

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

ATHANASIOS RANTOS IŠVADA,

pateikta 2022 m. rugsėjo 15 d.(1)

Byla C-695/20

Fenix International Limited

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(*First-tier Tribunal (Tax Chamber)*) (Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 291 straipsnio 2 dalis – Europos Sąjungos Tarybos įgyvendinimo galiojimai – Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – 28 ir 397 straipsniai – Apmokestinamasis asmuo, veikiantis savo vardu, bet kito asmens naudai, kuris dalyvauja teikiant paslaugas – Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011 – 9a straipsnis – Elektroniniai priemonės per telekomunikacijų tinklą, sėjimą ar portalą teikiamos paslaugos – Prezumpcijos, susijusios su paslaugų teikėjo nustatymu – Galimybė apmokestinamajam asmeniui paneigti šias prezumpcijas – Galiojimas“

I. **Įvadas**

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011(2) 9a straipsnio, terpto šio reglamento įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013(3) (toliau – 9a straipsnis), galiojimo. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bendrovės *Fenix International Limited* (toliau – *Fenix*), kuri valdo interneto platformą, ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Mokesčių ir muitų administratorius, Jungtinė Karalystė, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurį ši bendrovė turi sumokėti už laikotarpį nuo 2017 m. liepos mėn. iki 2020 m. sausio mėn. ir už 2020 m. balandžio mėn.

2. *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) siekia sužinoti, ar priimdama 9a straipsnį Europos Sąjungos Taryba viršijo įgyvendinimo galiojimus, jai suteiktus pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį ir Direktyvos 2006/112/EB(4) 397 straipsnį, jį siejant su šios direktyvos 28 straipsniu.

3. Ši byla susijusi su, viena vertus, Sąjungos institucine teise aiškinantis srovė

„gyvendinimo galiojimai“, kuriais naudojasi Taryba pagal SESV, ir, kita vertus, su PVM teise, kiek tai susiję su apmokestinamuoju asmeniu, kuris teikdamas paslaugas veikia savo vardu, bet kito asmens naudai. Konkrečiai kalbant, šioje byloje keliamas klausimas dėl Tarybos turimos diskrecijos gyvendinti PVM direktyvą. Šis klausimas ypač svarbus atsižvelgiant į didžiančių interneto platformų taką ekonomikai ir vaidmeniui renkant PVM; dėl to kyla daug svarstymų(5).

4. Atlikęs analizę, padarysiu išvadą dėl 9a straipsnio galiojimo, nes ši nuostata atitinka bendruosius pagrindinius tikslus, kurių siekiama PVM direktyvos 28 straipsniu, yra būtina ar naudinga šiam straipsniui gyvendinti ir patikslina jį, jo nepapildydama ir nepakeisdama iš dalies.

II. Teisinis pagrindas

A. PVM direktyva

5. PVM direktyva grindžiama EB 93 straipsniu (dabar – SESV 113 straipsnis). Šios direktyvos 61 ir 62 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(61) Yra svarbu užtikrinti vienodą PVM sistemos taikymą. Siekiant šio tikslo tikslinga patvirtinti gyvendinimo priemones.

(62) Šios priemonės turėtų visų pirma būti taikomos sprendžiant dvigubo tarpvalstybinį sandorį apmokestinimo problemą, kuri gali atsirasti valstyboms narėms skirtingai taikant apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymo reglamentuojančias taisykles.“

6. Minėtos direktyvos IV antraštinės dalies „Apmokestinamieji sandoriai“ 3 skyriuje, susijusiame su paslaugų teikimu, 28 straipsnyje nustatyta:

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

7. Tos pačios direktyvos 397 straipsnyje numatyta:

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

B. Gyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011

8. Gyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011 grindžiamas PVM direktyvos 397 straipsniu. Šio gyvendinimo reglamento 2, 4 ir 5 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

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

<...>

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

privalomas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse.

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

9. Šio įgyvendinimo reglamento 1 straipsnyje nustatyta:

„Šis reglamentas nustato tam tikrą [PVM direktyvos] I–V ir VII–XII antraštinę dalį nuostatų įgyvendinimo priemonės.“

10. Tas pats įgyvendinimo reglamentas buvo iš dalies pakeistas įgyvendinimo reglamentu Nr. 1042/2013, kuris taip pat grindžiamas PVM direktyvos 397 straipsniu. Šio įgyvendinimo reglamento 4 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„[B]ūtina nustatyti, kas [PVM] mokėjimo tikslais yra teikėjas, kai elektroninėmis priemonėmis teikiamos paslaugos arba internetu teikiamos telefono paslaugos, teikiamos paslaugos įsigyjantiam asmeniui per telekomunikacijų tinklus arba sėjį ar portalą.“

11. Įgyvendinimo reglamento Nr. 1042/2013 1 straipsnio 1 dalies c punktu įgyvendinimo reglamentu Nr. 282/2011 trauktas 9a straipsnis, jame nustatyta:

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

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

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

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

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

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

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

III. Ginčas pagrindinąje byloje, prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

12. Jungtinėje Karalystėje registruota PVM mokėtoja *Fenix* eksploatuoja socialiniam tinklui skirtą interneto platformą, žinomą pavadinimu „Only fans“ (toliau – platforma) ir vykdo išimtinę jos kontrolę. Platforma skirta viso pasaulio „naudotojams“, kurie dalijasi „kūrėjais“ ir „gerbėjais“.

13. Kūrėjai turi „profilus“, kuriuos kelia ir kuriuose skelbia turinį, kaip antai nuotraukas ir vaizdo įrašus. Be to, jie gali rengti tiesiogines vaizdo transliacijas ir siųsti asmeninius pranešimus gerbėjams. Gerbėjams suteikiama prieiga prie kelto turinio, kai šie sumoka vienkartinę mokėtiną arba mėnesinę prenumeratos mokestį už kiekvieną kūrėjų, kurio turinį jie pageidauja peržiūrėti ir (arba) su kuriuo jie pageidauja bendrauti. Gerbėjai taip pat gali mokėti arbatpinigius arba aukas, už kuriuos negauna jokio turinio. Kūrėjai nustato mėnesinę į profilio prenumeratos mokestį, o *Fenix* nustato mažiausią prenumeratos mokestį ir arbatpinigį sumą.

14. *Fenix* atsako už gerbėjų mokėtiną surinkimą ir paskirstymą, tam ji naudoja trečiosios šalies, mokėjimo paslaugų teikėją, teikiamomis paslaugomis. Ji taip pat nustato platformos bendrąsias naudojimo sąlygas, kurios per aptariamą laikotarpį buvo kelis kartus iš dalies pakeistos. *Fenix* išrašo sąskaitą faktūrą kūrėjams – 20 % nuo gerbėjų sumokėtos sumos; ji jį atskaito (toliau – 20 % atskaitymas). Gerbėjų mokėtos ir mokėjimai kūrėjams vartotojo banko sąskaitos išrašė nurodomi kaip *Fenix* gautos arba sumokėtos sumos. Visą aptariamą laikotarpį *Fenix* skaičiavo ir deklaravo 20 % PVM nuo apmokestinamosios vertės – 20 % atskaitymo.

15. 2020 m. balandžio 22 d. mokesčių administratorius išsiuntė *Fenix* pranešimus apie mokėtiną PVM už laikotarpį nuo 2017 m. liepos mėn. iki 2020 m. sausio mėn. ir už 2020 m. balandžio mėn. (toliau – nagrinėjami pranešimai apie mokesčio dydį), ir nusprendė, kad ši bendrovė turi būti laikoma veikiančia savo vardu pagal 9a straipsnį. Taigi, šio administratoriaus teigimu, *Fenix* turėjo sumokėti PVM, remdamasi ne 20 % atskaitymo, o visomis sumomis, kurias sumokėjo gerbėjai.

16. 2020 m. liepos 27 d. *Fenix* pareiškė ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, ginydama nagrinjamą pranešimą apie mokesčio dydį teisinį pagrindą, t. y. *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (klostantis pagrindinis bylos faktiniais aplinkybėmis galiojusi redakcija) 47 straipsnio 4 ir 5 dalis, kuriose Jungtinės Karalystės teisė buvo perkeltas 9a straipsnis, ir nagrinjamą pranešimą apie mokesčio dydį sumas. Ji tvirtino, kad 9a straipsnis negalioja ir kad, be to, ji nepatenka į šio straipsnio taikymo sritį.

17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad mokesčių administratorius nepriėmė sprendimo dėl to, kokių statusu pagal Anglijos teisę *Fenix* vykdo veiklą, kiek tai susiję su platforma, t. y. kaip komisionierė ar komitentė. Šis administratorius nagrinjamus pranešimus apie mokesčio dydį priėmė remdamasis tik 9a straipsniu, nenagrinėjęs PVM direktyvos 28 straipsnio taikymo.

18. Šis teismas nurodo, kad jam kyla abejonė dėl 9a straipsnio galiojimo. Iš tiesų, jeigu šiuo straipsniu taikomas PVM direktyvos 28 straipsnis, būtų galima teigti, kad jis viršija Tarybai suteiktus gyvendinimo galiojimus. Šiuo klausimu minėtas teismas, remdamasis 2014 m. spalio 15 d. Sprendimu *Parlamentas / Komisija* (C-65/13, EU:C:2014:2289), pabrėžia, kad pagal teisėkūros procedūrą priimto akto gyvendinimo nuostata yra teisėta, tik jeigu ji atitinka šiuo aktu siekiamus bendruosius pagrindinius tikslus, yra būtina arba naudinga šiam aktui gyvendinti ir negali iš dalies pakeisti ar papildyti to paties akto net neesminius nuostatus.

19. Europos Komisija taip pat mano, kad siekdamas nustatyti, ar priemonė „papildo“ pagrindinę

akt?, Sąjungos teisės aktų leidėjas turėtų įvertinti, ar šia priemone konkrečiai nustatomos naujos neesminės normos, kuriomis iš dalies pakeičiamas šis aktas, paliekant Komisijai diskreciją, ir priemonės, kuriomis siekiama tik įgyvendinti esamas pagrindinio akto nuostatas, neturėtų būti laikomos papildomomis priemonėmis(6).

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad toks 9a straipsnis, koks jis priimtas, yra visiškai skirtingas ir gerokai viršija Komisijos pateiktą pasiūlymą dėl įgyvendinimo reglamento Nr. 202/2011 pakeitimo(7). Iš tiesų, manant, kad PVM direktyvos 28 straipsnyje yra nurodytas apmokestinamasis asmuo, veikiantis savo vardu, įtvirtinus 9a straipsnyje numatytą prezumpciją, anot PVM komiteto(8), ji turėtų būti bendrai taikoma visiems apmokestinamiesiems asmenims, dalyvaujantiems teikiant paslaugas.

21. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi ataskaita(9), kurioje pritariama 2016 m. gruodžio 1 d. Komisijos pasiūlymui dėl direktyvos(10), pagal kurį 9a straipsnio tikslas perkelti įsipareigojimą mokėti PVM tarpininkui yra pageidautinas; taip pat būtina pateikti papildomą paaiškinimą ir valstybių narių bendrą privalomą išaiškinimą. Šio teismo teigimu, galima teigti, kad šis atsakomybės perkėlimas yra ne paprasta techninė priemonė, bet esamos padėties pakeitimas, o ne paaiškinimas.

22. Be to, minėtas teismas pažymi, kad 2011 m. liepos 14 d. Sprendime *Henfling ir kt.* (C-464/10, EU:C:2011:489, 42 punktą; toliau – Sprendimas *Henfling ir kt.*) Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kalbant apie Direktyvos 77/388/EEB(11) 6 straipsnio 4 dalyje numatytą sąlygą, susijusią su aplinkybe, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti savo vardu, bet kito asmens naudai, nacionalinis teismas turi konkrečiai patikrinti, ar apmokestinamasis asmuo veikia savo vardu. Vis dėlto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, 9a straipsnyje numatyta prezumpcija panaikina pareigą išnagrinėti apmokestinamojo asmens ekonominę ir komercinę padėtį.

23. Vadinas, yra pagrįstą prielaidą manyti, kad, pirma, ši prezumpcija yra ne techninė priemonė, o radikalus pakeitimas ir, antra, PVM direktyvos 28 straipsnyje įtvirtintas teisinis pagrindas buvo iš esmės pakeistas įtvirtinus 9a straipsnio 1 dalies trečiojoje pastraipoje numatytą prezumpciją. Kad ir koks būtų taikomas analizės kriterijus, Taryba, priimdama 9a straipsnį, padarė akivaizdžią vertinimo klaidą.

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

„Ar [9a straipsnis] negalioja dėl to, kad jis priimtas viršijant Tarybai suteiktus įgyvendinimo įgaliojimus arba pareigas, nustatytas [PVM direktyvos] 397 straipsnyje, tiek, kiek juo papildytas ir (arba) iš dalies pakeistas [šios direktyvos] 28 straipsnis?“

25. 2020 m. sausio 31 d. Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė išstojo iš Sąjungos. Vis dėlto Teisingumo Teismas turi jurisdikciją priimti sprendimą dėl šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą(12).

26. Rašytines pastabas pateikė *Fenix*, Italijos vyriausybė, Jungtinės Karalystės vyriausybė, Taryba ir Komisija. Šios šalys taip pat pateikė žodines pastabas per 2022 m. gegužės 3 d. teismo posėdį.

IV. Analizė

27. Prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia

išsiaiškinti, ar 9a straipsnis negalioja, nes Taryba viršijo jai suteiktus įgyvendinimo įgaliojimus. Italijos vyriausybė, Jungtinės Karalystės vyriausybė, Taryba ir Komisija siūlo šį klausimą atsakyti, kad 9a straipsnis galioja. Atvirkščiai, *Fenix* teigia, kad jo reikia atsakyti, jog minėtas straipsnis negalioja.

28. Šioje išvadoje nagrinėsiu švokų „įgyvendinimo įgaliojimai“, kaip ji suprantama pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį (A skirsnis), paskui – PVM direktyvos 28 straipsnio taikymą pagal 9a straipsnį (B skirsnis).

A. Dėl švokos „įgyvendinimo įgaliojimai“, kaip ji suprantama pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį

29. Lisabonos sutartyje išskirti „deleguotieji įgaliojimai“ ir „įgyvendinimo įgaliojimai“ atitinkamai SESV 290 ir 291 straipsniuose(13). Teisingumo Teismas jau priėmė keletą sprendimų dėl šio skirtumo ir jo apimties, kiek tai susiję su Komisija.

1. Teisingumo Teismo jurisprudencija

30. Anot Teisingumo Teismo, Sąjungos teisės aktų leidėjas turi diskreciją pasirinkti suteikti Komisijai deleguotuosius įgaliojimus pagal SESV 290 straipsnio 1 dalį ar įgyvendinimo įgaliojimus pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį. Vis dėlto ši diskrecija turi būti įgyvendinama laikantis SESV 290 ir 291 straipsniuose nustatytų sąlygų(14).

31. Šiuo klausimu dėl deleguotųjų įgaliojimų suteikimo iš SESV 290 straipsnio 1 dalies matyti, kad teisėkūros procedūra priimtame akte Komisijai gali būti suteikiami deleguotieji įgaliojimai priimti visuotinai taikomus ne teisėkūros procedūra priimamus aktus, kurie papildo ar iš dalies keičia tam tikras neesmines teisėkūros procedūra priimto akto nuostatas. Pagal šios nuostatos antrą pastraipą įgaliojimų delegavimo tikslai, turinys, taikymo sritis ir trukmė aiškiai apibrėžiami teisėkūros procedūra priimtuose aktuose, kuriais deleguojami tokie įgaliojimai. Šis reikalavimas reiškia, kad deleguotieji įgaliojimai suteikiami priimti taisyklės, kurios būtų integruotos į teisės normų sistemą, apibrėžtą pagrindiniu pagal teisėkūros procedūrą priimtu aktu(15).

32. Dėl įgyvendinimo įgaliojimų suteikimo SESV 291 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad valstybės narės imasi visų nacionalinių teisės priemonių, būtinų įgyvendinti teisiškai privalomus Sąjungos aktus. Vis dėlto, kaip numatyta šio straipsnio 2 dalyje, tuomet, kai teisiškai privalomi Sąjungos aktai turi būti įgyvendinti vienodomis sąlygomis, tie aktai suteikia įgyvendinimo įgaliojimus Komisijai arba tinkamai pagrįstais konkrečiais atvejais ir bendrosios užsienio ir saugumo politikos (BUSP) atvejais – Tarybai(16).

33. Nors SESV 291 straipsnyje nepateikiama jokio švokos „įgyvendinimo aktas“(17) apibrėžimo, Teisingumo Teismas pažymi, kad švoka „įgyvendinimas“ apima įgyvendinimo nuostatų parengimą ir taisyklių taikymą konkrečiais atvejais priimant atskirai taikomus aktus(18). Aiškindamas šį straipsnį Teisingumo Teismas rėmėsi prieš sudarant Lisabonos sutartį nustatyta jurisprudencija, pagal kurią įgyvendinimo įgaliojimai, kurių ribos nustatytinos visų pirma pagal bendruosius pagrindinius nagrinėjamo pagal teisėkūros procedūrą priimto akto tikslus, suteikia Komisijai teisę imtis visų minėtam teisės aktui įgyvendinti būtinų arba naudingų taikymo priemonių, jeigu jos neprieštarauja šiam teisės aktui(19).

34. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad naudodamasi jai suteiktais įgyvendinimo įgaliojimais atitinkama institucija turi nustatyti teisėkūros procedūrą priimto akto turinį, siekdama užtikrinti vienodas jo įgyvendinimo sąlygas visose valstybėse narėse(20). Komisija nustato teisėkūros procedūrą priimto akto turinį, jeigu jos priimto įgyvendinimo akto nuostatos, pirma, atitinka pagal teisėkūros procedūrą priimto akto bendruosius pagrindinius tikslus

ir, antra, yra b?tinios arba naudingos tam aktui ?gyvendinti, ta?iau net *jo neesmini? nuostat?* *nepapildo ir iš dalies nepakei?ia*(21).

35. Min?ta jurisprudencija yra susijusi su *Komisijos*(22) deleguotaisiais ir ?gyvendinimo ?galiojimais. Šioje byloje pažym?tina, kad b?tent Taryba pri?m? PVM direktyv? pagal EB 93 straipsn? (dabar – SESV 113 straipsnis). Ji taip pat pri?m? ?gyvendinimo reglamente Nr. 1042/2013 esant? 9a straipsn?, grindžiam? šios direktyvos 397 straipsniu. Ar šiuo aspektu, naudojantis ?gyvendinimo ?galiojimais, kaip jie suprantami pagal SESV 291 straipsnio 2 dal?, kažkas skiriasi d?l to, kad ?gyvendinimo akt? priima Komisija, ar Taryba?

36. Taip nemanau.

37. Iš ties?, pirma, iš SESV 291 straipsnio 2 dalies formuluot?s matyti, kad Taryba taip pat turi ?gyvendinimo ?galiojimus, skirtingai nei Komisijai suteikt? deleguot?j? ?galiojim? pagal SESV 290 straipsn? atveju. Savaime suprantama, kaip tai pažym?jo Teisingumo Teismas, ?galiojimai priimti ?gyvendinimo aktus Tarybai gali b?ti suteikti tik išimtinai „tinkamai pagr?stais konkre?iais atvejais“ ir šioje nuostatoje tiksliai numatytais atvejais, kurie susij? tik su BUSP(23). Taryba turi konkre?iai motyvuoti sprendim?, kuriuo ji pasilieka ?gyvendinimo ?galiojimus(24). Nagrin?jamu atveju PVM direktyvos 397 straipsnyje nustatyta: Taryba, remdamasi Komisijos pasi?lymu, vienbalsiai patvirtina šiai direktyvai ?gyvendinti b?tinias priemones(25). Tai, kad ?gyvendinimo reglament? Nr. 282/2011 (ir jo 9a straipsn?) pri?m? Taryba, yra pagr?sta su PVM susijusiu teisiniu pagrindu siekiant taikyti PVM direktyv?. Taigi, mano nuomone, šio ?gyvendinimo reglamento pri?mimas yra tinkamai pagr?stas konkretus atvejis pagal SESV 291 straipsnio 2 dal?(26).

38. Antra, atrodo, kad tai, jog Taryba naudoja ?gyvendinimo ?galiojimus d?l akto, kur? pati pri?m?, negali paneigti šio aiškinimo. Savaime suprantama, Taryba gal?jo pakeisti PVM direktyvos 28 straipsn?, kad paaiškint? jo turin?. Savo rašytin?se pastabose *Fenix* pažym?jo, kad 2016 m. gruodžio 1 d. Komisija pateik? pasi?lym? d?l direktyvos(27) 28 straipsnio formuluot?s keitimo, ta?iau šis pasi?lymas nebuvo ?trauktas ? Direktyv? (ES) 2017/2455(28). Vis d?lto Taryba taip pat turi teis? priimti ?gyvendinimo akt? SESV 291 straipsnio 2 dalyje numatytomis s?lygomis. Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad PVM direktyvos pakeitimui remiantis SESV 113 straipsniu, be kita ko, reikia, kad b?t? konsultuojamasi su Europos Parlamentu ir Ekonomikos ir socialini? reikal? komitetu, o tai nenumatyta priimant ?gyvendinimo reglament? pagal PVM direktyvos 397 straipsn?. Taigi su šios direktyvos pakeitimu susijusi proced?ra yra sud?tingesn? ir trunka ilgiau nei jos ?gyvendinimo akto pri?mimas, nors šiuo atveju gali b?ti tenkinamos SESV 291 straipsnio 2 dalyje numatytos s?lygos.

39. Tre?ia, apskritai, nors galima teigti, kad priimdama ?gyvendinimo akt? d?l vieno iš pagal teis?k?ros proced?r? priimto akt? Taryba turi tur?ti didesnius ?galiojimus nei Komisija, kai ji imasi kitos S?jungos institucijos pagal teis?k?ros proced?r? priimto akto taikymo priemoni? (su tuo nesutinku), nematau motyv?, d?l kuri? Taryba tur?t? b?ti skirtingai vertinama, palyginti su Komisija, kiek tai susij? su ?gyvendinimo ?galiojimais pagal SESV 291 straipsn?. Iš ties? Tarybai gali tekti patikslinti pagal teis?k?ros proced?r? priimto akto turin?. Taip gali b?ti mokes?i? srityje, ypa? esant naujoms technologijoms (šiuo atveju elektroninei prekybai, kuri gali reikšti ilgas sandori? d?l paslaug? teikimo grandines), ? kurias reikia atsižvelgti ?gyvendinant esamus teis?s aktus. Tokiu atveju pagal SESV 288 straipsn? ?gyvendinimo reglamentas yra taikomas visuotinai ir yra privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstyb?se nar?se, net jei pagal teis?k?ros proced?r? priimtas aktas yra direktyva, kaip ir šioje byloje.

40. Reikia pridurti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? tam tikros srities *pagrindini? taisykli?* pri?mimas patenka ? S?jungos teis?s akt? leid?jo kompetencij?; šios taisykl?s turi b?ti ?tvirtinamos pagrindiniame teis?s akte, tod?l nuostatos, kuriose ?tvirtinami esminiai pagrindinio teis?s akto elementai ir kurioms priimti b?tinias politinis sprendimas, priskirtinas prie paties

S?jungos teis?s akt? leid?jo ?galiojim?, negali b?ti delegavimo dalykas ir b?ti ?tvirtintos ?gyvendinimo aktuose(29).

41. Darytina i?vada, kad i? Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog 9a straipsnis, atsi?velgiant ? SESV 291 straipsnio 2 dal? ir PVM direktyvos 397 straipsn?, galioja, jeigu, pirma, jis atitinka ?ios direktyvos 28 straipsniu siekiamus bendruosius pagrindinius tikslus ir, antra, yra b?tinas arba naudingas ?gyvendinant š? 28 straipsn?, ta?iau net jo neesmin?s nuostatos n?ra nei papildomos, nei i? dalies pakei?iamos.

2. Pagal teis?k?ros proced?r? priimto akto „turinio nustatymo“ ir „papildymo arba pakeitimo i? dalies“ atskyrimas

42. Deleguot?j? ir ?gyvendinimo ?galiojim? skirtumas išplaukia iš paties SESV 290 ir 291 straipsni? teksto ir reiškia, kad pagal deleguotuosius ?galiojimus atitinkamai institucijai gali tekti *papildyti arba i? dalies pakeisti* tam tikras neesmines pagal teis?k?ros proced?r? priimto akto nuostatas ir kad remdamasi ?gyvendinimo ?galiojimais institucija patikslina teis?k?ros proced?ra priimto akto normin? turin?. Vis d?lto akivaizdu, kad negalima daryti skirtumo tarp pagal teis?k?ros proced?r? priimto akto „papildymo ar pakeitimo i? dalies“ ir „turinio nustatymo“(30).

43. Kaip pažym?jo generalinis advokatas P. Cruz Villalón, teis?s akt? leidybos ?galiojim? delegavimo atveju ir ?galiojim? ?gyvendinimo atveju esminis skirtumas yra tas, kad teis?s akt? leid?jas atitinkamai institucijai deleguoja galimyb? pareikšti nuomon? d?l klausim?, kuriuos jis iš esm?s tur?jo išspr?sti pats, o ?gyvendinimas susij?s su teis?s akt? normomis, kuri? materialin? turin? nustat? teis?s akt? leid?jas. Generalinio advokato teigimu, d?l šio skirtumo SESV 291 straipsnio 2 dalyje numatytas tik ?gyvendinimo ?galiojim? vykdymas, kuris neapima viso to, kas n?ra b?tina konkre?iai taikant jau apibr?žt? ir patvirtint? teis?s norm?, o SESV 290 straipsnyje numatytas delegavimo tiksl?, turinio ir taikymo srities atskyrimas; tai reiškia, kad Komisija turi tik ?gyvendinti nuostat?, kurioje visi šie elementai jau buvo nustatyti (tai reikalauja tam tikro norminio „k?rybingumo“, kuris negalimas visiško ?gyvendinimo atveju)(31).

44. Manau, kad, atsi?velgiant ? š? skirtum?, naudinga atlikti palyginim? su s?voka „aiškinamasis ?statymas“, kuri panaši ? ?gyvendinimo akt?. Šiuo klausimu Pranc?zijos *Cour de cassation* (Kasacinis teismas), be kita ko, pažym?jo, kad ?statymas gali b?ti laikomas aiškinamuoju, tik jeigu jame, nenustatant nieko, pripaž?stama nauja egzistuojanti teis?, d?l kurios netikslaus apibr?žimo gali kilti gin??(32). Ši koncepcija yra žinoma kitose teisin?se sistemose, pavyzdžiui, Graikijos teisin?je sistemoje. Taigi aiškinamasis ?statymas (ir ?gyvendinimo aktas) paaiškina ankstesnio ?statymo prasm?, neprid?damas nauj? nuostat?. Be to, vykdymas ir ?gyvendinimas yra normin? veikla, t. y. veikla, kuri? sudaro teisiškai privalom? akt? pri?mimas, tod?l labai sunku ?sivaizduoti ?gyvendinimo akt?, kuris niekaip nepapildyt? pagal teis?k?ros proced?r? priimtame akte apibr?žto teisinio pagrindo ir kuriuo d?l to tam tikru b?du neb?t? papildomas šis aktas(33). Vadinasi, ?gyvendinimo aktas (pagal apibr?žim?) negali b?ti suprantamas kaip neturintis jokios normin?s galios. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pla?iai aiškino s?vok? „?gyvendinimas“(34).

45. Mano nuomone, atitinkama institucija gali vykdyti savo ?gyvendinimo ?galiojimus, kai pagal teis?k?ros proced?r? priimtas aktas gali b?ti aiškinamas ?vairiai, o tai reiškia, kad valstyb?s nar?s gali j? taikyti skirtingai. Šiomis aplinkyb?mis ?gyvendinimo akte laikomasi vieno iš ši? aiškinim?, siekiant suvienodinti šio pagal teis?k?ros proced?r? priimto akto taikym?. Kitaip tariant, toks aiškinimas jau ?trauktas ? min?t? pagal teis?k?ros proced?r? priimt? akt?, kaip vienas iš galim? jo aiškinim?. Vadinasi, institucija, turinti ?gyvendinimo ?galiojimus, ne nustato kažk? naujo, bet nusprendžia teikti pirmenyb? aiškinimui, kuris pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? yra b?tinas arba naudingas siekiant užtikrinti, kad teis?k?ros proced?ra priimtas aktas b?t? ?gyvendintas vienodomis s?lygomis visose valstyb?se nar?se. Taigi ?gyvendinimo aktu tik patikslinamas ir sukonkretinamas

pagal teis?k?ros proced?r? priimtas aktas, nepapildant šio akto nuostat? (neesmini?) ir j? iš dalies nekei?iant(35).

B. D?I PVM direktyvos 28 straipsnio taikymo pagal 9a straipsn?

46. Pirma, reikia pažym?ti, kad *Fenix* prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme teig?, jog nepatenka ? 9a straipsnio taikymo srit?, o per pos?d? nurod?, kad jai taip pat netaikomas PVM direktyvos 28 straipsnis, nes ji veik? ne savo vardu, bet kito asmens naudai (ji tik palengvino paslaug? teikim? tarp k?r?j? ir gerb?j?). Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurod?, kad mokes?i? administratorius pri?m? nagrin?jamus pranešimus apie mokes?io dyd?, remdamasis tik 9a straipsniu, nepatikin?s, ar taikomas PVM direktyvos 28 straipsnis.

47. Pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij? nacionalinio teismo pateiktiems klausimams d?I S?jungos teis?s aiškinimo, atsižvelgiant ? jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kuri? tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendim? d?I nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas visiškai nesusij?s su pagrindin?je byloje nagrin?jamo gin?o aplinkyb?mis ar dalyku, jeigu problema hipotetin? arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, b?tinios tam, kad naudingai atsakyt? ? jam pateiktus klausimus(36).

48. Šioje byloje Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje n?ra aiškiai nurodyta, kad nagrin?jamas atvejis atitinka vien? iš ši? atvej?. Iš ties? gin?as pagrindin?je byloje kilo d?I mokes?i? administratoriaus sprendimo, pagal kur? *Fenix* turi b?ti laikoma veikian?ia savo vardu pagal 9a straipsn?. Iš sprendimo d?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad šioje byloje *Fenix* tvirtino, jog šis straipsnis negalioja. Kadangi 9a straipsnis buvo priimtas kaip PVM direktyvos 28 straipsnio ?gyvendinimo aktas, nagrin?jant šio straipsnio galiojim? reikia išnagrin?ti ši? dviej? straipsni? santyk?, kuris yra prejudicinio klausimo dalykas, tod?I šis klausimas yra priimtinas. Svarbu pridurti, kad, atsižvelgdamas ? šio klausimo formuluot?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas daro prielaid?, kad šiuo atveju *Fenix* veikia savo vardu, bet k?r?j? naudai.

49. Reikia išanalizuoti PVM direktyvos 28 straipsnio prasm? ir 9a straipsnio taikymo srit?, siekiant patikrinti, ar šis straipsnis iš ties? yra 28 straipsnio ?gyvendinimo aktas, kaip jis suprantamas pagal SESV 291 straipsnio 2 dal?.

1. PVM direktyvos 28 straipsnis

50. PVM direktyvos 28 straipsnyje nustatyta, jog kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteik? pats(37).

51. Šiame straipsnyje, kuris turi savarankišką reikšmę Sąjungos teisėje, nustatyta *prezumpcija* („laikoma“). Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šis straipsnis sukuria teisinę dviejų tapatybių paslaugų, teikiamų viena po kitos, fikciją. Pagal šią fikciją subjektas, kuris dalyvauja teikiant paslaugas ir yra komisionierius, laikomas, pirma, gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio naudai jis veikia ir kuris yra komitentas, prieš, antra, pačiam teikiant šias paslaugas klientams(38). Iš tokio teisinio komitento ir komisionieriaus santykio matyti, kad atitinkamas įs, kaip paslaugų teikėjas ir mokėtojas, vaidmuo dėl apmokestinimo PVM slygiškai sukeičiamas(39). Tie patys motyvai galioja, kalbant apie prekių įsigijimą pagal sutartį, kurioje numatyta, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą, kuris taip pat yra šios direktyvos IV antraštinėje dalyje(40).

52. Darytina išvada, jog tam, kad būtų galima taikyti PVM direktyvos 28 straipsnį, turi būti vykdytos dvi sąlygos, t. y. pirma, turi būti galiojimas, kurį vykdydamas komisionierius komitento naudai dalyvauja teikiant paslaugas, ir, antra, komisionieriaus įsigytų paslaugų teikimas ir komitentui perleistas paslaugų teikimas turi būti tapatūs(41). Ši antroji sąlyga reiškia, kad tam tikrais atvejais yra perduodama su ja susijusi nuosavybės teisė(42).

53. Teisingumo Teismas pridūrė, kad 28 straipsnis patenka į šios direktyvos IV antraštinę dalį „Apmokestinamieji sandoriai“ ir kad jis yra suformuluotas bendrai, be jo taikymo srities arba apimties apribojimų(43). Taigi iš eilės teikiamoms paslaugoms taikomas PVM, tad jeigu paslaugos, kai jas teikiant dalyvauja komisionierius, apmokestinamos PVM, jo ir komitento teisiniam santykiui taip pat taikomas PVM(44).

54. Šis 28 straipsnis yra susijęs su tarpininku, kuris doktrinoje apibūdinamas kaip „neskaidrus“ (45), nes apmokestinamasis asmuo veikia savo vardu, bet kitą naudą(46), kitaip nei vadinamasis „skaidrus“ tarpininkas, kuris veikia kito vardu ir naudai ir kuris nurodytas PVM direktyvos 46 straipsnyje, susijusiame su tarpininkų teikiamomis paslaugomis(47). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pačioje PVM direktyvoje numatytos atskiros taisyklės komisionieriaus, veikiančio savo paties vardu, bet kito asmens naudai, teikiamoms paslaugoms, kurios skiriasi nuo taisyklių, skirtų galiotinio, veikiančio kito asmens vardu ir naudai, teikiamoms paslaugoms(48). Nagrinėjama byla yra susijusi su šiomis specialiomis taisyklėmis, taikomomis neskaidriems tarpininkams.

2. 9a straipsnis

55. 9a straipsnio aiškinimas ir taikymo sritis sukėlė susidomėjimą doktrinoje(49). Šioje byloje, kaip nurodyta šios išvados 41 punkte, reikia patikrinti, ar 9a straipsnis, pirma, atitinka bendruosius pagrindinius tikslus, kurių siekiama PVM direktyvos 28 straipsniu, ir, antra, yra būtinas arba naudingas šiam straipsniui įgyvendinti, tačiau jis nei papildo, nei pakeičia iš dalies net neesminių jo nuostatų.

a) *Dėl PVM direktyvos 28 straipsniu siekiamų bendrųjų tikslų laikymosi pagal 9a straipsnį*

56. PVM direktyvos 28 straipsnio tikslas – nustatyti kokiomis sąlygomis komisionierius laikomas paslaugų teikėju bendroje PVM sistemoje. Ši nuostata iš esmės buvo tvirtinta 1977 m.(50), t. y. kai elektroninės prekybos dar nebuvo.

57. Kaip matyti iš įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 4 konstatuojamosios dalies, juo siekiama užtikrinti vienodą dabartinės PVM sistemos taikymą priimant PVM direktyvos įgyvendinimo nuostatas, kiek tai susiję, be kita ko, su paslaugų teikimu. Šio įgyvendinimo reglamento 5 konstatuojamojoje dalyje priduriama, kad šiose įgyvendinimo priemonėse

pateikiamos konkrečios taisyklės, paaiškinančios direktyvos taikymą tam tikrais atvejais, ir skirtos užtikrinti, kad tik tos konkrečios aplinkybės būtų vienodai traktuojamos visoje Sąjungoje. Be to, gyvendinimo reglamento Nr. 1042/2013 4 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad būtina nustatyti, kas PVM mokėjimo tikslais yra teikėjas, kai paslaugos elektroninėmis priemonėmis arba telefono paslaugos internetu teikiamos jas įsigyjantiems asmeniui per telekomunikacijų tinklus, sąsają ar portalą.

58. Šiuo klausimu 9a straipsnyje, kuris yra tarp dviejų gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 nuostatų, nustatyta, kaip „taikant [PVM direktyvos] 28 straipsnį“ šis reglamentas turi būti aiškinamas, kai paslaugos elektroninėmis priemonėmis teikiamos per telekomunikacijų tinklą, sąsają ar portalą, pavyzdžiui, taikmenų parduotuvė.

59. Taigi, pirma, PVM direktyvos 28 straipsnis yra *suformuluotas bendrai* be jo taikymo srities arba apimties apribojimų(51). Vadinasi, jokia paslaugų kategorija nėra pašalinta iš šio straipsnio materialinės taikymo srities. Antra, 9a straipsnis susijęs su konkrečiu klausimu, kada tarpininkas privalo sumokėti PVM, kai paslaugos teikiamos elektroninėmis priemonėmis, be kita ko, per internetinę platformą. Man atrodo, aišku, kad šis klausimas patenka į PVM direktyvos 28 straipsnio taikymo sritį. Todėl manau, kad 9a straipsnis atitinka minėtų 28 straipsniu siekiamus bendruosius pagrindinius tikslus.

b) Dėl 9a straipsnio būtinumo ar naudingumo gyvendinant PVM direktyvos 28 straipsnį

60. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, kalbant apie Sąjungos teisės aktų leidėjo diskreciją suteikti deleguotuosius ar gyvendinimo galiojimus, teismas gali patikrinti tik tai, ar nepadaryta akivaizdžių vertinimo klaidų, kiek tai susiję su klausimu, ar teisės aktų leidėjas galėjo pagrįstai nuspręsti, kad, viena vertus, siekiant gyvendinti teisės normas, kurias jis nustatė PVM direktyvos 28 straipsnyje, pakanka jas patikslinti, nesant reikalo papildyti ar iš dalies pakeisti neesmines jo nuostatas, ir, kita vertus, šio straipsnio nuostatomis reikalaujama užtikrinti vienodas jo gyvendinimo sąlygas(52).

61. Prieš priimant 9a straipsnį dėl komisierių padėties PVM srityje kilo diskusijos PVM komitete, dėl kurių 2011 m. liepos 1 d. 93-ojame posėdyje buvo priimtos gairės(53). Šis komitetas „beveik vienbalsiai“ nusprendė, kad siekiant nustatyti elektroninių paslaugų, kurias galutinis vartotojas internetu ar kitais telekomunikacijų tinklais gauna iš elektroninių paslaugų teikėjo per tarpininką arba trečiąją šalį, dalyvaujančią vykdant sandorą, teikimo vietą būtina nustatyti, kas yra elektroninių paslaugų teikėjas. Šis komitetas taip pat „beveik vienbalsiai“ nusprendė, kad tais atvejais, kai elektroninės paslaugos teikiamos galutiniam vartotojui, procese dalyvaujantis tarpininkas arba trečiasis asmuo laikomi veikiančiais savo vardu, nebent pats elektroninių paslaugų teikėjas, kiek tai susiję su galutiniu vartotoju, yra aiškiai nurodytas.

62. Pri?musi 9a straipsn? Komisija pareng? ai?kinam?sias pastabas, ypa? susijusias su ?ia nuostata(54). Kaip ai?skiai nurodyta ?iose pastabose, jos n?ra teisi?kai privalomos. Vadinasi, vien remiantis jomis negalima spr?sti d?l 9a straipsnio galiojimo, juo labiau kad jas pateik? Komisija, o ne Taryba. Vis d?lto min?tos pastabos yra dokumentas, ? kur?, mano nuomone, galima atsi?velgti siekiant i?siiai?kinti Tarybos tikslus priimant ?? straipsn?. Tose pa?iose pastabose nurodyta, kad, „[k]ai telekomunikacij? ir elektronin?s paslaugos teikiamos galutiniam vartotojui (B2C), PVM mokest? mokes?i? institucijoms sumoka paslaug? teik?jas. Tod?l svarbu tiksliai nustatyti, kas yra teikiam? paslaug? teik?jas, vis? pirma tada, kai jos teikiamos ne tiesiogiai galutiniam paslaugas ?sigyjan?iam asmeniui, o per tarpininkus“(55). Komisija prid?r?, kad „[t]iekimo grandin?s da?nai b?na ilgos ir gali kirsti sienas. Kai taip atsitinka, gali b?ti sud?tinga ?inoti, kada paslaugos galutinai suteikiamos galutiniam vartotojui ir kas atsako u? tokios paslaugos PVM mok?jim?. Siekiant teisinio tikrumo vis? dalyvaujan?i? ?ali? at?vilgiu ir norint u?tikrinti mokes?i? surinkim?, reik?jo apibr??ti, kas toje grandin?je laikomas paslaugos galutiniam vartotojui teik?ju“(56).

63. I? ?i? teiginio matyti, kad 9a straipsnis yra *techninio pob?džio* ir b?tent juo siekiama i?ai?kinti komisionieri?, veikian?i? elektronin?s prekybos srityje, pad?t?, nustatant paslaug? teik?jo identifikavimo kriterijus, kad b?t? galima nustatyti, kas turi sumok?ti PVM ir kur yra apmokestinam?j? sandori? vieta(57). Kaip Komisija nurod? ai?kinamosiose pastabose, ?iuo patikslinimu siekiama dvejopo tikslo – u?tikrinti teisin? tikrum? ?vairioms sandori? grandin?je dalyvaujan?ioms ?alims ir teising? PVM, susijusio su ?vairi? paslaug? teikimu, surinkim?. Nesant tokio patikslinimo, gali kilti tarpvalstybinio sandori? dvigubo apmokestinimo problema, kaip nurodyta PVM direktyvos 62 konstatuojamojoje dalyje, arba, atvirk?iai, neapmokestinimo grandin?je, kurioje, be kita ko, dalyvauja internetin? platforma, problema. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? teisingas PVM direktyvos taikymas leidžia i?vengti dvigubo apmokestinimo ir u?tikrinti mokes?i? neutralum?(58). Be to, nesant nuostatos, ?tvirtinan?ios vienod? dabartin?s PVM sistemos taikym? ?ioje srityje, kiekvienas paslaug? teik?jas gal?t? b?ti individualiai atsakingas u? ?? mokest?, o tai reik?t? kiekvieno i? j? paie?k? ?vairiose susijusiose valstyb?se, tod?l jo surinkti b?t? beveik ne?manoma. ?iuo klausimu reik?t? pridurti, kad PVM yra nuosavi S?jungos i?tekliai.

64. ?iomis aplinkyb?mis laikausi nuomon?s, kad Taryba gal?jo pagr?stai manyti turinti ?galiojimus pagal SESV 291 straipsnio 2 dal? patikslinti PVM direktyvos 28 straipsnio normin? turin?, kiek tai susij? su elektronin?mis priemon?mis teikiamomis paslaugomis, ir kad ?gyvendinimo ?galiojim? suteikimas ?iai institucijai gali b?ti laikomas pagr?stu siekiant u?tikrinti vienodas 28 straipsnio ?gyvendinimo s?lygas, kiek tai susij? su ?iomis paslaugomis. ?iuo klausimu konstatuotina, kad 9a straipsnis yra b?tinai ar naudingas min?tam 28 straipsniui ?gyvendinti.

c) D?l klausimo, ar PVM direktyvos 9a straipsnyje patikslinamas PVM direktyvos 28 straipsnis, ta?iau jis nepapildomas ir nepakei?iamas i? dalies

65. Dabar reikia i?samiai i?nagrin?ti 9a straipsnio formuluot?, kad b?t? galima patikrinti, ar ja i? ties? patikslinamas PVM direktyvos 28 straipsnis, ta?iau jis nepapildomas ir nepakei?iamas i? dalies. 9a straipsn? sudaro trys dalys: pirm?j? sudaro trys pastraipos, d?l kuri? pateikti pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo argumentai ir *Fenix* pastabos d?l min?to straipsnio negaliojimo.

66. 9a straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje (toliau – pirma pastraipa) nurodyta, kad taikant PVM direktyvos 28 straipsn?, kai elektronin?mis priemon?mis paslaugos teikiamos per telekomunikacij? tinkl?, s?saj? ar portal?, pavyzd?iui, taikmen? parduotuv?, laikoma, kad teikiant tas paslaugas dalyvaujantis apmokestinamasis asmuo veikia savo vardu, bet t? paslaug? teik?jo naudai, nebent tas apmokestinamasis asmuo t? teik?j? yra ai?skiai nurod?s kaip tok? ir tai yra

atspind?ta šali? sutartin?se s?lygose.

67. 9a straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje (toliau – antra pastraipa) numatyta, jog tam, kad paslaug? elektronin?mis priemon?mis teik?j? b?t? galima laikyti paslaug? teik?ju, kur? apmokestinamasis asmuo aiškiai paskyr? ši? paslaug? teik?ju, turi b?ti ?vykdytos dvi kumuliacin?s s?lygos, t. y. pirma, kiekvieno teikiant tas elektronin?mis priemon?mis teikiamas paslaugas dalyvaujan?io apmokestinamojo asmens išrašytoje ar pateiktoje s?skaitoje fakt?roje privalo b?ti nurodyta, kokios tai paslaugos, ir j? teik?jas ir, antra, paslaugas ?sigyjan?iam asmeniui išrašytoje ar pateiktoje s?skaitoje ar kvite privalo b?ti nurodyta, kokios tai elektronin?mis priemon?mis teikiamos paslaugos, ir j? teik?jas.

68. 9a straipsnio 1 dalies tre?ioje pastraipoje (toliau – tre?ia pastraipa) nurodyta, kad šios dalies taikymo tikslais apmokestinamasis asmuo, kuris elektronin?mis priemon?mis teikiam? paslaug? atžvilgiu patvirtina, kad leidžia išrašyti s?skaitas fakt?ras paslaug? gav?jui arba teikti paslaugas, taip pat patvirtina paslaug? teikim? arba nustato bendr?sias paslaug? teikimo s?lygas, negali aiškiai nurodyti kito asmens kaip t? paslaug? teik?jo.

69. D?l pirmos pastraipos pažym?tina, kad PVM direktyvos 28 straipsnyje kalbama apie apmokestinamojo asmens, „veikian?io savo paties vardu, bet kito asmens naudai“, situacij?, nenurodant, kada apmokestinamasis asmuo laikomas veikian?iu kaip toks. Pagal pirm? pastraip?, kai paslaugas elektronin?mis priemon?mis teikia, be kita ko, internetin? platforma, apmokestinamasis asmuo, kuris dalyvauja teikiant šias paslaugas, *laikomas* veikian?iu savo vardu, bet ši? paslaug? teik?jo naudai. Jei taikoma ši prezumpcija, iš PVM direktyvos 28 straipsnio matyti, kad tuomet laikoma, jog apmokestinamasis asmuo gauna ir pats teikia nagrin?jamas paslaugas, o tai reiškia, kad jis, kaip komisionierius, turi sumok?ti PVM.

70. Kaip teisingai pažymi *Fenix*, pirmoje pastraipoje pateikta prezumpcija, kuria siekiama patikslinti, *kada* tarpininkas veikia savo vardu, bet kito asmens naudai, nenurodyta PVM direktyvos 28 straipsnyje. Iš to ši bendrov? daro išvad?, kad kalbama apie šio straipsnio papildym? ar pakeitim? iš dalies, kurie apima daugiau nei paprast? ?gyvendinim?. Min?tame straipsnyje esantis žodži? junginys „veikia savo vardu“ nereikalauja jokio ?gyvendinimo akto ir, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, buvo vertinamas atsižvelgiant ? šali? sutartinius santykius. Taigi, nepaisant šios jurisprudencijos, pirmoje pastraipoje ?tvirtinta prezumpcija b?t? taikoma, nepaisant sutartin?s ir komercin?s tikrov?s. Be to, ši prezumpcija numato, kad komisionieriai laikomi teikian?iais ir gaunan?iais paslaug?, net jei ?galiojimas yra akivaizdus ir jei atstovaujamojo tapatyb? žinoma, o tai pakei?ia poži?r? ? komisionieri? apmokestinim? pagal PVM direktyvos 28 straipsn?.

71. Nepritariu šiam aiškinimui.

72. Iš ties?, pirma, *Fenix* teigia, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas neketino PVM direktyvos 28 straipsnyje reglamentuoti klausimo, *kada* tarpininkas, kuris dalyvauja teikiant paslaugas, veikia savo vardu. Vis d?lto šiame straipsnyje vartojama s?voka „apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai“, kuri yra savarankiška S?jungos teis?s s?voka. Šiuo klausimu pirmoje pastraipoje patikslinama (o ne papildyta) šios s?vokos reikšm? nustatant prezumpcij?. Taigi ši pastraipa patikslina ir sukonkretina PVM direktyvos 28 straipsn?, kuris suformuluotas bendrai, kiek tai susij? su konkre?ia elektronin?mis priemon?mis teikiam? paslaug? situacija, siekiant užtikrinti, kad šis straipsnis b?t? ?gyvendintas vienodomis s?lygomis visose valstyb?se nar?se.

73. Antra, kaip matyti iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, Taryba gali priimti bet kokias b?tinas ar naudingas ?gyvendinimo priemones PVM direktyvos 28 straipsniui ?gyvendinti, jeigu jos neprieštarauja šiai nuostatai(59). Taigi pirmoje pastraipoje ?tvirtinta

prezumpcija neprieštarauja šio straipsnio formulotei. Kitaip tariant, pirmoje pastraipoje Tarybos pateiktas aiškinimas jau yra ?trauktas ? pagal teis?k?ros proced?r? priimt? akt?, galb?t kaip vienas iš galim? jo aiškinim?(60).

74. Tre?ia, pirmoje pastraipoje ?tvirtinta prezumpcija yra nugin?ijama. Pagal šios pastraipos formulot? ji nugin?ijama, kai apmokestinamasis asmuo, kuris dalyvauja teikiant paslaug?, aiškiai pripaž?sta, kad teik?jas yra paslaug? teik?jas, ir kai tai matyti iš šali? sutartini? susitarim?. Vadinasi, min?toje pastraipoje atsižvelgiama ? sandori? grandin?s dalyvi? sutartini? ir komercini? santyki? tikrov?. Jie taip pat gali susitarti, kad apmokestinamasis asmuo, kuris dalyvauja teikiant paslaug?, neb?t? laikomas paslaug? teik?ju ir tokiu atveju neprival?t? mok?ti PVM.

75. Ketvirta, kaip savo rašytin?se pastabose pažymi Komisija, net prieš priimant 9a straipsn? PVM direktyvos 28 straipsnio tikslas buvo perkelti atsakomyb? už paslaug?, kurias teikiant dalyvauja tarpininkas, veikiantis savo vardu, bet kito asmens naudai, teikim? PVM srityje. Iš ties? šiame straipsnyje (per Sprendimo *Henfling ir kt.* 35 punkte pateikt? teisin? fikcij?) jau nurodyta, kad šis tarpininkas laikomas pats teik?s nagrin?jamas paslaugas, tod?l privalo sumok?ti PVM. Remiantis pirma pastraipa, paslaug? teik?jas ir komisierius gali nuspr?sti, kad teik?jas teikia paslaugas pagal j? sutartines s?lygas. Taigi n?ra pakeistas komisierius apmokestinimo pagal PVM direktyvos 28 straipsn? poži?ris. Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, manau, kad pirmoje pastraipoje patikslinamas PVM direktyvos 28 straipsnis, jo nekei?iant iš dalies ir nepapildant.

76. D?l antros pastraipos *Fenix* teigia, kad šioje nuostatoje ?tvirtinti griežti ir riboti kriterijai siekiant paneigti pirmoje pastraipoje nustatyt? prezumpcij?, kurie nenumatyti PVM direktyvos 28 straipsnyje, ir du papildomi privalomi ir kumuliaciniai kriterijai. Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad ši pastraipa tiesiogiai susijusi su pirma pastraipa ir su ta pa?ia logika kaip ir ji, nes joje išsamiau nurodomos s?lygos, kuriomis paslaug? elektronin?mis priemon?mis teik?jas teikiam? paslaug? atžvilgiu yra aiškiai paskirtas komisieriaus ši? paslaug? teik?ju. Šios s?lygos susijusios su s?skaitoje fakt?roje, t. y. dokumente, kur? iš esm?s išduoda paslaug? teikim? vykdanči? mon?, ?registruota kaip PVM mok?toja, pateikiama informacija. Taigi tai yra susij? su klausimu d?l ?rodymo, siekiant paneigti prezumpcij?, pagal kuri? tarpininkas veikia savo vardu, bet paslaug? teik?jo naudai (j? turi ?vertinti nacionaliniai teismai). Kadangi, mano nuomone, pirma pastraipa galioja tiek, kiek ji priskirtina prie Tarybos ?gyvendinimo ?galiojim?, antra pastraipa, kuri pagr?sta tuo pa?iu pagrindu, taip pat galioja.

77. Ketvirtoje pastraipoje nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuris patvirtina, jog paslaugas ?sigyjantis asmuo apmokestinamas ar patvirtina paslaug? teikim? arba nustato bendr?šias paslaug? teikimo s?lygas, negali aiškiai nurodyti kito asmens kaip t? paslaug? teik?jo. Iš šios pastraipos matyti, kad, kai šios s?lygos yra ?vykdytos, prezumpcija negali b?ti paneigta ir d?l to tampa nenugin?ijama.

78. *Fenix* tvirtina, kad ši tvarka nenumatyta PVM direktyvos 28 straipsnyje. Iš tre?ios pastraipos matyti, kad internetinei platformai labai sunku netaikyti šio straipsnio situacijai, kuriai susiklos?ius pirmenyb? teikiama sutartinei, komercinei ir ekonominei tikrovei. Kaip ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, *Fenix* nurodo, pirma, Darbo dokument? Nr. 885(61), kuriame numatyta siekti, kad 9a straipsnis b?t? taikomas kuo pla?iau, ir, antra, tyrim?(62), kuriame buvo pritarta 2016 m. gruodžio 1 d. Komisijos pateiktam direktyvos pasi?lymui(63) ir iš kurio matyti, kad šis straipsnis skirtas ne PVM direktyvos 28 straipsniui ?gyvendinti, o apmokestinimui PVM tarpininkui perkelti. Taigi tai yra šio 28 straipsnio sistemos pakeitimas, viršijantis Tarybai suteiktus ?gyvendinimo ?galiojimus.

79. Be to, aiškinamosiose pastabose pateikiamas 9a straipsnio aiškinimas, d?l kurio ne?manoma paneigti prezumpcijos internetin?s platformos atveju. Iš ties?, kalbant apie bendr?j? teikimo s?lyg? nustatym?, kaip tai suprantama pagal tre?i? pastraip?, iš ši? pastab? matyti, kad

tai, pavyzdžiui, rinkos vietos ar analogiškos platformos, kurios ragina naudotojus priimti bendrąsias interneto svetainės ar platformos naudojimo sąlygas, nustatytos bendrosios sąlygos. *Fenix* teigimu, elektroninės platformos naudojimo sąlygos nėra bendrosios teikimo sąlygos, kaip tai suprantama pagal trečią pastraipą. Jei taip būtų, visos internetinės platformos patektų PVM direktyvos 28 straipsnio taikymo srityje, neatsižvelgiant į sutarties sąlygas, susijusias su galiojimu ir ekonomine bei komercine tikrove, nebent jos neturtų savo interneto svetainės naudojimo sąlygų, o tai komerciškai neapdairu. *Fenix* priduria, kad, kiek tai susiję su leidimu išrašyti sąskaitas faktūras paslaugų gavėjui ar teikti paslaugas, aiškinamosiose pastabose nurodyta, kad kalbama apie atvejus, kai apmokestinamasis asmuo gali „padaryti įtaką“, be kita ko, išankstinės teikimo sąlygoms. Šis platus aiškinimas dar labiau pakeistų PVM direktyvos 28 straipsnio taikymą.

80. Trečia pastraipa yra esminė šioje byloje, kaip tai pažymėjo per posėdį kalbėjusios šalys; kai kurie autoriai abejoja šioje pastraipoje tvirtintos nenuginėjamos prezumpcijos galiojimu remiantis PVM direktyvos 28 straipsniu(64). Man atrodo, kad *Fenix* argumentus trečios pastraipos negaliojimui pagrįsti galima suskirstyti į keturias kategorijas.

81. Pirmą argumentų kategoriją susijusi su trečiosios pastraipos tikslu – perkelti apmokestinimą PVM tarpininkui (skirtingai, nei siekiama PVM direktyvos 28 straipsniu). Vis dėlto, kaip buvo pažymėta šios išvados 75 punkte, PVM direktyvos 28 straipsnio ir prieš jį Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalies tikslas jau buvo perkelti atsakomybę komisionieriui PVM srityje. 9a straipsnyje ir jo trečiojoje pastraipoje tvirtinta ta pati kryptis, patikslinant šio perkėlimo tvarką, kiek tai susiję su paslaugų teikimu elektroninėmis priemonėmis.

82. Antrą argumentų kategoriją susijusi su Komisijos aiškinamosiose pastabose atlikta 9a straipsnio analizė. Vis dėlto, kaip pažymėjau šios išvados 62 punkte, šios pastabos nėra teisiškai privalomos ir pačios savaime neleidžia spręsti dėl 9a straipsnio galiojimo. Taigi tik remiantis šio straipsnio formuluote reikia patikrinti, ar Taryba viršijo savo gyvendinimo galiojimus. Bet kuriuo atveju *Fenix* argumentas, kad būtų „komerciniu požiūriu neapgalvota“, jei internetinės platformos nenustatytų savo interneto svetainės naudojimo sąlygų, šiuo atveju yra nereikšmingas. Iš tiesų tai yra atitinkamų platformų pasirinkimas, galbūt komerciniu požiūriu būtinas, bet turintis mokestinį pasekmį, net jei šios platformos to nenori.

83. Trečia argumentų kategorija yra susijusi su Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią atsižvelgimas į ekonominę ir komercinę tikrovę yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti(65). Sprendimo *ITH Comercial Timișoara* 42 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, kalbant apie toje byloje nagrinėtą tabako pardavėjo veiklą, jei Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalyje tvirtinta sąlyga, susijusi su tuo, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti savo paties vardu, bet kito asmens naudai, turi būti aiškinama atsižvelgiant į atitinkamus sutartinius santykius, tam, kad tinkamai veiktų šia direktyva nustatyta bendra PVM sistema, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi konkrečiai patikrinti, ar, atsižvelgiant į visus bylos duomenis, šie tabako pardavėjai iš tikrųjų veikia savo pačių vardu, priimdami lažybų statymus. Toliau to sprendimo 43 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, ar tabako pardavėjai veikia savo vardu.

84. Vis dėlto reikia pabrėžti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija labai skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas Sprendimas *Henfling ir kt.* Iš tiesų PVM direktyvos 28 straipsniui taikyti 9a straipsnyje buvo pateikta patikslinimo, kuri nebuvęs priimant šį sprendimą, kiek tai susiję su komisionierių padėtimi, kad preziumuojama, jog apmokestinamasis asmuo, kuris teikia elektronines paslaugas, veikia savo vardu, bet kito asmens naudai(66).

85. Be to, pagal pirmą pastraipą preziumuojama, kad apmokestinamasis asmuo, kuris dalyvauja teikiant paslaugas, veikia savo vardu, bet ši paslaugų teikėjo naudai. Šiuo klausimu trečiojoje pastraipoje numatytos trys sąlygos, kurioms esant prezumpcija tampa nenuginėjama, t. y. kai

apmokestinamasis asmuo leidžia išrašyti s?skait? fakt?r? paslaug? gav?jui ar teikti paslaugas arba nustato bendr?sias teikimo s?lygas. Jei tenkinama viena iš ši? s?lyg?, apmokestinamasis asmuo negali aiškiai nurodyti kito asmens kaip paslaug? teik?jo. Nors PVM direktyvos 28 straipsnyje nenustatytos s?lygos, kuriomis reikia laikyti, kad apmokestinamasis asmuo „dalyvauja“ (pranc. *s'entremet*) teikiant paslaugas, atrodo, kad susiklos?ius tre?ioje pastraipoje nurodytoms trimis situacijoms tarpininkas iš tikr?j? *dalyvauja*(67) teikiant paslaug?, tod?l nenugin?ijamai preziumuojama, kad jis veikia savo vardu, bet paslaug? teik?jo naudai(68).

86. Vis? pirma, kai interneto platforma „nustato bendr?sias [paslaug?] teikimo s?lygas“, ji vienašališkai priima sprendim? d?l ši? s?lyg?, kurios galutiniam vartotojui yra privalomos prieš teikiant paslaugas(69). Susiklos?ius tokiai situacijai, atrodo akivaizdu, kad ši platforma po savo pasirinkimo dalyvauja teikiant paslaugas ir turi b?ti laikoma paslaug? teik?ja, o tai turi ?takos PVM. Skirtumas yra aiškus, palyginti su 9a straipsnio 3 dalyje nurodytu atveju, pagal kur? šis straipsnis netaikomas apmokestinamajam asmeniui, kuris *tik tvarko* mok?jimus, susijusius su elektronin?mis paslaugomis ar internetu teikiamomis arba telefono paslaugomis ir *kuris nedalyvauja teikiant šias paslaugas*. Iš ties? tokiu atveju apmokestinamasis asmuo nedalyvauja teikiant paslaugas. Kitaip tariant, mano nuomone, tre?ioje pastraipoje atsižvelgiama ? ekonomin? ir komercin? tikrov?, o ne tik ? sutartinius santykius(70). Vadinas, pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij?, susijusi? su PVM direktyvos 28 straipsniu, taip pat su šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktu, kuri taip pat grindžiama ekonomine tikrove(71), priimdama tre?i? pastraip? Taryba neviršijo savo ?gyvendinimo ?galiojim?.

87. Tuo pa?iu klausimu PVM komitetas savo gair?se(72) „vieningai“ sutar?, kad grandin?s dalyvis negali tur?ti teis?s nuspr?sti, priešingai, nei atskleidžia faktin?s aplinkyb?s ir yra pagal taikytinas teis?s nuostatas, kad jis nedalyvauja teikiant paslaugas, tod?l nepatenka ? 9a straipsnio taikymo srit?. Šiuo atveju, siekiant atsižvelgti ? ekonomin? tikrov?, tre?ioje pastraipoje remiamasi nenugin?ijama prezumpcija, susijusia su realia tarpininko pad?timi sandori? grandin?je. Taigi, kai apmokestinamasis asmuo dalyvauja teikiant paslaugas, negali b?ti taikomos sutarties s?lygos, pagal kurias numatyta, kad jis n?ra paslaug? teik?jas.

88. Ketvirta argument?, kuriuos *Fenix* jau nurod? d?l pirmos pastraipos, kategorija susijusi su tuo, kad d?l tre?ioje pastraipoje ?tvirtintos prezumpcijos tarpininkas laikomas veikian?iu savo vardu, bet kito asmens naudai, net jei ?galiojimas yra akivaizdus ir žinoma atstovaujamojo tapatyb?. *Fenix* teigia, kad tokiu atveju netur?t? b?ti laikoma, jog tarpininkas teikia arba gauna paslaugas.

89. Šiuo klausimu pažym?tina, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij?, kadangi šios direktyvos 28 straipsnyje patikslinta, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti „kito asmens naudai“, tarp komisionieriaus ir komitento turi b?ti susitarimas d?l atitinkamo ?galiojimo, kur? ?gyvendindamas komisionierius dalyvauja teikiant paslaugas komitento naudai, suteikimo(73). Komisija prid?r?, kad teikimo grandin?s dažnai b?na ilgos ir gali kirsti sienas(74). Tokiomis s?lygomis laikytina, kad sandori? grandin?je, susijusioje su paslaug? teikimu elektronin?s komercijos srityje, komisionierius iš esm?s yra neskaidrus tarpininkas. Atrodo, kad vien to, jog susiklos?ius tam tikrai konkre?iai situacijai ?galiojimas yra akivaizdus ir komitento tapatyb? žinoma, kaip *Fenix* teigia esant pagrindin?je byloje, nepakanka, kad b?t? galima nuspr?sti, jog tre?ia pastraipa pati savaime negalioja.

d) **Papildomi argumentai**

90. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, 9a straipsnis yra daug platesnis už Komisijos pateikt? reglamento pasi?lym?(75), kuriame d?l 9a straipsnio buvo nurodyta, kad siekiant taikyti PVM direktyv?, kai radijo ir televizijos paslaugos arba paslaug? teik?jo elektronin?s paslaugos teikiamos per telekomunikacij? tinkl?, s?saj? arba portal?,

pavyzdžiui, taikmen? parduotuv?, skirt? tarpininkui arba su paslauga susijusiai tre?iajai šaliai priklausan?ioms programoms, pagal PVM direktyvos 28 straipsn? preziumuojama, kad tarpininkas arba tre?iasis asmuo veikia savo vardu, bet paslaug? teik?jo naudai, „nebent galutinio vartotojo atžvilgiu teik?ju aiškiai nurodytas paslaugos teik?jas“. Iš šio pasi?lymo matyti, kad, skirtingai nuo priimto 9a straipsnio, prezumpcija tur?t? b?ti taikoma, jei „nenurodyta kitaip“.

91. Šis teismas remiasi prielaida, kad min?tas pasi?lymas yra PVM direktyvos 28 straipsnio ?gyvendinimo aktas, kaip jis suprantamas pagal SESV 291 straipsnio 2 dal?. Vis d?lto pažym?tina, kad, pirma, tame pa?iame pasi?lyme, kaip ir pa?iame 9a straipsnyje, nustatoma *prezumpcija*, kad atitinkam? paslaug? atveju tarpininkas veikia savo vardu, bet paslaug? teik?jo naudai. Vadinasi, 9a straipsnis atitinka Komisijos pateikt? reglamento pasi?lym?. Antra, pagal š? pasi?lym? ši prezumpcija nugin?ijama, kai paslaug? teik?jas yra aiškiai pripažintas teik?ju. Taigi 9a straipsnis grindžiamas ta pa?ia logika, konkre?iai nurodant s?lygas, kuriomis ši prezumpcija gali b?ti nugin?yta. Mano nuomone, n?ra esminio skirtumo tarp reglamento pasi?lymo teksto ir jo priimto 9a straipsnio.

92. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat nurodo 2016 m. gruodžio 1 d. Komisijos pateikt? direktyvos pasi?lym?(76), kuriuo siekiama pakeisti PVM direktyvos 28 straipsnio formuluo? ir kuriuo grindžiamas argumentas, kad 9a straipsnio galiojimas yra gin?ijamas. Šiuo klausimu pažym?tina, kad Komisija si?l? pakeisti 28 straipsn? taip: „[j]ei apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, *?skaitant atvejus, kai tuo tikslu naudojamas telekomunikacij? tinklas, s?saja arba portalas*, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteik? pats“(77). Kaip Taryba nurod? savo rašytin?se pastabose, šis pasi?lymas buvo laikomas nereikalingu, nes min?tas 28 straipsnis yra bendra nuostata, taikoma vis? r?ši? paslaugoms, ?skaitant elektronines paslaugas. Bet kuriuo atveju nesuprantu, kaip min?tas pasi?lymas gal?t? pagr?sti 9a straipsnio negaliojim?.

93. Galiausiai laikausi nuomon?s, kad šis straipsnis yra techninio pob?džio ir kad j? priimant nebuvo reikalaujama priimti politinius sprendimus, priskiriamus paties S?jungos teis?s akt? leid?jo atsakomybei. Šiame straipsnyje pateikiama informacijos apie PVM direktyvos 28 straipsnio taikym? elektronin?s komercijos srityje, nepapildant ir nepakei?iant iš dalies net jo neesminio nuostat?.

94. Papildomai Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? teigia, kad jei Teisingumo Teismas nuspr?st?, jog 9a straipsnio 1 dalis negalioja, reik?t? apriboti sprendimo, kuris bus priimtas, poveik? laiko atžvilgiu. Šiuo klausimu nor??iau pateikti toliau nurodytas pastabas.

95. Pagal suformuot? jurisprudencij?, kai tai pateisina privalomieji teisinio saugumo pagrindai, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis SESV 264 straipsnio antra pastraipa, pagal analogij? taikoma ir procese d?l pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? d?l S?jungos akto galiojimo, turi diskrecij? kiekvienu konkre?iu atveju nurodyti, kurie atitinkamo akto padariniai laikytini galutiniais(78). Teisingumo Teismas pasinaudojo galimybe S?jungos teis?s akto pripažinimo negaliojan?iu pasekmes apriboti laiko atžvilgiu, kai imperatyvios teisinio saugumo priežastys, apiman?ios ir viešus, ir priva?ius interesus atitinkamose bylose, neleido gin?yti pagal š? teis?s akt? iki sprendimo pri?mimo buvusio pinig? rinkimo ar išmok?jimo(79).

96. Nagrin?jamu atveju Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? tvirtina, kad privalomieji teisinio saugumo pagrindai pateisina tai, kad paliktos galioti visos 9a straipsnio, kuris S?jungoje taikomas nuo 2015 m. sausio 1 d., teisin?s pasekm?s iki sprendimo pri?mimo dienos. Iš ties? šio straipsnio pripažinimas negaliojan?iu gali sukelti sunki? ekonomini? pasekmi? pirmiausia d?l didelio ?moni? ir galutini? vartotoj? vykdomo internetini? sandori? skai?iaus ir d?l to, kad PVM buvo deklaruotas, sumok?tas ir surinktas s?žiningai pagal š? straipsn?, kuris buvo laikomas teis?tai galiojan?iu. Ši vyriausyb? mano, kad 2015–2020 m. deklaruotos ar sumok?tos mokes?i? permokos, kurias gali

tekti grąžinti, gali siekti 2,7 mlrd. svarų sterlingų (GBP) (maždaug 3,215 mlrd. EUR) Jungtinėje Karalystėje. Be to, minėta vyriausybė nurodo, kad sprendimo, kuris bus priimtas, poveikio apribojimas laiko atžvilgiu pateisinamas negaliojimo pagrindu, t. y. klaida, padaryta dėl ginčijamo akto teisinio pagrindo. Šis apribojimas turėtų būti taikomas visiems asmenims ir visiems tikslams, nenustatant išimties *Fenix* ar bet kurio kito asmens, pareiškusio ieškinį dėl 9a straipsnio negaliojimo iki Teisingumo Teismo sprendimo, kuris bus priimtas, naudai.

97. Atsižvelgdamas į Jungtinės Karalystės pateiktus argumentus ir į poveikį dideliame galimame teisiniame santykių skaičiui, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad 9a straipsnis negalioja, manau, reikėtų apriboti sprendimo, kuris bus priimtas, poveikį laiko atžvilgiu. Be to, Teisingumo Teismas teisingai nurodė, kad, kai pasinaudoja galimybe apriboti prejudicinio sprendimo, kuriame Sąjungos teisės aktas pripažįstamas negaliojančiu, galiojimą atgaline data, jis turi nustatyti, ar šio galiojimo apribojimo laiko atžvilgiu išimtis, nustatyta jo sprendime, gali būti taikoma pagrindinės bylos šaliai, kuri nacionaliniam teismui pateiktas ieškinį dėl Sąjungos teisės akto įgyvendinimo nacionalinių priemonių, ar, atvirkščiai – net tai šaliai teisės akto pripažinimas negaliojančiu, taikomas tik ateityje, yra tinkama ištaisymo priemonė⁽⁸⁰⁾. Šiuo atveju kadangi *Fenix* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme iškilę klausimai dėl 9a straipsnio galiojimo, manau, kad šios bendrovės atžvilgiu nereikėtų apriboti sprendimo, kuris bus priimtas, poveikio laiko atžvilgiu⁽⁸¹⁾.

98. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, manau, kad priimdama 9a straipsnį Taryba neviršijo jai pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį ir PVM direktyvos 397 straipsnį suteiktą įgyvendinimo galiojimą šios direktyvos 28 straipsnio atžvilgiu, todėl minėtas 9a straipsnis galioja.

V. Išvada

99. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta šioje išvadoje, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas, Mokesčių bylų skyrius, Jungtinė Karalystė) pateiktą prejudicinį klausimą:

Išnagrinėjus prejudicinį klausimą nenustatyta nieko, kas galėtų paveikti 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, teršto 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamas įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011, 9a straipsnio galiojimą.

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1).

3 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas, kuriuo iš dalies keičiamas įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 nuostatos (OL L 284, 2013, p. 1).

4 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeista 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/2455 (OL L 348, 2017, p. 7, toliau – PVM direktyva).

5 Žr., be kita ko, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) dokumentą „Interneto platformų vaidmuo renkant PVM/PPM už pardavimus internetu“, kuris buvo nagrinjamas per 2019 m. kovo mėn. vykusį penktąjį pasaulinio PVM forumo susitikimą; su juo galima susipažinti šiuo adresu: <https://www.oecd.org/fr/ctp/consommation/le-role-des-plateformes->

6 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas remiasi 2009 m. gruodžio 9 d. Komisijos komunikato Europos Parlamentui ir Tarybai „[SESV] 290 straipsnio ?gyvendinimas“ (COM(2009) 673 galutinis) 4 punktu.

7 2012 m. gruodžio 18 d. Pasi?lymas d?l Tarybos reglamento, kuriuo iš dalies kei?iamos ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaug? teikimo vieta (COM(2012) 763 galutinis), 14 punktas.

8 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo 2015 m. spalio 9 d. PVM komiteto darbo dokumento Nr. 885 (taxud.c.1(2015)4659331) 4 punkt?. Su šiuo dokumentu galima susipažinti: <https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf>. PVM komitetas yra pagal šios direktyvos 398 straipsn? ?steigtas patariamasis komitetas, kurio gair?s, nors ir neturi privalomosios galios, padeda aiškinti ši? direktyv? (žr., 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *SK Telecom*, C?593/19, EU:C:2021:281, 48 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

9 Ši? bendrov?s *Deloitte* ataskait? sudar? trys dalys, tarp kuri? – 2016 m. lapkri?io mėn. pirkimo dalis Nr. 3 „2015 m. taisykli? d?l paslaug? teikimo vietos ir minimalaus vienintelio langelio ?gyvendinimo ?vertinimas“, su kuriuo angl? k. galima susipažinti: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf

10 Pasi?lymas d?l Tarybos direktyvos, kuria iš dalies kei?iamos Direktyvos 2006/112/EB ir Direktyvos 2009/132/EB nuostatos, susijusios su tam tikromis prid?tin?s vert?s mokes?io prievol?mis, taikomomis paslaug? teikimui ir nuotolinei prekybai prek?mis (COM(2016) 757 galutinis).

11 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva). Ši direktyva buvo panaikinta ir pakeista PVM direktyva. Jos 28 straipsnis suformuluotas taip pat, kaip Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalis. Pastaroji nuostata buvo pirmin?je Šeštosios direktyvos redakcijoje ir nebuvo pakeista.

12 Susitarimo d?l Jungtin?s Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?s išstojimo iš Europos Sąjungos ir Europos atomin?s energijos bendrijos (OL C 384 I, 2019, p. 1) 86 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad Teisingumo Teismas toliau turi jurisdikcij? Jungtin?s Karalyst?s teism? prašymu priimti prejudicin? sprendim?, jei prašymas pateiktas iki pereinamojo laikotarpio pabaigos. Pagal šio susitarimo 126 straipsn? jis baig? galioti 2020 m. gruodžio 31 d. Be to, iš min?to susitarimo 86 straipsnio 3 dalies matyti, kad prašymas priimti prejudicin? sprendim? laikomas pateiktu, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 2 dal?, t? dien?, kai Teisingumo Teismo kanceliarija ?registravo bylos išk?limo dokument?. NAGRIN?JAMU atveju š? prašym? priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismo kanceliarija užregistravo 2020 m. gruodžio 22 d., t. y. prieš pasibaigiant pereinamajam laikotarpiui.

- 13 Šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 18 d. Sprendim? *Komisija / Parlamentas ir Taryba* (C?427/12, EU:C:2014:170, 36 punktas). D?l „deleguot?j? ?galiojim?“ ir „?gyvendinimo ?galiojim?“ skirtumo žr. P. Craig „Delegated acts, implementing acts and the new Comitology Regulation“, *European Law Review*, 36 t., Nr. 5, 2011, p. 671–687 ir M. Chamon „Institutional balance and Community method in the implementation of EU legislation following the Lisbon Treaty“, *Common Market Law Review*, 53 t., Nr. 6, 2016, p. 1501–1543.
- 14 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Komisija / Parlamentas ir Taryba* (C?88/14, EU:C:2015:499, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 15 2016 m. kovo 17 d. Sprendimas *Parlamentas / Komisija* (C?286/14, EU:C:2016:183, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 16 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimas *Ispanija / Taryba* (C?521/15, EU:C:2017:982, 42 punktas). Kaip generalinis advokatas P. Cruz Villalón pažym?jo savo išvadoje byloje *Komisija / Parlamentas ir Taryba* (C?427/12, EU:C:2013:871, 50 punktas), kitaip nei SESV 290 straipsnio atveju, SESV 291 straipsnio 2 dalyje numatyt? ?galiojim? atsiradimo pagrindas yra ne paprasčiausia teis?s akt? leid?jo valia, bet objektyvi priežastis, t. y. b?tinyb?, kad teisiškai privalomi S?jungos aktai b?t? vykdomi vienodomis s?lygomis.
- 17 2014 m. kovo 18 d. Sprendimas *Komisija / Parlamentas ir Taryba* (C?427/12, EU:C:2014:170, 33 punktas).
- 18 2016 m. kovo 1 d. Sprendimas *National Iranian Oil Company / Taryba* (C?440/14 P, EU:C:2016:128, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 19 2014 m. spalio 15 d. Sprendimas *Parlamentas / Komisija* (C?65/13, EU:C:2014:2289, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2016 m. birželio 9 d. Sprendimas *Pesce ir kt.* (C?78/16 ir C?79/16, EU:C:2016:428, 46 punktas).
- 20 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Komisija / Parlamentas ir Taryba* (C?88/14, EU:C:2015:499, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 21 2014 m. spalio 15 d. Sprendimas *Parlamentas / Komisija* (C?65/13, EU:C:2014:2289, 45 ir 46 punktai).
- 22 Pagal SESV 291 straipsnio 3 dal? Komisijos ?gyvendinimo ?galiojimus kontroliuoja valstyb?s nar?s pagal 2011 m. vasario 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) Nr. 182/2011, kuriuo nustatomos valstybi? nari? vykdomos Komisijos naudojimosi ?gyvendinimo ?galiojimais kontrol?s mechanizm? taisykl?s ir bendrieji principai (OL L 55, 2011, p. 13), numatyt? proced?r?.
- 23 2015 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Parlamentas ir Komisija / Taryba* (C?124/13 ir C?125/13, EU:C:2015:790, 53 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 24 Šiuo klausimu žr. 2016 m. kovo 1 d. Sprendim? *National Iranian Oil Company / Taryba* (C?440/14 P, EU:C:2016:128, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 25 PVM direktyvos 397 straipsnis suformuluotas taip pat, kaip ir Šeštosios direktyvos 29a straipsnis, ?terptas ? ši? direktyv? 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB, kuria iš dalies kei?iama Direktyva 77/388 (OL L 27, 2004, p. 44). Šios direktyvos 7 ir 8 konstatuojamosiose dalyse nurodyta, kad, nesant mechanizmo, leidžian?io priimti privalomas priemones Šeštosios direktyvos ?gyvendinimo tikslais, valstyb?s nar?s skirtingai taiko joje nustatytas taisykles; siekiant

pagerinti vidaus rinkos veikimą, būtina užtikrinti vieningumą dabartinės PVM sistemos taikyme ir procedūras, leidžiančios priimti priemones, kad būtų užtikrintas tinkamas esamų taisyklių įgyvendinimas, nustatymas būtų didelė pažanga šiuo klausimu. PVM direktyvos 61 konstatuojamoji dalis grindžiama tais pačiais argumentais.

26 Direktyvos 2004/7 11 ir 12 konstatuojamosiose dalyse Taryba nurodė, kad įgyvendinimo priemonių poveikis valstybių narių biudžetams pateisina tai, kad ji pasilieka teisę naudotis įgyvendinimo galiojimais, susijusiais su Šeštosios direktyvos įgyvendinimu. Šios aplinkybės pakartotos PVM direktyvos 63 konstatuojamojoje dalyje.

27 Žr. šios išvados 10 išnašą.

28 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB ir Direktyvos 2009/132/EB nuostatos, susijusios su tam tikromis pridėtinės vertės mokesčio prievolėmis, taikomomis paslaugų teikimui ir nuotolinei prekybai prekėmis (OL L 348, 2017, p. 7).

29 Žr. 2015 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Parlamentas / Taryba* (C-363/14, EU:C:2015:579, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *Jungtinė Karalystė / Parlamentas ir Taryba* (C-270/12, EU:C:2013:562, 78 punktas). Be to, žr. J. Englisch „Detailing“ EU Legislation through Implementing Acts“, *Yearbook of European Law*, 2021, 40 t., Nr. 1, p. 111–145.

31 Išvada byloje *Komisija / Parlamentas ir Taryba* (C-427/12, EU:C:2013:871, 62 ir 63 punktai).

32 Žr., be kita ko, 2000 m. vasario 23 d. Socialinių bylų kolegijos sprendimą Nr. 98-15.598 ir 2002 m. vasario 27 d. trečiosios civilinių bylų kolegijos sprendimą Nr. 00-17.902.

33 Žr. D. Ritleng „The Dividing Line Between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice sidesteps the difficulty in Commission v. Parliament and Council (Biocides)“, *Common Market Law Review*, 52 t., Nr. 1, 2015, p. 243–257, ypač p. 251.

34 Žr. K. Lenaerts ir P. Van Nuffel „EU Constitutional Law“, Oxford University Press, Oksfordas, 2021, Nr. 18.013.

35 2016 m. kovo 17 d. Sprendime *Parlamentas / Komisija* (C-286/14, EU:C:2016:183, 41 punktas) Teisingumo Teismas nurodė, kad SESV 290 straipsnio 1 dalyje įgaliojimų „papildyti“ pagal teisėkūros procedūrą priimtą aktą delegavimu siekiama tik suteikti Komisijai teisę sukonkretinti šį aktą ir kad įgyvendindama šiuos įgaliojimus Komisija, paisydama teisės aktą leidėjo pagal teisėkūros procedūrą priimto akto vientisumo, gali tik detaliosi plačiau neesmines šio akto nuostatas, kurių teisės aktą leidėjas išsamiai neapibrėžė. Šiuo klausimu pažymėtina, kad ši jurisprudencija priimta dėl „deleguotųjų įgaliojimų“ pagal SESV 290 straipsnio 1 dalį, o ne dėl „įgyvendinimo įgaliojimų“ pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį. Mano nuomone, požiūris, kurio laikomasi, galėtų būti laikomas pernelyg siauru, nes dėl jo sūvoka „nustatyti [pagal teisėkūros procedūrą priimto akto] turinį“ pagal SESV 291 straipsnio 2 dalį gali būti be realios prasmės.

36 2022 m. birželio 2 d. Sprendimas *SR (Vertimo išlaidų padengimas civilinėje byloje)* (C-196/21, EU:C:2022:427, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Dėl šio straipsnio žr. B. Terra ir J. Kajus „10.4.5 Undisclosed agent“, *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, 1 t., IBFD, 2022.

38 Sprendimas *Henflinger ir kt.* (35 punktas) ir 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *ITH Comercial Timișoara*

(C-734/19, EU:C:2020:919, 49 punktas).

39 Sprendimas *Henflinger ir kt.* (35 punktas).

40 Žr. 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 50 punktas). Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas remiantis sutartimi, pagal kurią nupirkus ar pardavus mokamas komisinis mokestis.

41 Šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 51 punktas).

42 Šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 54 punktas).

43 Žr. Sprendimas *Henflinger ir kt.* (36 punktas) ir 2013 m. sausio 17 d. Sprendimas *BG Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, 64 punktas).

44 Žr. 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimas *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15, EU:C:2017:333, 87 punktas) ir 2021 m. sausio 21 d. Sprendimas *UCMR – ADA* (C-501/19, EU:C:2021:50, 49 punktas). Vis dėlto, jei paslaugų teikimas, kuriame dalyvauja komisierius, neapmokestinamas PVM, šis neapmokestinimas taip pat taikomas komitento ir komisieriaus teisiniam santykiui (žr. Sprendimas *Henflinger* (36 punktas)).

45 Žr., be kita ko, D. Berlin „Directive TVA 2006/112: commentaire article par article“, Bruylant, 2020, *Commentaire de l'article 28 de la directive TVA*, p. 228. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, susijusioje su „komisieriumi“, vartosiu šį terminą, kad apibūdintiau tarpininkų sandorių grandinę.

46 Tai reiškia, kad klientas nežino komitento tapatybės.

47 Pagal PVM direktyvos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11), 46 straipsnio „[p]aslaugų, kurias tarpininkas, veikdamas kito asmens vardu ir jo naudai, teikia neapmokestinamajam asmeniui, teikimo vieta yra ten, kur pagal šios direktyvos nuostatas vykdomas pagrindinis sandoris“.

48 Sprendimas *Henflinger ir kt.* (38 punktas).

49 Žr., be kita ko, S. Claessens ir T. Corbett „Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World“ (M. Lang ir I. Lejeune, *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2015, p. 59–78). Žr. taip pat leidinį – D. Nguyen „Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013“, p. 79–82.

50 Žr. šios išvados 11 išnašą.

51 Žr. šios išvados 53 punktą.

52 Šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 18 d. Sprendimas *Komisija / Parlamentas ir Taryba* (C-427/12, EU:C:2014:170, 40 punktas).

53 Dokumentas C – taxud.c.1(2012)1410604-709, su kuriuo galima susipažinti šiuo adresu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf, p. 155.

54 Žr. dokumentą „Aiškinamosios pastabos dėl ES apmokestinimo PVM pakeitimų, susijusių su 2015 m. [Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1042/2013], taikomų telekomunikacijų, transliavimo ir elektroninių paslaugų teikimo vietai“ (toliau – aiškinamosios pastabos), paskelbtą 2014 m. balandžio 3 d. ir su kuriuo galima susipažinti šiuo adresu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_lt_0.pdf

55 Aiškinamųjų pastabų 3.2 punktą.

56 Aiškinamųjų pastabų 3.3 punktą.

57 Kaip nurodyta įgyvendinimo reglamento Nr. 1042/2013 1 konstatuojamojoje dalyje „[PVM direktyvoje], nustatyta, kad nuo 2015 m. sausio 1 d. visos telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo bei elektroninių priemonių teikiamos paslaugos, suteiktos neapmokestinamajam asmeniui, turi būti apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje sistemos paslaugas siūjantis asmuo, kurioje jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą ar paprastai gyvena, nepriklausomai nuo to, kur sistemos tas paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo. Dauguma kitų paslaugų, teikiamų neapmokestinamajam asmeniui, ir toliau apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje sistemos teikiamos“.

58 Žr. 2020 m. birželio 18 d. Sprendimas *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 50 punktą).

59 Žr. šios išvados 33 punktą.

60 Žr. šios išvados 45 punktą.

61 Žr. šios išvados 8 išnašą.

62 Žr. šios išvados 9 išnašą.

63 Žr. šios išvados 10 išnašą.

64 Žr., be kita ko, M. Weidmann „The new EU VAT rules on the place of supply of B2C e-services: practical consequences, the German example“, *EC tax review*, 2015, 24 t., Nr. 2, p. 105–118, ypač p. 113; O. Henkow „Acting in One’s Own Name on Someone Else’s Behalf: A Changing Concept“ (K. K. D. Egholm Elgaard, D. Ramsdahl Jensen ir H. Stensgaard, Momsloven „50 år – festschrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov“, Ex Tuto Publishing A/S, Kopenhaga, 2017, p. 241–254).

65 Žr., be kita ko, 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 48 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

66 Savo rašytinėse pastabose Komisija pažymėjo, kad Sprendimas *Henfling ir kt.* atskleidė būtinybę priimti vienodą taisyklę siekiant išsiaiškinti atvejų, kai tarpininkas veikia savo vardu, todėl buvo priimtas 9a straipsnis.

67 Pagal 2011 m. žodyną *Le Petit Robert* „s’entremettre“ gali būti apibrėžiamas kaip susikišimas tarp dviejų ar daugiau asmenų, siekiant juos suartinti, palengvinti juos dominančio verslo

užbaigim?.

68 O. Henkow (jo straipsnio p. 251, žr. šios išvados 64 išnaš?), mano, jog tai, kad apmokestinamasis asmuo leidžia išrašyti s?skaitas fakt?ras gav?jui be nieko daugiau, atrodo viršija tai, k? Teisingumo Teismas nurod? Sprendimo *Henfling ir kt.* 43 punkte. Vis d?lto pirmiausia šiame sprendime nurodytos aplinkyb?s, ? kurias „be kita ko“ turi b?ti atsižvelgta, o tai reiškia, kad jos n?ra išimtinio pob?džio. Be to, min?to sprendimo pri?mimo dien? nebuvo ?gyvendinimo nuostat?, skirt? patikslinti PVM direktyvos 28 straipsnio taikym?. Galiausiai reikia pripažinti S?jungos teis?s akt? leid?jo diskrecij? patikslinti šio straipsnio turin?.

69 Priešingai, nei teigia *Fenix*, manau, be kita ko, kad bendrosios teikimo s?lygos, kaip jos suprantamos pagal tre?i? pastraip?, apima bendr?sias elektronin?s platformos naudojimo s?lygas, kaip antai nustatytas šios bendrov?s.

70 Be to, žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendim? *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 42–46 punktai).

71 Žr., be kita ko, 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendim? *Fast Bunkering Klaip?da* (C?526/13, EU:C:2015:536).

72 2016 m. kovo 14 d. 106?ajame pos?dyje pateiktos gair?s A – taxud.c.1(2016)3604550-904, p. 217, su kuriomis galima susipažinti šiuo adresu: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf

73 Žr. 2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendim? *ITH Comercial Timi?oara* (C?734/19, EU:C:2020:919, 51 ir 52 punktai).

74 Žr. šios išvados 62 punkt?.

75 Žr. šios išvados 20 punkt?.

76 Žr. šios išvados 10 išnaš?.

77 Pasviruoju šriftu išskirta mano.

78 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas *Raffinerie Tirlemontoise* (C?585/15, EU:C:2017:105, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

79 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas *Raffinerie Tirlemontoise* (C?585/15, EU:C:2017:105, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

80 Žr. 2016 m. balandžio 28 d. Sprendim? *Borealis Polyolefine ir kt.* (C?191/14, C?192/14, C?295/14, C?389/14 ir C?391/14–C?393/14, EU:C:2016:311, 108 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

81 Šiuo klausimu žr. 1994 m. balandžio 26 d. Sprendim? *Roquette Frères* (C?228/92, EU:C:1994:168, 28 punktas).