.

30 – Žr. 17 išnašoje minėto neseniai priimto Sprendimo *RCI Europe* 39 punktą.

31 – Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punkte nustatyta, kad apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties ar jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne dėl verslo tikslų laikytinas paslaugų teikimu už atlygą. Žr. PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą.

32 – 2002 m. rugsėjo 17 d. sprendimas (C-498/99, Rink. p. I-7173).

33 – Sprendimo *Town & County Factors*, nurodyto 32 išnašoje, 21 punktą.

34 – 2011 m. liepos 14 d. Sprendimo *Henfling ir kiti* (C-464/10, Rink. p. I-6219) 35 punktą.

35 – Žr. B. Terra ir J. Kajus „European VAT Directives“, 2011, 10.2.1.4 skirsnį.

36 – 2011 m. gegužės 5 d. Sprendimo *McCarthy* (C-434/09, Rink. p. I-3375) 24 punktą.

37 – Minėtas 34 išnašoje.

38 – Šioje byloje Teisingumo Teismui pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą data yra 2010 m. spalio 22 d., o Sprendimas *Henfling ir kt.* buvo priimtas 2011 m. liepos 4 d.

39 – Nurodytas 34 išnašoje. Visų pirma žr. 42 ir 43 punktus.