

ENERĢĻADVOKĀTA NĒLOJŠKINĒNA [NIILO JÄÄSKINEN] SECINĀJUMI,

sniegti 2011. gada 8. decembrī (1)

Lieta C-520/10

Lebara Ltd

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Apvienotā Karaliste) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļa uzlikšana – Sestā PVN direktīva – 2. pants – 6. panta 4. punkts – Pakalpojumu sniegšana – Personas, kurām tiek sniegti pakalpojumi – Telekomunikāciju pakalpojumi – Priekšapmaksas telefona kartes, kurās ietverta informācija atvieglo piekūvi starptautiskajiem telefona zvaniem – Telefona karšu tirdzniecība ar izplatītāju starpniecību – PVN piemērošanas noteikumi – Komisijas – Izplatīšanas pakalpojums – Vienots pakalpojums

I – Ievads

1. Tiesai bieži tiek lūgts noteikt pareizu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) piemērošanu kombinētiem darījumiem, kas mēdienu tehnoloģiju laikmetā ir paši izaicinošs uzdevums. Tiesvedība *First-Tier Tribunal, Tax Chamber* [Pirmās instances tiesas nodokļu palātē] starp sabiedrību *Lebara Ltd* (turpmāk tekstā – “*Lebara*”) un Apvienotās Karalistes *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpmāk tekstā – “*HMRC*”) attiecas uz sarežģīto jautājumu par to, kuram no telekomunikāciju pakalpojumu piegādes veidiem dalībniekiem ir pienākums veikt PVN samaksu.

2. Šajā lietā iesniegtie atširģie apsvērumi ilustrē izaicinājumu, kas saistīts ar vienas pareizas atbildes sniegšanu uz iesniedzējtiesas uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem. Pastāv ēetri iespējamie problēmas risinājumi, kuri visi zināma mērā ir tiesiski korekti, tomēr neviens no tiem nav bez sarežģījumiem. Tāpēc Tiesai ir jārōd risinājums, kas atbilst ES tiesiskā regulējuma PVN jomā pamatprincipiem un kuru var ēstenot praksē gan attiecībā uz nodokļu maksātējiem, gan attiecīgajām iestādēm, kas ir atbildīgas par tē piemērošanu ikdienā.

II – Atbilstošās tiesību normas

3. Pirmās PVN direktīvas (2) 2. panta pirmajā un otrajā daļā ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokļu par patēriņu, kas būtē tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarģi no darģjumu skaita, kas veikti raģošanas un izplatģšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgā precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.”

4. Atbilstoši Sestās PVN direktivas 2. panta 1. punktam PVN ir jāmaksā par “preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kļūst rīkojas” (3).

5. Atbilstoši Sestās PVN direktivas 5. panta 1. punktam (4) “preču piegāde” nozīmē “tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”.

6. Sestās PVN direktivas 6. pants ir paredzēts:

“1. “Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē. [(5)]

[..]

4. Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kāda cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus [..].” [(6)]

7. Sestās PVN direktivas 9. pants, kas iekļauts VI sadaļā ar nosaukumu “Ar nodokli apliekamu darījumu vieta”, ir noteikts, ka:

“1. Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgās iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē. [(7)]

2. Tomēr:

[..]

e) vieta, kur sniedz turpmāk norādītos pakalpojumus, ja to dara [..] nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur klients ir reģistrējis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav šādas vietas, tā pastāvīgā adrese vai vieta, kur tas parasti rezidē:

[..]

– telekomunikācijas. Par telekomunikāciju pakalpojumiem uzskata tādus pakalpojumus, kas saistīti ar signālu, rakstu tekstā, attēlu, skaņu vai cita veida informācijas pārraidi, emisiju vai uztveri pa vadiem, radio, optiskām vai citām elektromagnētiskām sistēmām, tostarp arī tādus pakalpojumus, kas saistīti ar tiesību nodošanu vai piešķiršanu izmantot šādas pārraides, emisijas vai uztveres jaudas. Šajā noteikumā termins telekomunikāciju pakalpojumi ietver arī piekļuves nodrošināšanu pasaules informāciju tīkliem. [(8)]

[..]”

8. Sestās PVN direktivas 10. panta 1. un 2. punkts (9), kas iekļauti VII sadaļā ar nosaukumu “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, un nodokļa iekasgājība”, ir noteikts:

“1. a) “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kātu iekasjams;

b) nodoklis kāst “iekasjams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek un nodoklis kāst iekasjams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [..]

Tomēr, ja maksājums izdarāms uz kontu pirms prešu piegādes vai pakalpojumu izpildes, nodoklis kāst iekasjams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.

[..]”

9. Sestās PVN direktīvas 21. panta 1. punkts ar nosaukumu “Personas, kurām jāmaksā nodoklis” ir noteikts (10):

“1. Saskaņā ar iekšējo sistēmu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādam personām:

a) nodokļa maksātājam, kas veic tādā prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas pakāauta nodokļa uzlikšanai, izņemot gadījumus, kas paredzēti b) un c) punktā. Ja nodokļu uzlikšanai pakāautu prešu piegādi vai pakalpojumu nodrošināšanu veic nodokļu maksātājs, kas nav reģistrēts dalībvalsts teritorijā, saskaņā ar nosacījumiem, ko tās noteikušas, dalībvalstis var paredzēt, ka persona, kam jāmaksā nodoklis, ir persona, kurai veikta nodokļa uzlikšanai pakāautā prešu piegāde vai pakalpojumi;

b) nodokļu maksātājiem, kam sniedz 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā paredzētos pakalpojumus, vai personām, kas ir identificētas pievienotās vērtības nodokļa maksājumiem valsts teritorijā, kurām sniedz pakalpojumus, kas paredzēti 28.b panta C, D, E un F daļā, ja pakalpojumus sniedz nodokļu maksātājs, kas nav reģistrēts valsts teritorijā; [(11)]

[..].”

III – Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10. *Lebara* ir Apvienotajā Karalistē reģistrēta sabiedrība, kura izmanto nomātu telefona komutatoru Apvienotajā Karalistē, lai sniegtu telekomunikāciju pakalpojumus. Savukārt komutators ir saistīts ar starptautisku telefonu tīklu. *Lebara* uzņēmējdarbība izpaužas tādā veidā, ka gala lietotāju, kuri var atrasties visā ES teritorijā, veiktie telefona zvani sēkotnāji tiek novirzēti uz *Lebara* komutatoru Apvienotajā Karalistē, bet no tā pēc tam uz starptautisko telefonu tīklu. Tad minētie zvani tiek novirzēti uz klientu vēlamajiem galamērķiem, no kuriem visi atrodas ārpus ES.

11. *Lebara* var veikt savu uzņēmējdarbību, ņemot vērā noslēgtos trās līgumisko vienošanos blokus. Pirmā bloka pamatā ir vienošanās starp *Lebara* un starptautiskās telefonijas pakalpojumu sniedzēju vai sniedzājiem. Otrā bloka pamatā ir ar dažādu dalībvalstu vietājiem operatoriem noslēgtās vienošanās, saskaņā ar kurām šiem operatoriem jānovirza vietājie galalietotāju zvani uz *Lebara* komutatoriem Apvienotajā Karalistē.

12. Trešā bloka pamatā ir līgumi, kas noslēgti starp *Lebara* un izplatītājiem (12), kas ir reģistrēti citās dalībvalstīs, nevis Apvienotajā Karalistē. Šie darījumi ir nolūmuma par prejudiciāliem jautājumiem pamatā.

13. Saskaņā ar šo līgumu noteikumiem *Lebara* pārdod telefona kartes izplatītājiem par mazāku summu nekā to "nominālā vērtība". Starp *Lebara* un tās izplatītājiem noslēgtā līguma būtība ir tāda, ka pārdotājiem ir jāvirza tirgū un jāpārdod telefona kartes dabavā, kurās tie ir reģistrēti, tādējādi sekmējot to, ka gala lietotāji izmanto *Lebara* zemo izmaksu starptautisko telefona zvanu sistēmu.
14. Līgumos ir paredzēti arī noteikumi par zvanu ilgumu, galamērķa valsti, uz kurām tiek veikti zvani, piemērojamiem tarifiem, telefona karšu preču zīmi (kas parasti ir reģistrēta uz izplatītāja vārda, *Lebara* iesaistoties tikai attiecībā uz telefona karšu dizainu un reklāmmateriāliem), kā arī klientu apkalpošanu. Atbilstoši pārdotājam aspektam uz telefona kartes ir norādīts klientu apkalpošanas centra numurs, zvanot uz kuru galalietotāji tiek savienoti ar izplatītāju, lai gan atsevišķs dabavā tie tiek savienoti tieši ar *Lebara* pārstāvi. Tādējādi problēmu gadījumā izplatītājs pilda galalietotāja kontaktpersonas funkciju arī tad, ja vienīgi *Lebara* var novērst minēto problēmu.
15. *Lebara* pārdotās telefona kartes ir aptuveni tādas pašas formas kā kredītkartes. Uz kartēm ir norādīta to nominālā vērtība, kas izteikta izplatītāja dabavā, parasti eiro, kas ir augstāka nekā cena, ko izplatītājs ir samaksājis par tām *Lebara*, kā arī uz tām ir norādīts vienreizējs sērijas numurs un aizkods PIN kods.
16. Telefona kartes ir neaktīvas līdz brīdim, kad izplatītājs sazinās ar *Lebara* un paziņo attiecīgo sērijas numuru. Tad *Lebara* aktivizē attiecīgajiem sērijas numuriem atbilstošās telefona kartes ar nosacījumu, ka telefona kartes vērtība ir apmaksāta vai arī izplatītājs ir kreditējis savu kontu *Lebara* (13).
17. Vienīgais telefona karšu pielietojums ir starptautisko telefona zvanu veikšana. Telefona kartes to pašniekiem dod tiesības veikt telefona zvanus uz telefona kartes norādītās summas apmēru.
18. Lai varētu veikt zemo izmaksu starptautiskos telefona zvanus, galalietotājiem ir jāveic trīs fiziskas darbības. Pirmkārt, lai atklātu PIN numuru, viņiem jānoskrāp aizsargplēve, kas atrodas uz no izplatītāja nopirktās telefona kartes. Otrkārt, viņiem jāzvina uz norādīto vietējo telefona numuru, tādējādi viņi tiek automātiski savienoti ar *Lebara* telefona komutatoru Apvienotajā Karalistē. Telefona numurs ir norādīts uz telefona kartes. Treškārt, viņiem jāievada PIN kods. Lai varētu veikt telefona zvanu, pietiek ar šo informāciju. Pašai telefona kartei nav jābūt fiziskai personas rēķinā, kā arī tās nav jāuzrāda, izpērkot telefona zvanus. Pēc minēto darbību īstenošanas gala lietotājs var veikt zvanu uz vēlamo galamērķi ārpus ES. Zvans tiek novirzīts no *Lebara* telefona centrāles pie viena no starptautiskās telefonijas pakalpojumu sniedzājiem, ar kuru *Lebara* ir noslēgusi līgumu.
19. *Lebara* cēla prasību Apvienotās Karalistes *First-Tier Tribunal, Tax Chamber*, apstrīdot *HMRC* lēmumu, saskaņā ar kuru *Lebara* būtu bijis jāsniedz atskaites par "izpiršanas" pakalpojumiem, kurus tā par atlīdzību sniedza galalietotājiem 2005. gada martā. Lai arī *HMRC* uzskatīja, ka pirmais ar nodokli apliekamais *Lebara* sniegtais pakalpojums bija telefona karšu pārdošana izplatītājiem, *HMRC* apgalvoja, ka gala lietotāji, veicot starptautiskos telefona zvanus, kas tika novirzīti, izmantojot *Lebara* komutatorus, saņēma otru telekomunikāciju pakalpojumu, ko tiem par atlīdzību sniedza *Lebara*.
20. Pamatojoties uz to, ka galalietotāji izmantos telefona kartes personāgos, nevis uzņēmējdarbības nolūkos, *HMRC* uzskatīja, ka par šo otro pakalpojuma sniegšanas vietu bija nosakāma Apvienotajā Karalistē, tāpēc *Lebara* bija jāiekasē PVN par telefona karšu piegādi galalietotājiem. Tomēr *HMRC* bija ar mieru piekrist, ka telefona karšu pārdošana izplatītājiem, kas

ir PVN maks?t?ji, ir atseviš?s pakalpojums, kas tiek sniegts dal?bvalst?, kur? izplat?t?ji ir re?istr?ti.

21. *Lebara* apgalvoja, ka gad?jum?, ja tai b?tu j?iekas? PVN par telefona karšu pieg?di galalietot?jiem, tad, p?rk?pjot ES ties?bas, rastos dubulta nodok?a uzlikšana. Tas t? b?tu bijis, jo “saska?? ar apgriezt?s nodok?u iekas?šanas meh?nismu” (14) izplat?t?ji, ieg?d?joties telefona kartes, jau ir nomaks?juši nodokli PVN iest?d?m dal?bvalst?, kur? tie ir re?istr?ti.

22. *HMRC* nepiekr?t, ka PVN iekas?šana par *Lebara* telefona karšu pieg?di galalietot?jiem p?rk?ptu ES ties?bas. *HMRC* apgalvo, ka min?t? situ?cija ir saist?ta ar to, ka ES l?men? nav saska?oti noteikumi par kuponu piem?rojamo nodok?u re?mu, t?p?c *HMRC* piem?t r?c?bas br?v?ba uzlikt nodokli par telefona karšu pieg?di. *HMRC* ar? apgalvo, ka gad?jum?, ja tiktu apstiprin?ts *Lebara* viedoklis, past?v?tu risks, ka nodoklis visp?r netiktu iekas?ts, nevis ka nodok?i tiktu uzlikti dubult?.

23. Apvienot?s Karalistes *First-Tier Tribunal, Tax Chamber* uzdeva Tiesai divus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Ja nodok?u maks?t?js (“tirgot?js A”) p?rdod telefona kartes, kuras dod ties?bas sa?emt telekomunik?ciju pakalpojumus no š?s personas, vai Sest?s PVN direkt?vas 2. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tirgot?js A veic divas ar PVN appliekamas pieg?des: pirmo laik?, kad tirgot?js A s?kotn?ji p?rdod telefona karti citam nodok?a maks?t?jam (“tirgot?js B”), un otro laik?, kad t? tiek izpirkta (t.i., persona “galalietot?js” to izmanto, lai veiktu telefona zvanus)?

2) Ja t?, tad k? (saska?? ar ES tiesisko regul?jumu PVN jom?) PVN ir j?piem?ro pakalpojumu sniegšanas ??d?, kur tirgot?js A p?rdod telefona kartes tirgot?jam B, tirgot?js B t?l?k p?rdod telefona kartes dal?bvalst? B un, visbeidzot, to ieg?d?jas galalietot?js dal?bvalst? B, un p?c tam galalietot?js izmanto telefona karti, lai veiktu telefona zvanus?”

24. *Lebara*, Grie?ijas, N?derlandes un Apvienot?s Karalistes vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsv?rumus. T?s visas piedal?j?s 2011. gada 13. oktobra tiesas s?d?.

IV – Anal?ze

A – S?kotn?jie apsv?rumi

1) *Lebara* telefona kartes ES tiesisk? regul?juma PVN jom? kontekst?

25. Pirmk?rt, b?tiski ir ?emt v?r?, ka vien?gais telefona karšu pielietojums ir telefona zvanu veikšana, izmantojot *Lebara* sist?mu. T?s, piem?ram, nevar izmantot, lai nor??in?tos par cit?m *Lebara* vai trešo personu prec?m un pakalpojumiem. Šaj? zi?? telefona karšu izmantošana atš?iras no gad?jumiem, kad priekšapmaksas SIM kartes kred?tu var izmantot, lai veiktu daudzfunkcion?lus maks?jumus. Gluži pret?ji, *Lebara* telefona kartes vair?k atg?dina to, ko bieži apz?m? par “vienotam m?r?im paredz?tiem kuponu” (15).

26. Tom?r *Lebara* telefona kartes atš?iras no visiem p?r?jiem kuponu veidiem ar to, ka t?m nav noteikti fiziski j?b?t personas r?c?b?, lai sa?emtu attiec?go pakalpojumu. Galvenais ir atcer?ties PIN numuru un viet?jo telefona numuru, izmantojot kuru zvani tiek novirz?ti uz *Lebara* komutatoriem. Citiem v?rdiem sakot, telefona kartes nav uzr?d?t?ja apliec?bas, kam ir noteikta v?rt?ba, kuras apm?r? var veikt maks?jumus, un ko fiziski j?uzr?da pirms to izmantošanas.

27. Diskut?jams ir ar? jaut?jums par to, vai telefona kartes var uzskat?t par maks?šanas l?dzek?iem vai virtu?lo naudu. Telefona kartes nomin?lv?rt?ba ir izteikta naudas summ?, bet t? nenoz?m? abstraktu pirktsp?ju. Dr?z?k t? noz?m? prec?zu starptautisko telefona zvanu min?šu

skaitu uz katru galam?r?i, kas iepriekš paredz?ts *Lebara* cenu noteikšanas politik?. Telefona karte ir derīga tikai ierobežot? laika period?. Beidzoties šim periodam, to nevar izmantot.

28. Prec?zs dar?juma apraksts b?tu t?ds, ka telefona karšu aktiviz?šana noz?m? to, ka *Lebara* sist?m? tiek izveidots klienta pagaidu konts, kur? atbilstoši telefona kartes nomin?lv?rt?bai ir l?dzek?i noteiktam zvanu min?šu skaitam. Šo kontu var izmantot ikviens, kurš var ievad?t atbilstoš? konta PIN kodu.

29. T?p?c, manupr?t, telefona kartes nav maks?šanas l?dzek?i, bet gan instruments, kas atvieglo ties?bu izmantošanu sa?emt telekomunik?ciju pakalpojumus, kurus klients sa?em, attiec?gaj? gad?jum? veicot maks?jumu vai nu izplat?t?jam, vai mazumtirgot?jam.

2) K?du pakalpojumu sniedz *Lebara*?

30. S?kum? ir pietiekami nor?d?t, ka telefona kartes nav uzskat?mas par prec?m, bet gan ir attiecin?mas uz pakalpojumu sniegšanu. Turpinot, sniegt? pakalpojuma identific?šana ir s?kumpunkts, lai atrisin?tu str?du par PVN piem?rošanu attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas ??des dar?jumiem. Tas ir t?p?c, ka saska?? ar Sest?s PVN direkt?vas 2. pantu “pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks?” par pakalpojumu sniegšanu. Citiem v?rdiem sakot, nodokli nevar iekas?t, kam?r pakalpojuma sniegšana nav identific?ta.

31. Iesniegtie lietas materi?li atbilst ?ener?ladvok?tes Trstenjakas [*Trstenjak*] ierosin?tajam un Tiesas apstiprin?tajam v?rt?jumam spriedum? liet? *MacDonald Resorts* (16). Tiesas past?v?gaj? judikat?r? ir nospriests, ka, nosakot attiec?g? (pakalpojuma) sniegšanu, kuras ietvaros nodok?a maks?t?js piedal?s dar?jumu virkn?, j??em v?r? visi apst?k?i, k?dos dar?jums tiek veikts, patieš?m visi apst?k?i (17). K? Tiesa nesen ir nor?d?jusi: “saimniecisk?s realit?tes ?emšana v?r? ir pamata krit?rijs, lai piem?rotu kop?jo PVN sist?mu” (18). T?p?c, lai identific?tu attiec?go pakalpojumu, bez telefonu karšu p?rdošanas ir j??em v?r? ar? citi aspekti.

32. Saska?? ar past?v?go judikat?ru, lai ar? parasti katrs pakalpojums b?tu j?uzskata par atseviš?u un neatkar?gu, no ekonomisk? viedok?a nevar m?ksl?gi nodal?t pakalpojumus, kas veido vienotu pakalpojumu. Lai izvair?tos no min?t?, j??em v?r? dar?juma b?tisk?s iez?mes. Galalietot?ju “gal?gajam l?mumam”, p?rkot telefona kartes, nav izš?irošas noz?mes (19). Turkl?t nesen Tiesa ir piem?rojusi šos principus telekomunik?ciju pakalpojumu sniegšanas kontekst?. Spriedum? liet? *Everything Everywhere* (20) tika nolemts, ka PVN iekas?šanas nol?kos noteiktas papildu izmaksas, par kur?m telekomunik?ciju pakalpojumu sniedz?js izraksta r??inu saviem klientiem, nav uzskat?mas par atl?dz?bu par t?du pakalpojumu sniegšanu, kas b?tu atseviš?i un neatkar?gi no galven? telekomunik?ciju pakalpojuma sniegšanas.

33. K? uzsver Grie?ijas vald?ba – vienots pakalpojums past?v tad, ja viens vai vair?ki elementi veido galveno pakalpojumu, turpret?, ja viens vai p?r?jie pakalpojumi veido papildpakalpojumus, tie ir apliekami ar nodokli t?pat k? galvenais pakalpojums. Pakalpojums ir j?uzskata par galven? pakalpojuma papildpakalpojumu, ja tas nav pat?r?t?ja pamatm?r?is, bet gan tikai l?dzeklis, lai vislab?kajos apst?k?os izmantotu pakalpojuma sniedz?ja sniegto galveno pakalpojumu (21).

34. Šeit min?t? pieeja, lai izv?rt?tu pakalpojuma atbilst?bu 2. pant? noteiktaj?m pras?b?m (22) gad?jumos, kad, sniedzot pakalpojumu, tiek veikti vair?ki dar?jumi, pirms k?da laika tika iedibin?ta spriedum? liet? *Faabord-Gelting Linien* (23). Taj? tika nospriests, ka dar?jumi, kas ietver malt?šu nodrošin?šanu uz pr?mjjiem ce?ojuma laik?, attiecas uz pakalpojumu sniegšanu Sest?s PVN direkt?vas izpratn?, nevis uz pre?u pieg?di, jo ?din?šanas dar?jumam ir rakstur?gi, ka to veido virkne t?du elementu un darb?bu, no kuriem p?rtikas pieg?de ir tikai viena sast?vda?a un kuros pakalpojumu sniegšanai liel?koties ir galven? noz?me (24).

35. Ievērojot visus atbilstošos faktus un darījumus, kā arī galalietotāju "galīgo nodomu", pārkot telefona kartes, attiecīgais pakalpojums ir tiesības veikt starptautiskus telefona zvanus, kuru izmaksas ir lētākas nekā tad, ja tie tiktu veikti, izmantojot vietējo telefona centrāli dalībvalstī, kurā ir iegādāta telefona karte, vai kādā citā dalībvalstī. Kā norādīja Nīderlandes valdība, telefona kartes iegāde pati par sevi nav galalietotāju mērķis (25). Klientus interesē zemo izmaksu starptautiskie telefona zvani, kurus iespējams veikt ar šo telefona karti.

36. Telefona zvani tiek veikti, ievadot uz kartes norādīto vietējo telefona numuru, kas automātiski novirza galalietotāja vietējo zvanu uz Lebara telefona centrāli Apvienotajā Karalistē, kā arī sniedzot paslēgto PIN kodu. Klienta uztverē telefona karte nav paredzēta citiem mērķiem kā vien ierobežotu klientu apkalpošanas pakalpojumam sniegšanai. Kā jau es minēju, lai veiktu telefona zvanu, telefona kartei nav jābūt galalietotāju rīcībā, ja vien viņi atceras uz to norādīto informāciju.

37. Tādējādi, pamatojoties uz iedibināto Sestās PVN direktīvas 2. panta interpretāciju, Lebara galalietotājiem nodrošina tiesības saņemt telekomunikāciju pakalpojumus. Ēmot vārā galalietotāju veikto samaksu izplatītājiem vai to mazumtirgotājiem un tās tālāko pārskaitēšanu Lebara, starp galalietotājiem un Lebara pastāv tieša saikne. Šā tiešā saikne izriet arī no prasības galalietotājiem ievadīt PIN kodu, kuru saņem Lebara komutatori, tā apstiprinot telefona kartes iegādi.

B – *Tiesisko attiecību interpretācija no ES tiesiskā regulējuma PVN jomā viedokā*

1) Prejudiciālie jautājumi un atbilžu sniegšanai uz tiem izmantotā pieeja

38. Iesniedzētāja ir uzdevusi divus prejudiciālus jautājumus. Pirmais no tiem ir samērā precīzi formulēts, savukārt otrs jautājums ir vispārīgāks. Tomēr, manuprāt, pirmā jautājuma pamatā ir atsevišķi netieši pieņēmumi, kas attiecas gan uz faktiskiem, gan tiesiskiem jautājumiem. Turklāt nav iespējams atbildēt uz pirmo jautājumu, visaptveroši neizvērtējot attiecības starp Lebara, tās izplatītājiem (un to iespējamiem mazumtirgotājiem) un galalietotājiem no ES tiesiskā regulējuma PVN jomā viedokā. Šai analīzei noteikti jābūt vērīstai uz tādām pamatjautājumiem kā pakalpojuma raksturs, ar nodokli apliekams darījums, nodokļa apmērs un pakalpojuma sniegšanas vieta. Šie aspekti tiks apsvērti turpmākajos punktos, izvērtējot lietas dalībnieku un personu, kas iestājusies lietā, rakstveida apsvērumos piedāvātos ētrus alternatīvus risinājumus.

2) Pirmais risinājums – divu secīgu pakalpojumu sniegšana

a) Apvienotās Karalistes valdības nostājas kopsavilkums

39. Saskaņā ar Apvienotās Karalistes valdības nostāju Sestās PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pārddodot telefona kartes, tirgotājs sniedz divus pakalpojumus: vienu laikā, kad telefona kartes tiek sēkotnāji pārddotas, un otru tad, kad tiek veikta telefona zvanu izpirkšana. Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka pašreizējā ES tiesību saskaņošanas situācijā dalībvalstu politikas ziņā ir noteikt, kuram no šiem diviem pakalpojumiem ir jāpiemēro PVN. Situācija, kad nodoklis netiek iekasēts vai arī tiek iekasēts dubulti, var rasties tāpēc, ka šajā jomā nav saskaņotas tiesības, un to var novērst, vienīgi pieēmot tiesību aktus par kuponiem ar noteiktu nominālvērtību piemērojamo nodokļu režīmu visā Eiropas Savienībā.

40. Savā vērtējumā Apvienotās Karalistes valdība arī norāda, ka par pakalpojuma sniegšanas vietu būtu nosakāma Apvienotā Karaliste. Tas ir tādā, ka tiek pieēmts, ka galalietotāji ir personas, kas nemaksā nodokli. Lēdz ar to pakalpojuma sniegšanas vieta tiek noteikta saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 9. panta 1. punktu, nevis 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu. Turklāt ar

nodokli apliekams dar?jums rodas galalietot?ju telefona zvanu izpirkšanas br?d?.

41. Visbeidzot, Apvienot?s Karalistes vald?ba uzskata, ka atl?dz?ba par zemo izmaksu telefona zvanu veikšanu ir izplat?t?ju maks?jums *Lebara* par telefona kart?m. Tom?r gad?jum?, ja tiktu izpirkts maz?k telefona zvanu, nek? karte to pie?auj, tad b?tu j?nosaka cita ar nodokli apliekam? summa. Nosakot ar nodokli apliekamo summu, neb?tu j??em v?r? telefona kartes nomin?lv?rt?bas neizmanto? da?a. Piem?ram, ja telefona kartes nomin?lv?rt?ba ir EUR 15, bet izplat?t?js par to samaks? EUR 10, tad ar nodokli apliekam? summa b?tu EUR 5, nevis EUR 10, k? tas b?tu gad?jum?, ja tiktu izmantota tikai puse no telefona kartes v?rt?bas.

b) V?rt?jums

42. Vispirms mans secin?jums, ka attiec?gais pakalpojums, ko *Lebara* sniedz galalietot?jiem, ir ties?bas veikt l?tus telefona zvanus, nenoz?m?, ka es piekr?tu Apvienot?s Karalistes vald?bas pied?v?tajam modelim. V?l jo vair?k, tas nenoz?m?, ka es piekr?tu apgalvojumam, ka *Lebara* par to pašu atl?dz?bu sniedz divus pakalpojumus, vienu – telefona karšu izplat?t?jiem un otru – galalietot?jiem.

43. Pirmk?rt, ES tiesiskaj? regul?jum? PVN jom? neeksist? t?ds j?dziens k? viena pakalpojuma “dubulta sniegšana”. Ja t?ds j?dziens tiktu ieviests, tas patieš?m neatbilstu ES tiesisk? regul?juma PVN jom? pamatprincipiem un rad?tu probl?mas tiesisk?s droš?bas un nodok?a neiekas?šanas vai dubultas iekas?šanas zi?? (26).

44. Turkl?t, pat ja attiec?gais pakalpojums nav telefona karte, bet gan ties?bas izmantot *Lebara* telekomunik?ciju pakalpojumus, šis secin?jums nedod Apvienotajai Karalistei ties?bas pamatoties uz Sest?s PVN direkt?vas 9. panta 1. punktu un iekas?t PVN par visiem dar?jumiem starp *Lebara* un t?s izplat?t?jiem. Nevar pie?emt, ka visi galalietot?ji ir personas, kas nav nodok?a maks?t?ji Sest?s PVN direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta izpratn?, jo b?tu saprat?gi pie?emt, ka nodok?u maks?t?ji, kuriem ir k?da saist?ba ar konkr?t?m treš?m valst?m, var v?l?ties izmantot *Lebara* pakalpojumus. Š?dos apst?k?os saska?? ar 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu par pakalpojuma sniegšanas vietu b?tu nosak?ma klienta dal?bvalsts. Bet p?r?jie izpirc?ji b?tu individu?li klienti, t?p?c *Lebara* sniegtajiem pakalpojumiem š?diem galalietot?jiem b?tu piem?rojams 9. panta 1. punkt? paredz?tais PVN rež?ms.

45. *Lebara* nevar identific?t visus vai, iesp?jams, pat nevienu no saviem galalietot?jiem, jo tie ir izplat?t?ju vai to mazumtirgot?ju klienti. Manupr?t, neb?tu pie?aujams, ka dal?bvalstis savu jurisdikciju nodok?u jom? pamato ar pie??mumiem, kurus nevar atsp?kot vai apstiprin?t. Turkl?t Apvienot?s Karalistes apgalvojums par to, ka visi *Lebara* sniegto pakalpojumu galalietot?ji ir personas, kas nav nodok?a maks?t?ji, izsl?gtu šo pie??mumu no tiesu kontroles jomas (27).

3) Otrs risin?jums – divu vienlaic?gu pakalpojumu sniegšana

a) N?derlandes vald?bas nost?jas kopsavilkums

46. Ar? N?derlandes vald?ba sav? v?rt?jum? apgalvo, ka attiec?gais uz??m?jdarb?bas modelis ietver divu pakalpojumu sniegšanu, bet tikai vienu no tiem sniedz *Lebara*. T? uzskata, ka *Lebara* sniegtie telekomunik?ciju pakalpojumi galalietot?jiem ir viens pakalpojums, kas apvienots ar papildpakalpojumiem – izplat?t?ju pakalpojumiem, ko tie sniedz *Lebara*.

47. N?derlandes vald?ba uzskata, ka t?dos apst?k?os k? pamatliet? Sest?s PVN direkt?vas 2. panta 1. punkts j?interpret? t?d?j?di, ka telekomunik?ciju pakalpojuma sniedz?js (tirgot?js A) sniedz vienu pakalpojumu, proti, sniedz telekomunik?ciju pakalpojumus galalietot?jam. Telefona kartes pieg?des pakalpojums, ko min?tais telekomunik?ciju pakalpojuma sniedz?js (tirgot?js A)

sniedz izplatītājam (tirgotājs B), neveido no telekomunikāciju pakalpojumiem neatkarīgu un atsevišķu pakalpojumu Sestās PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. Tomēr izplatītājs (tirgotājs B) sniedz izplatīšanas pakalpojumu telekomunikāciju pakalpojuma sniedzēja (tirgotāja A) interesēs.

48. Tā secina, ka attiecībā uz telekomunikāciju pakalpojumu sniegšanu galalietotājiem šo pakalpojuma sniedzējam (tirgotājam A) PVN ir jāmaksā dabūvalstī, kur tas ir reģistrēts, pieņemot, ka galalietotāji ir personas, kas nav nodokļa maksātāji. PVN tiek iekasēts brīdī, kad izplatītājs, veicot pārskaitījumu uz kontu, apmaksā telefona kartes nominālvērtību telekomunikāciju pakalpojuma sniedzējam.

49. Tādējādi tās ieskatā ar nodokli apliekamā summa ir atšķirīga, k? ar? liel?ka, salīdzinot ar Apvienotās Karalistes valdības noteikto. Saskaņā ar Nīderlandes valdības priekšlikumu uz *Lebara* sniegtajiem pakalpojumiem attiecināms ar nodokli apliekamā summa būtu telefona kartes nominālvērtība neatkarīgi no tā, vai izplatītājs vai ar? mazumtirgotājs pārdo? telefona kartes par augstāku vai zemāku cenu nekā tās nominālvērtība. Turklāt Nīderlandes valdība uzskata, ka ar nodokli apliekamais darījums ir *Lebara* telefona karšu pārdošana izplatītājiem, nevis telefona karšu izpirkšana (kā to uzskata Apvienotās Karalistes valdība). Savukārt ar nodokli apliekamā summa attiecībā uz izplatītāju sniegto papildpakalpojumu *Lebara* ir starpība starp telefona kartes nominālvērtību un cenu, k?du, iegādājoties telefona karti, izplatītājs samaksā *Lebara*. Citiem vārdiem sakot, tiek uzskatīts, ka izplatītājs iekasē šo starpību kā atlīdzību par pakalpojumu, kuru tas sniedz *Lebara*.

b) Vērtējums

50. Saistībā ar šo risinājumu ir vairākas problēmas bez manis jau norādītā aspekta attiecībā uz (nepamatoto) pieņēmumu par to, ka visi *Lebara* telefona karšu galalietotāji ir personas, kas nav nodokļa maksātāji. Lai ar? es piekrītu viedoklim, ka *Lebara* telefona karšu piegāde izplatītājiem nav uzskatāma par neatkarīgu pakalpojuma sniegšanu un ka telefona karšu piegādei kā tādai nav nozīmes PVN iekasēšanas nolīk?, pretēji Nīderlandes valdības tiesas s?d? izteiktajiem argumentiem es nevaru piekrist tam, ka izplatītāja vai tā mazumtirgotāja iesaistīšanās beigu darījumā ar galalietotājiem nebūtu zināms mērķis uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu, ko pirmais sniedz p?d?jam.

51. Vēl jo vairāk, sav? priekšlikumā Nīderlandes valdība nav ?musi v?r? apstākli, ka saskaņā ar ES tiesisko regulējumu PVN jomā tiek piemērotas dažādas normas atkarībā no tā, vai starpnieks pakalpojumu sniedz sav? vai komitenta v?rd? (28). Šīs normas nevar ne?emt v?r?, nosakot *Lebara* piemērojamo PVN likmi šajā lietā.

52. Piemēram, ja persona A kaut ko pārdo personai C, izmantojot personas B, kas darbojas sav? v?rd? kā starpnieks, pakalpojumu, lai noslīgtu darījumu ar personu C, tad uzskatāms, ka persona B nesniedz atsevišķu izplatīšanas pakalpojumu personai A. Drīzāk persona B vienkārši veido vienu no pakalpojumu sniegšanas ??des posmiem.

53. Bet, ja starp personu A un personu C tiek veikts darījums un persona A izmanto personu B kā izplatīšanas pakalpojuma sniedzēju, kas darījuma ietvaros rīkojas personas A v?rd? un interesēs, tad persona B sniedz atsevišķu pakalpojumu personai A. Saskaņā ar PVN tiesisko regulējumu uz personu A un B starp? veikto darījumu ir attiecināms priekšnodoklis par personas A sniegto pakalpojumu personai C.

54. Tomēr, lai persona A varētu atskaitīt PVN, kas iekasēts par personas B sniegto izplatīšanas pakalpojumu, p?d?jai būtu jāuzrāda atsevišķs rēķins, kas izrakstīts personai A, lai segtu tās komisijas maksu. Tomēr Nīderlandes valdības piedāvātās shēmas loģisks iznākums

b?tu, ka attiec?b? uz izplat?t?ja komisijas maksu netiek izrakst?ts atseviš?s r??ins, kas b?tu j?dara, lai pareizi iekas?tu PVN, jo komisijas maksu veidotu starp?ba starp atl?dz?bu, kuru izplat?t?js sa?em un kuru tas maks? par telefona kart?m (29).

55. Daudz nopietn?ka probl?ma, kas izriet no N?derlandes vald?bas pied?v?t? mode?a, ir t?da, ka gad?jum?, ja telefona kartes galalietot?jiem tiktu p?rdotas par zem?ku cenu nek? to nomin?lv?rt?ba, tad nodok?i tiktu iekas?ti p?rm?r?g? apm?r?. T?pat gad?jum?, ja telefona kartes tiktu p?rdotas par augst?ku cenu nek? to nomin?lv?rt?ba, tad noteikta atl?dz?bas da?a netiktu aplikta ar nodokli. T?da pati probl?ma attiektos ar? uz izplat?šanas pakalpojumiem piem?roto PVN.

4) Trešais risin?jums – vienota pakalpojumu sniegšanas ??de

a) *Lebara* un Komisijas nost?ju kopsavilkums

56. Komisijas pied?v?tais modelis, kuru p?c b?t?bas atbalsta *Lebara*, ir efekt?vs, tom?r ne bez tr?kumiem. To viedok?us var ?sum? apkopot š?di.

57. Ja nodok?u maks?t?js (“tirgot?js A”) p?rdod k?dam citam nodok?u maks?t?jam (“tirgot?js B”), kura uz??m?jdarb?bas vieta atrodas cit? dal?bvalst?, telefona kartes, kuras pieš?ir ties?bas sa?emt telekomunik?ciju pakalpojumus, un tirgot?js B p?c tam t?s p?rdod galalietot?jiem, kuri t?s izmantos, tirgot?js A telefona karšu p?rdošanas br?d? sniedz vienotu ar nodokli apliekamu pakalpojumu tirgot?jam B. Telefona karšu turpm?k? ieg?de un izmantošana, ko ?steno galalietot?ji, nav uzskat?ma par t?du ar nodokli apliekamu pakalpojumu, kuru galalietot?jam sniedz tirgot?js A, bet gan par t?du pakalpojumu, kuru galalietot?jam sniedz tirgot?js B.

58. Saska?? ar š?du scen?riju tirgot?jam B, iev?rojot apgriezt?s nodok?u iekas?šanas meh?nismu, ir j?maks? PVN par atl?dz?bu, ko tas maks? tirgot?jam A. Tirgot?jam B ar? ir j?maks? PVN, kas iekas?ts par atl?dz?bu, kas sa?emta no galalietot?ja. Par abiem pakalpojumiem PVN tiek iekas?ts dal?bvalst?, kur? tiek veikta tirgot?ja B uz??m?jdarb?ba. Tom?r tirgot?jam B, iesniedzot atskaites PVN iest?d?m sav? dal?bvalst? attiec?b? uz telekomunik?ciju pakalpojumu sniegšanu galalietot?jiem, ir ties?bas atskait?t PVN, ko tas samaks?jis dar?jumos ar tirgot?ju A. Citiem v?rdiem sakot, tirgot?js B atskaita priekšnodokli.

b) V?rt?jums

59. Šis modelis atspogu?o ideju par pakalpojumu sniegšanas ??di no pakalpojumu sniedz?ja l?dz gal?gajam klientam daž?dos tirgus posmos. Visos tirgus posmos tiek iekas?ts pievienot?s v?rt?bas nodoklis, un š?da mode?a izn?kums b?tu pareiza PVN piem?rošana attiec?b? uz nodok?u iekas?šanas vietu un pat?ri?am piem?rojamo nodok?a likmi.

60. Tom?r joproj?m probl?mu rada tas, ka pašai telefona kartei nav savas funkcijas k? precei vai pakalpojumam. Turkl?t nevar secin?t, ka galalietot?ji no izplat?t?jiem ieg?d?jas ties?bas sa?emt telekomunik?ciju pakalpojumus, jo *Lebara* nekad nav piln?b? nodevusi pakalpojumu saviem izplat?t?jiem.

61. No tirdzniec?bas l?gumiem, kas nosl?gti starp *Lebara* un izplat?t?jiem, izriet, ka izplat?t?jam ir j?veicina telefona karšu p?rdošana galalietot?jiem vai nu tieš? veid?, vai izmantojot mazumtirgot?jus. Turkl?t ES tiesisk? regul?juma PVN jom? pamatelements ir tas, ka PVN ir pat?ri?a nodoklis (30). K? jau esmu paskaidrojis, *Lebara* un t?s izplat?t?ju savstarp?jo dar?jumu kop?gais m?r?is ir veicin?t galalietot?ju, nevis izplat?t?ju pat?ri?u. Ne no viena v?rt?juma neizriet, ka attiec?gaj? situ?cij? zemo izmaksu telefona zvanu lietot?ji b?tu izplat?t?ji.

62. Protams, izplatītājs var uzņemties galalietotāja lomu un izmantot telefona karti ar nosacījumu, ka tā ir apmaksāta un aktivizēta, bet tas nav starp *Lebara* un izplatītājiem īstenotā pasākuma patiesais saimnieciskais mērķis. Ja izplatītājs izmantotu telefona karti starptautisko telefona zvanu veikšanai, tad tas būtu ar nodokli apliekams pakalpojums, kas tiek sniegts pašam sev, ar nosacījumu, ka telefona karte tiek izmantota citiem, nevis uzņēmējdarbības mērķiem. Minētie aspekti ir aplūkoti Sestās PVN direktīvas 6. panta 2. punkta b) apakšpunktā (31).

63. Faktiskie apstākļi neapstiprina arī ideju, ka izplatītāji izveido un tirgo paši savus telekomunikāciju pakalpojumus un tad īsteno tos, noslēdzot apakšlīgumu ar *Lebara* par piekļuvi vajadzīgajiem tīkla pakalpojumiem.

64. Tieši *Lebara* ir tā, kas, ņemot vērā tās līgumisko tīklu, veido telekomunikāciju “ceļu” starp galalietotāju un *Lebara* komutatoru, un pēc tam telefona zvanu saņēmējiem rūpēs ES, izmantojot starptautisko telefona zvanu pakalpojumu sniedzēju starpniecību. Šajā ziņā nevar piekrist tiesas sēdē minētajam Komisijas salīdzinājumam par to, ka *Lebara* izplatītāji ir kā virtuālo mobilo telekomunikāciju tīklu pakalpojumu sniedzēji.

65. Visbeidzot, savos rakstveida atbildējumos *Lebara* uzsvēra, ka galalietotāji nezina un nevar noskaidrot, ka piekļuvi zemo izmaksu telefona zvanu pakalpojumiem, ko viņi ir iegādājušies no izplatītājiem vai mazumtirgotājiem, nodrošina *Lebara*. *Lebara* arī uzsvēra, ka starp galalietotājiem un *Lebara* nepastāv tiešas līgumiskās saistības.

66. Ievērojot iepriekš minēto, zīmola maiņa, kas veikta, lai netiktu atklāta pakalpojuma sniedzēja identitāte, nekādā ziņā neietekmē galalietotāju “galīgo nodomu”, iegādājoties telefona kartes, proti, veikt zemo izmaksu starptautiskos telefona zvanus. Ievērojot minēto, Sestās PVN direktīvas 2. pants neattiecas uz līgumiskajām attiecībām starp galalietotāju un pakalpojuma sniedzēju, bet gan uz atlīdzības samaksas plūsmu starp tiem. Kā Tiesa ir nolūmusi spriedumā lietā *Town and County Factors* (32), ja tiktu apstiprināta pieeja, ka tiesisko attiecību esamība ir atkarīga no pakalpojuma sniedzēja pienākumu izpildības, tad tiktu mazināts Sestās PVN direktīvas iedarbīgums (33). Galalietotāji samaksā atlīdzību *Lebara* ar mazumtirgotāju un izplatītāju starpniecību. Turklāt starp galalietotājiem un *Lebara* pastāv tieša saikne, jo PIN kods dod galalietotājiem tiešu piekļuvi *Lebara* komutatoriem.

67. Rezumējot iepriekš teikto, gadījumā, ja Tiesa apstiprinātu Komisijas un *Lebara* piedāvāto modeli, tiesiskās attiecības starp *Lebara* un tās izplatītājiem būtu jāinterpretē vismaz elastīgi, kas turklāt neatbilstu Tiesas pastāvīgai judikatūrai. Ne no viena vērējuma neizriet, ka *Lebara* sniedz saviem izplatītājiem tos pašus pakalpojumus, kurus šie izplatītāji sniedz galalietotājiem.

5) Ceturtais risinājums – pakalpojumi, kurus nodokļu maksātājs sniedz savā vārdā, bet kda cita interesēs

a) Komisijas pakārtotās nostājas kopsavilkums

68. Komisija pakārtoti apgalvo, ka saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 6. panta 4. punktu, ja nodokļa maksātāji, kuri darbojas savā vārdā, bet kda cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tie paši ir saņēmēji un snieguši šos pakalpojumus. Tādējādi attiecībā uz *Lebara* izplatītājiem (kas skaidri rākojas savā vārdā) jāuzskata, ka tie ir saņēmēji pakalpojumus no *Lebara* pirmā ar nodokli apliekamā darījuma ietvaros un tad tos snieguši galalietotājiem otrā darījuma ietvaros.

b) Vērtējums

69. Tiesa nesen ir nospriedusi, ka Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 4. punkts rada juridisku fikciju par to, ka tiek veiktas divas identiskas pakalpojumu sniegšanas darb?bas p?c k?rtas. Saska?? ar šo fikciju tiek uzskat?ts, ka saimniecisk?s darb?bas veic?js, kurš piedal?s pakalpojumu sniegšan? un ir komisijas a?ents [komision?rs], pirmk?rt, ir sa??mis min?tos pakalpojumus no saimniecisk?s darb?bas veic?ja, kura interes?s vi??s darbojas un kurš ir komitents, un, otrk?rt, p?c tam pats sniedzis šos pakalpojumus klientam. No t? izriet, ka saist?b? ar tiesiskaj?m attiec?b?m starp komitent? un komisio?ru vi?u attiec?g?s pakalpojumu sniedz?ja un maks?t?ja lomas attiec?b? uz PVN ir fikt?v? veid? savstarp?ji apgrieztas (34).

70. Manupr?t, min?t? fikcija ir š?s lietas risin?juma pamat?. PVN iekas?šanas m?r?iem izplat?t?ji j?uzskata par komisio?riem, kas darbojas sav? v?rd?, bet *Lebara*, kas ir komitents, interes?s. Komisija pareizi nor?da, ka saska?? ar Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 4. punktu PVN tiek iekas?ts t?d? paš? veid?, k? min?ts model? par divu pakalpojumu sniegšanu vienot? ??d?. Es piebild?šu, ka min?tais izriet no Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 4. punkta, neietekm?jot faktisko situ?ciju, k?d? *Lebara* sniedz pakalpojumu, un kam t? to sniedz.

71. Faktiski izplat?t?ji neieg?st ties?bas sa?emt telekomunik?ciju pakalpojumus, tom?r ES likumdev?js Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 4. punkt? ir paredz?jis š?da veida fikciju, kas j?piem?ro gad?jumos, kad izplat?t?js r?kojas sav? v?rd?, bet k?da cita interes?s. Tas ar? noz?m?, ka nodoklis tiek iekas?ts pareizaj? dal?bvalst?, piem?rojot pareizo nodok?a likmi. Šaj? liet? tas noz?m? dal?bvalsti, kur? atrodas izplat?t?js, ar nodokli apliekam? summa ir summa, ko izplat?t?ji samaks? *Lebara*, bet ar nodokli apliekamais dar?jums rodas br?d?, kad telefona kartes tiek aktiviz?tas. Turkl?t saska?? ar 6. panta 4. punktu nodok?a maks?t?ji, kas ir iesaist?ti pakalpojuma sniegšan?, var sa?emt pareizi izrakst?tu r??inu, k? ar? paši atbilstoši veikt šo darb?bu (35).

72. Tom?r *Lebara* ir uzsv?rusi, ka izplat?t?ji nedarbojas k? t?s komisio?ri un ka valsts tiesa jau ir secin?jusi, ka izplat?t?ji darbojas sav? v?rd?. Citiem v?rdiem run?jot, tas noz?m?, ka starp *Lebara* un t?s izplat?t?jiem nosl?gtais l?gums neatspogu?o attiec?bas, kur?s izplat?t?ji darbojas k? *Lebara* “neuzr?d?tie” starpnieki vai komisio?ri Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 4. punkta izpratn?.

73. Šaj? prejudici?l? nol?muma liet? tom?r ir j?noskaidro Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 4. punkta noz?mes interpret?cija ES ties?bu izpratn?, nevis valsts ties?bu aktu par starpniec?bas pakalpojumiem vai valsts civilties?bu, vai pat nodok?u ties?bu aktu izpratn?. Turkl?t 6. panta 4. punktam k? nodok?u ties?bu normai var tikt pieš?irta noz?me, kurai nav noteikti j?sakr?t ar paral?liem j?dzieniem, kas izriet no valsts civilties?bu aktiem. Manupr?t, Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 4. punkta piem?rošana nav ierobežota vien?gi attiec?b? uz t?d?m konkr?t?s dal?bvalsts, šaj? gad?jum? Apvienot?s Karalistes, ties?bu aktos paredz?t?m attiec?b?m k? atkl?tas vai k?da cita veida p?rst?v?bas attiec?bas. 6. panta 4. punkt? noteikt?s pras?bas tiek iev?rotas, ja ir izpild?ti tr?s krit?riji (pakalpojums tiek sniegts paša tirgot?ja v?rd?, bet k?da cita interes?s).

74. Apst?klis, ka jaut?jums par Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 4. punkta noz?mi nav ietverts iesniedz?jtiesas nol?mum?, neliedz Tiesai to izv?rt?t. Past?v?gaj? judikat?r? ir noteikts, ka, pat ja form?li iesniedz?jtiesas savu jaut?jumu ir uzdevusi tikai par noteiktu ties?bu normu interpret?ciju, tas neliedz Tiesai sniegt visu Savien?bas ties?bu aspektu, kas tai var b?t noder?gi, izties?jot taj? ierosin?to lietu, interpret?ciju neatkar?gi no t?, vai š? tiesa min?to jaut?jumu formul?jum? ir uz tiem atsaukusies (36). Patieš?m, šis viedoklis izriet no plaši noformul?t? otr? prejudici?l? jaut?juma. Turkl?t Tiesas spriedums liet? *Henfling* u.c. (37) par Sest?s PVN direkt?vas 6. panta 4. punkta interpret?ciju tika pasludin?ts p?c tam, kad *First-Tier Tribunal, Tax Chamber* var?tu b?t izdar?jusi savus secin?jumus attiec?b? uz 6. panta 4. punkta noz?mi (38).

75. Attiecībā uz Sestās PVN direktīvas 6. panta 4. punkta interpretāciju ES tiesā, man šķiet, ka jāuzskata, ka izplatītāji šajā lietā darbojas *Lebara* intereses šādu iemeslu dēļ. Vispirms, man ir radies iespaids, ka telefona karšu piegāde izplatītājiem nenozīmē, ka *Lebara* nodod visu saimniecisko risku. Tas ir tādēļ, ka nešķiet, ka izplatītājiem ir jāmaksā par neaktivizētā telefona kartēm. Pamatojoties uz *Lebara* sniegtajiem apsvērumiem, es secinu, ka izplatītāji nemaksā *Lebara* atlīdzību, ja tiem, tirgojot telefona kartes, neizdodas tās pārdošanai. Šādā gadījumā telefona kartes netiek līgts aktivizētas. Citiem vārdiem sakot, izplatītāji veic saimniecisko darbību *Lebara* interesēs.

76. Turpinot, izplatītāji ir iesaistīti pakalpojuma sniegšanā, lai galalietotāji saņemtu *Lebara* telekomunikāciju pakalpojumus. Papildus galalietotāju samaksātās atlīdzības nodošanai *Lebara* viņi savā vārdā, bet *Lebara* interesēs uzēmas atbildību par piekļuves zemo izmaksu telefona zvaniem izplatīšanu. Turklāt tieši izplatītāji veic vajadzīgos pasākumus (proti, veic maksājumu un nodod *Lebara* informāciju par sūtītāja numuru), lai aktivizētu telefona karti ietvertā klienta pagaidu rīcībā.

77. Tāpēc, manuprāt, vissaprātīgākais veids, kā klasificēt lietas faktisko apstākļu kopumu, ir konstatēt, ka *Lebara* sniedz galalietotājiem pakalpojumus, kas ietver tiesības saņemt telekomunikāciju pakalpojumus par iepriekšēju samaksu, ko var uzskatīt par klienta pagaidu kontu noteikta skaita zvanu minūšu veikšanai. Izplatītāji piedalās šo pakalpojumu sniegšanā savā vārdā, bet *Lebara* interesēs. Tāpēc Sestās PVN direktīvas 6. panta 4. punkta noteikumu izpratnē ir uzskatāms, ka izplatītāji gan saņem pakalpojumu no *Lebara*, gan sniedz to galalietotājiem. No tā izriet, ka PVN ir jāpiemēro iepriekš 70. un 71. punktā izklāstītajā veidā.

78. Tomēr piebildīšu, ka Tiesa spriedumā lietā *Henfling* u.c. uzskatīja, ka valsts tiesas ziņā ir noteikt, vai lietas faktiskie apstākļi atbilst 6. panta 4. punktam. Tiesa vienīgi sniedza vadlīnijas, kuras šajos secinājumos jau esmu izvērsis attiecībā uz apstākļiem, kas jāņem vērā, piemērojot 6. panta 4. punktu (39). Tādējādi jautājums par to, vai šīs lietas faktiskie apstākļi atbilst 6. panta 4. punktā noteiktajam prasībām, ir jālemj valsts tiesai, pienācīgi ņemot vērā Tiesas konstatējumus par dažādiem šajā tiesvedībā minētajiem aspektiem, nepieciešamību saglabāt ES tiesiskajā regulājumā PVN jomā iedibināto principu integritāti, kā arī 6. panta 4. punktam piešķiramo autonomo izpratni, kas izriet no ES tiesībām un ir atšķirīga no valsts tiesību aktos ietvertajiem konceptiem.

V – Kopsavilkums

79. Es ierosinu Tiesai no šiem iepriekš minētajiem risinājumiem noraidīt Apvienotās Karalistes valdības piedāvāto modeli, jo tā piemērošana izraisītu vai nu nodokļa dubultu iekasēšanu, vai nodokļa neiekasēšanu vispār. Turklāt no šīs modeļa izriet secinājums, ka pakalpojuma sniegšanas vieta un līdz ar to PVN piemērošanas jurisdikcija ir jānosaka, pamatojoties uz pieņēmumu, ka visi galalietotāji ir personas, kas nav nodokļa maksātāji, tāpēc šā pieņēmuma patiesumu nevar pārbaudīt tiesā.

80. Iepriekš minētais punkts attiecas arī uz Nīderlandes valdības piedāvāto modeli. Turklāt šīs modeļa piemērošana attiecīgā gadījumā var izraisīt PVN iekasēšanu pārmerīgi lielā vai mazā apmērā, jo nodokļa bāze, sniedzot gan telekomunikāciju pakalpojumus, gan atsevišķos izplatīšanas pakalpojumus, tiek aprēķināta, ņemot vērā telefona kartes nominālvērtību. Tā var būt augstāka vai zemāka nekā cena, kuru par to samaksā galalietotāji.

81. *Lebara* un Komisijas piedāvātais modelis par pakalpojumu sniegšanas veidiem nozīmētu pareizu gala iznākumu, kas gan ietekmētu attiecības starp *Lebara* un izplatītājiem, piemērot, ka Tiesai būs jāsecina, ka *Lebara* pārdošanai saņemto zemo izmaksu telefona zvanus saviem

izplatītājiem. Tā vietā, ņemot vērā šajā lietā Tiesai iesniegtos materiālus par uzņēmējdarbības modeļa faktiskajiem apstākļiem, pareizāk būtu paauties uz Sestās PVN direktīvas 6. panta 4. punkta izveidoto tiesisko fikciju. Tomēr, ja Tiesa nepiekrīt manis secinājumiem attiecībā uz 6. panta 4. punktu, es pakārtoti ierosināšu apstiprināt Komisijas un *Lebara* priekšlikumu, atbilstoši kuram *Lebara* telefona karšu tirdzniecība tiks izplatītājiem veido vienotu pakalpojumu un tālruni pārdošana, ko veic izplatītāji, ir atsevišķs pakalpojums.

VI – Secinājumi

82. Ievērojot minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *First-Tier Tribunal, Tax Chamber* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

ja nodokļu maksātājs ("tirgotājs A") pārdod kādam citam nodokļu maksātājam ("tirgotājs B") telefona kartes, kurās ir ietverta informācija, kas to pircējam ("galalietotājs C") dod tiesības saņemt telekomunikāciju pakalpojumus no tirgotāja A vārtībā, kāda ir norādīta uz telefona kartes (pieņemot, ka tirgotājs A no tirgotāja B ir saņēmis atlīdzību, par kuru tie savstarpēji ir vienojušies), tirgotājs A sniedz galalietotājam C pakalpojumu, kas ietver tiesības saņemt telekomunikāciju pakalpojumus par iepriekšēju samaksu. Tomēr atbilstoši Padomes 1977. gada 17. maija Sestās PVN direktīvas par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 6. panta 4. punktam, ja tirgotājs B savā vārdā, bet tirgotāja A intereses piedalās šā pakalpojuma sniegšanā galalietotājam C, kas ir jāpārbauda valsts tiesai, PVN iekasēšanas nolūkā jāuzskata, ka tirgotājs B ir saņēmis šo pakalpojumu no tirgotāja A un sniedzis to galalietotājam C.

83. Ja Tiesa izvēlsies neņemt vērā šo priekšlikumu vai ja valsts tiesa nevarēs konstatēt, ka izplatītāji darbojas *Lebara* intereses, ierosinu uz *First-Tier Tribunal, Tax Chamber* uzdotajiem jautājumiem pakārtoti atbildēt šādi:

ja nodokļu maksātājs ("tirgotājs A") pārdod kādam citam nodokļu maksātājam ("tirgotājs B") telefona kartes, kurās dod tiesības saņemt telekomunikāciju pakalpojumus no tirgotāja A, un tirgotājs B tālruni pārdo telefona karti galalietotājam C, kurš veic telefona karti paredzētos starptautiskos telefona zvanus, tirgotājs A telefona karšu pārdošanas brīdī sniedz tirgotājam B vienotu ar nodokli apliekamu telekomunikāciju pakalpojumu. Galalietotāja C turpmāk veiktā telefona kartes iegāde un izmantošana nav uzskatāma par tirgotāja A sniegto pakalpojumu, kam piemērojams nodoklis.

1 – Oriģinālvārdos – angļu.

2 – Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmā direktīva par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (turpmāk tekstā – "Pirmā PVN direktīva", OV 71, 1301. lpp., OV pašais izdevums latviešu valodā, 09/1. sēj., 3. lpp.). Tagad tiks 2. pants ir iekauts 1. panta 2. punktā Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") (OV L 347, 1. lpp.). Šajā lietā Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – "Sestā PVN direktīva", OV L 145, 1. lpp.), ir piemērojama *ratione temporis*. Tagad tiks aizstāta ar PVN direktīvu. Skaidrības labad šajos secinājumos tiks lietota atsauce gan uz Sesto PVN direktīvu, gan atbilstošām PVN direktīvas normām.

3 – Tagad skat. PVN direktīvas 2. panta 1. punktu.

- 4 – Sestās PVN direktīvas 5. panta 1. punkts tagad ir PVN direktīvas 14. panta 1. punkts.
- 5 – Tagad – PVN direktīvas 24. pants.
- 6 – Tagad – PVN direktīvas 28. pants.
- 7 – Tagad šīs normas būtībā ir ietverta PVN direktīvas 44. un 45. pantā.
- 8 – Sestās PVN direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta desmitais ievilkums ir iekauts ar Padomes 1999. gada 17. jūnija Direktīvu 1999/59/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK, kas attiecas uz telekomunikāciju pakalpojumiem piemērojamo pievienotās vērtības nodokli (OV L 162, 63. lpp.). Tagad skat. PVN direktīvas 369.a–369.k pantu.
- 9 – Tagad skat. PVN direktīvas 62., 63. un 65. pantu.
- 10 – Tagad skat. XI sadašas 1. nodašas 1. iedašu ar nosaukumu “Personas, kas atbildēgas par PVN nomaksu nodokšu iestādēm”, kas ietver 193.–205. pantu.
- 11 – Sestās PVN direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts [28.g pants] ir grozīts ar Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīvu 2000/65/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz to, kā nosakāms pievienotās vērtības nodokļa maksājums (OV L 269, 44. lpp.).
- 12 – Tiesas sēdē *Lebara* pārstāvis paskaidroja, ka izplatītāji parasti paši nesniedz telekomunikāciju pakalpojumus. Šos pakalpojumus ne tikai no *Lebara*, bet arī no citiem to sniedzējiem var iegādāties telekomunikāciju pakalpojumu tirgotāji.
- 13 – Saskaņā ar *Lebara* pārstāvja tiesas sēdē sniegto izklāstu izplatītāji veic apmaksu par telefona kartēm, pirms tās tiek aktivizētas, un pārdoš tās tikai pēc to aktivizēšanas. Darbības tiek veiktas šādā secībā: pilnīga apmaksa, aktivizēšana un pārdošana. Tomēr *Lebara* rakstveida atbildē ir norādīts, ka, lai novērstu zaudējumu risku, telefona zvanus nevar veikt, kamēr *Lebara* nosūta telefona kartes izplatītājiem. Tās saņemot, izplatītājs lūdz *Lebara* aktivizēt telefona kartes. Izplatītājam jāsamaksā *Lebara* par telefona kartēm tikai tad, kad tās ir aktivizētas. Ja telefona kartes tiktu nozagtas vai izplatītājs par tām nesamaksātu, *Lebara* tās deaktivētu. Šie atbildē ir pretrunīgi attiecībā uz brīdi, kad tiek veikta apmaksa starp izplatītājiem un *Lebara*. Tomēr atbildē ir norādīts iesniedzējtiesas nolūmā. Tajā ir noteikts, ka “*Lebara* aktivizēja telefona kartes, ja izplatītāja konts *Lebara* tika kreditēts, vai pretējā gadījumā pieprasīja samaksu no izplatītāja pirms to aktivizēšanas”.
- 14 – Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 21. panta 1. punktu noteikto “apgrieztās nodokšu iekasēšanas mehānismu”, ja pakalpojuma sniedzējs A un pircējs B ir reģistrēti dažādu dalībvalstu teritorijās, tad nodoklis tiek piemērots tādējādi, ka PVN ir jāmaksā pakalpojuma saņēmējam, nevis tādēļ sniedzējam. Tas nozīmē, ka personai B ir jāiekasē uz darījumu attiecināmais PVN un jāiesniedz atskaites par to PVN iestādēm dalībvalstī B. Kā jau norādīts, 21. panta 1. punkta noteikumi tagad ir ietverti XI sadašas 1. nodašas 1. iedašā ar nosaukumu “Personas, kas atbildēgas par PVN nomaksu nodokšu iestādēm”, kas ietver 193.–205. pantu.
- 15 – Šajā ziņā nelielas faktisko apstākļu izmaiņas šīs lietas ietvaros nozīmētu tādus juridiskus risinājumus, kas nebūtu piemērojams lūdzīgās situācijās. Tādējādi šī lieta nav noteikti jāattiecina uz sarežģītāku PVN piemērošanas problēmu attiecībā uz daudzfunkcionāliem kuponiem vai situācijām, kad samaksā par prešu vai pakalpojumu sniegšanu tiek veikta, izmantojot priekšapmaksas vai norēķinu konta kredītu saistībā ar mobilo vai stacionāro telefonu savienojumiem.

16 – 2010. gada 16. decembra spriedums liet? C?270/09 *MacDonald Resorts* (Kr?jums, l?13179. lpp., 18. punkts).

17 – 1988. gada 22. oktobra spriedums apvienotaj?s liet?s C?308/96 un C?94/97 *Madgett un Baldwin* (*Recueil*, l?6229. lpp., 23. un 24. punkts), 1999. gada 25. febru?ra spriedums liet? C?349/96 *CPP* (*Recueil*, l?973. lpp., 26.–32. punkts), 2009. gada 3. septembra spriedums liet? C?37/08 *RCI Europe* (Kr?jums, l?7533. lpp., 23.–25. punkts), 2005. gada 27. oktobra spriedums liet? C?41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (Kr?jums, l?9433. lpp., 17.–26. punkts) un 16. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *MacDonald Resorts*, 18. punkts.

18 – 2010. gada 7. oktobra spriedums apvienotaj?s liet?s C?53/09 un C?55/09 *Loyalty ManagementUK* un *Baxi Group* (Kr?jums, l?9187. lpp., 39. punkts).

19 – Šaj? zi?? skat. 16. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *MacDonald Resorts*, 22. punkts.

20 – 2010. gada 2. decembra spriedums liet? C?276/09 *Everything Everywhere* (Kr?jums, l?12359. lpp.).

21 – 17. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Madgett un Baldwin*, 24. punkts, un 17. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *CPP*, 30. punkts.

22 – Piem?ram, skat. 16. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *MacDonald Resorts*, 24. un 32. punkts, kuros ir noteikts, ka dar?jumi, kas attiecas uz ties?bu uz punktiem ieg?di t?risma m?t?u da??ja laika opciju programmas ietvaros, ir “priekšdarbi”, kas tiek veikti, lai var?tu izmantot “?sto pakalpojumu”, kas paredz ieg?t k?das m?tnes ?slaic?gas lietošanas ties?bas, izmitin?šanu viesn?c? vai k?du citu pakalpojumu. 17. zemsv?tras piez?m? min?taj? spriedum? liet? *Madgett un Baldwin*, 24. un 25. punkts, tika nolemts, ka trešo personu sniegtie pakalpojumi, kuri paši par sevi nav klientu m?r?is, bet gan l?dzeklis, lai sa?emtu uz??m?ja sniegto pamata pakalpojumu ar vislab?kajiem nosac?jumiem, ir uzskat?mi vien?gi par papildpakalpojumiem. Skat. ar? 17. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 17.–26. punkts, kur tika nolemts, ka funkcion?las programmat?ras, kas piel?gota attiec?g? pirc?ja vajadz?b?m, gad?jum? tiek veikta viena, nevis divu pakalpojumu sniegšana.

23 – 1996. gada 2. maija spriedums liet? C?231/94 (*Recueil*, l?2395. lpp.).

24 – 23. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Faabord-Gelting Linien*, 14. punkts.

25 – 16. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *MacDonald Resorts*, 24. punkts.

26 – Ja izplat?t?ja dal?bvalsts piem?rotu nodokli telefona karšu izpiršanas dar?jumam un pakalpojuma sniedz?ja dal?bvalsts uzskat?tu, ka telefona karšu ieg?de ir ar nodokli apliekams dar?jums, š?s lietas faktiskajos apst?k?os neviena no š?m dal?bvalst?m neiekas?tu PVN. Tas ar? neatbilstu Sest?s PVN direkt?vas 2. pant? noteiktajiem PVN tiesisk? regul?juma pamatprincipiem, ka PVN ir pat?ri?a nodoklis, kas ir tieši proporcion?ls pre?u un pakalpojumu cenai.

27 – L?dz?gi 16. zemsv?tras piez?m? min?taj? spriedum? liet? *MacDonald Resorts* Tiesa noraid?ja risin?jumu, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?js attiec?gaj? gad?jum? var?tu pats nov?rt?t pieejamo m?t?u kopumu PVN apr??in?šanas m?r?iem. Visp?r?g?k, Tiesa nol?ma, ka dal?bvalstu ties?m, ?stenojot tiesas kontroli, “efekt?vi j?piem?ro attiec?gie Kopien? ties?bu principi un normas”. Skat. 1999. gada 21. janv?ra spriedumu liet? C?120/97 *Upjohn* (*Recueil*, l?223. lpp., 36. punkts). Skat. nesen?ko 2011. gada 8. marta atzinumu 1/09 (Kr?jums, l?1137. lpp.), kura 85. punkt? Tiesa nor?d?ja, ka “attiec?gi valsts ties?m un Tiesai pieš?irt?s funkcijas ir

būtiskas Līgumos noteikto tiesību rakstura kā tādā aizsardzībai”.

28 – Skat. Sestās PVN direktīvas 6. panta 4. punktu un 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta septīto ievilkumu.

29 – Skat. Sestās PVN direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu, saskaņā ar kuru, lai nodokļu maksātājs varētu izmantot atskaitēšanas tiesības, tam “par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktā [reāli], kas sastādīta saskaņā ar 22. panta 3. punktu”. Tagad skat. PVN direktīvas 178. panta a) punktu.

30 – Skat. 17. zemesvērtības piezīmi minēto nesenāko spriedumu lietā *RCI Europa*, 39. punkts.

31 – Sestās PVN direktīvas 6. panta 2. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privātam vajadzībam vai, plašāk, nozīmi, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībam, uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Tagad skat. PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

32 – 2002. gada 17. septembra spriedums lietā C-498/99 (*Recueil*, I-7173. lpp.).

33 – 32. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā *TownandCounty Factors*, 21. punkts.

34 – 2011. gada 14. jūlija spriedums lietā C-464/10 *Henfling* u.c. (Krājums, I-6219. lpp., 35. punkts).

35 – Skat. Ben Terra un Julie Kajus, *European VAT Directives*, 2011, 10.2.1.4. iedaļa.

36 – 2011. gada 5. maija spriedums lietā C-434/09 *McCarthy* (Krājums, I-3375. lpp., 24. punkts).

37 – Minēts 34. zemesvērtības piezīmē.

38 – Tiesai iesniegtais līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir datēts ar 2010. gada 22. oktobri, bet spriedums lietā *Henfling* u.c. ir pasludināts 2011. gada 14. jūlijā.

39 – Minēts 34. zemesvērtības piezīmē. Skat. it īpaši 42. un 43. punktu.