TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. liepos 14 d.*

Byloje C-464/10

dėl *Cour d'appel de Mons* (Belgija) 2010 m. rugsėjo 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. rugsėjo 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

État belge

prieš

Pierre Henfling, Raphaël Davin ir Koenraad Tanghe, *Tiercé Franco-Belge SA* bankroto administratorius,

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas D. Šváby, teisėjai R. Silva de Lapuerta ir T. von Danwitz (pranešėjas),

* Proceso kalba: prancūzų.

generalinis advokatas Y. Bot,
kancleris K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. gegužės 18 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— P. Henfling, R. Davin ir K. Tanghe, *Tiercé Franco-Belge SA* bankroto administratorių, atstovaujamų advokato O. Bertin,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir L. Van den Broeck bei J.-C. Halleux,

— Europos Komisijos, atstovaujamos D. Recchia, B. Stromsky ir C. Soulay,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas

(OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 6 straipsnio 4 dalies ir 13 straipsnio B skirsnio f punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp Belgijos valstybės ir P. Henfling, R. Davin ir K. Tanghe, veikiančių kaip *Tiercé Franco-Belge SA* (toliau – TFB) bankroto administratoriai, dėl šios valstybės atsisakymo atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) lažybų punktų TFB suteiktas paslaugas.

Teisinis pagrindas

Europos Sąjungos teisės aktai

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

4 Pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį ir 4 dalies c punktą prekių tiekimu laikomas „teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“ ir „prekių perdavimas remiantis sutartimi, pagal kurią nupirkus ar pardavus mokamas komisinis mokestis“.

5 Šios direktyvos 6 straipsnyje numatyta:

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

<...>

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

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ nustatyta:

„<...>

B. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai

Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

f) lažybas, loterijas ir kitas azartinių lošimų formas, laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytų sąlygų ir apribojimų;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

7 Pridėtinės vertės mokesčio kodekso (toliau – PVM kodeksas) 10 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prekių tiekimas – tai teisės, kaip savininkui disponuoti turtu, perdavimas. Ši sąvoka apima prekės perdavimą pirkėjui arba gavėjui pagal nuosavybės teisės perdavimo arba nustatymo sutartį.“

8 Šio kodekso 13 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1. Sudarant pirkimo sandorį komisionierius laikomas pirkėju ir komitento atžvilgiu laikomas turto, kurį nupirko tarpininkaudamas, pardavėju; sudarant pardavimo sandorį komisionierius laikomas pardavėju ir komitento atžvilgiu laikomas turto, kurį parduoda tarpininkaudamas, pirkėju.

2. Komisionieriumi laikomas ne tik tas, kuris veikia savo paties ar bendrovės vardu komitento sąskaita, bet taip pat tarpininkas sudarant pirkimo sandorį, kuris gauna iš pardavėjo, arba tarpininkas sudarant pardavimo sandorį, kuris pirkėjui išduoda kokiu nors pagrindu savo vardu išrašytą sąskaitą, debeto avizą ar bet kokį kitą lygiavertį rašytinį dokumentą.“

9 Pagal PVM kodekso 18 straipsnio 1 dalį:

„Paslaugų teikimas – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta šiame kodekse.“

Be kita ko, paslaugų teikimu laikomas sutarties vykdymas, kurios objektas yra:

<...>

3) įgaliojimas;

<...>“

10 PVM kodekso 20 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„<...> kai komisionierius ar bet kuris tarpininkas, veikdamas 13 straipsnio 2 dalyje numatytomis sąlygomis, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad šias paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

11 Pagal šio kodekso 44 straipsnio 3 dalies 13 punktą PVM neapmokestinamos „lažybos, loterijos ir kitų formų azartiniai lošimai, laikantis Karaliaus nustatytų sąlygų ir apribojimų“.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 TFB, kuri 2008 m. spalio 27 d. buvo pripažinta bankrutavusia, yra Belgijoje kaip PVM mokėtoja įregistruota akcinė bendrovė, kuri vykdo lažybų veiklą, ypač susijusią su žirgų lenktynėmis Belgijoje ir kitose valstybėse.

13 Vykdydama savo veiklą ji bendradarbiavo su visoje Belgijos Karalystės teritorijoje veikiančių vietinių punktų, vadinamų tabako pardavėjais (*buralistes*), tinklu. Šie tabako pardavėjai įsipareigojo priimti iš lažybų dalyvių statymus, susijusius su žirgų lenktynėmis ar kitais sporto įvykiais, registruoti lažybas, išduoti lažybų dalyviams korteles ar bilietus ir išmokėti laimėjimus.

14 Kiekvienas tabako pardavėjas su TFB yra sudaręs sutartį, vadinamą „komiso sutartimi“.

15 Pagal šią sutartį TFB yra verslui skirto turto, perduoto valdyti tabako pardavėjui, savininkė. Pastarąjį ji aprūpina patalpomis su reikalingu energijos tiekimu, padengia patalpų draudimą ir užtikrina iškabos įrengimą bei jos priežiūrą.

16 Šioje sutartyje taip pat numatyta, kad TFB tabako pardavėją aprūpina kompiuterine įranga, kuria turi būti registruojamos visos pradėtos lažybos ir išmokėti laimėjimai. Įrangą ir dokumentus TFB tabako pardavėjui perduoda nemokamai ir jie lieka išimtine šios nuosavybe. Tabako pardavėjas įsipareigoja TFB jam patikėtą įrangą naudoti protingai ir pastarajai pranešti apie bet kokį šios įrangos veikimo sutrikimą, nes ji taisoma ir prižiūrima TFB savo lėšomis.

17 Be to, pagal su TFB sudarytą „komiso sutartį“ tabako pardavėjas privalo laikytis taisyklių dėl lažybų statymų priėmimo, ypač dėl jų registravimo, apskaitos ir išmokėjimų. Jis įsipareigoja užtikrinti, kad jo punktas veiks tinkamai ir bus atidarytas atsižvelgiant į su TFB veikla ir prekėmis susijusius įvykius. Tačiau jis turi teisę laisvai spręsti dėl savo punkto veiklos organizavimo ir laisvai samdyti darbuotojus, siekdamas kuo geriau įvykdyti įsipareigojimus.

18 TFB tabako pardavėjui suteikia teisę priimti visų rūšių lažybų, kurioms ji turi leidimą pagal įstatymą arba pagal įgaliojimą, statymus ir leidžia verstis bet kuria kita veikla, jeigu ši neprieštarauja žirgų lenktynių lažybų punktų įstatymui ir nevykdoma tiesioginio TFB konkurento sąskaita.

19 Pagal TFB reglamento bendrąsias nuostatas punkto eksploatuotojas, kuris vienintelis turi teisę registruoti lažybas, visada gali visiškai ar iš dalies atsisakyti priimti lažybų statymus, neprivalėdamas motyvuoti savo atsisakymo. Be to, laimėjęs lažybų dalyvis gali atsiimti laimėjimą tik pas tą tabako pardavėją, pas kurį jis sudarė lažybas.

20 Tabako pardavėjui mokami komisiniai, nustatyti kaip procentinė dalis nuo registruotų lažybų statymų, atskaičius išmokėjimų sumas. Šie komisiniai apskaičiuojami ir išmokami kas mėnesį už oficialius lažybų sandorius. Tabako pardavėjas TFB nepateikia jokios sąskaitos tam, kad gautų savo komisinius.

21 Tabako pardavėjų išduotų ir žaidėjams perduotų lažybas patvirtinančių kortelių priekinės pusės viršuje nurodytas tabako pardavėjo pavadinimas, komercinio registro numeris ir PVM mokėtojo kodas. Be to, šių kortelių priekinės pusės apatinės dalies šonuose yra užrašai „Belgische Tiercé" ir „Tiercé belge", o jų viršutinėje dalyje – „Tiercé Franco Belge". Kitoje tų pačių kortelių pusėje yra toks tekstas: „Dalyvaudamas lažybose jų dalyvis pripažįsta susipažinęs ir sutinkantis su *S.C. P.M.U. belge*, *S.A. Tiercé Franco-belge* ir *Bingoal* taisyklių sąlygomis".

22 2000 m. liepos mėn. atlikęs patikrinimą Belgijos mokesčių administratorius konstatavo, kad tabako pardavėjų 1997 m. sausio 1 d.–2000 m. gruodžio 31 d. gauti komisiniai nebuvo apmokestinti PVM. Manydamas, kad tabako pardavėjai dirbo TFB vardu ir kad todėl jų veikla turėjo būti apmokestinama PVM, šis administratorius 2001 m. lapkričio mėn. TFB pranešė apie papildomai apskaičiuotą PVM kartu su baudomis ir delspinigiais dėl vėlavimo sumokėti PVM nuo šių komisinių.

23 TFB pareiškė ieškinį Lježo pirmosios instancijos teisme ir paprašė pripažinti, jog ginčijami komisiniai neturėjo būti apmokestinami PVM, tvirtindama, kad taikant teisės aktus dėl PVM tabako pardavėjai turėjo būti laikomi komisionieriais, dalyvaujančiais teikiant paslaugas, kurios nuo šio mokesčio atleidžiamos.

24 2004 m. rugsėjo 20 d. sprendimu minėtas teismas patenkino TFB prašymą. Belgijos valstybei šį sprendimą apskundus, Lježo apeliacinis teismas 2005 m. spalio 5 d. sprendimu patvirtino visas šio sprendimo nuostatas. Kasacinis teismas šį sprendimą panaikino ir grąžino bylą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

25 Pastarasis teismas, pirma, išnagrinėjo TFB ir tabako pardavėjų sudarytą sutartį ir nusprendė, kad iš šios sutarties esminių ir neesminių elementų matyti, jog tabako pardavėjai iš TFB gavo sutartinį pavedimą priimti ir registruoti lažybų statymus pagal komiso, o ne pagal įgaliojimo sutartį. Be to, šis teismas pažymėjo, kad PVM kodekso 13 straipsnio 2 dalimi pašalinamas bet koks interesas aiškintis, ar tarpininkas veikė kaip įgaliotinis, o ne kaip komisionierius. Jis padarė išvadą, kad pagal komiso sutartį tabako pardavėjai tiesiogiai ir asmeniškai dalyvavo teikiant lažybų registravimo ir laimėjimų išmokėjimo paslaugas TFB sąskaita.

26 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekė nustatyti, ar TFB tabako pardavėjams išmokėti komisiniai atleidžiami nuo PVM. Manydamas, kad šiuo atžvilgiu sprendimas pagrindinėje byloje priklauso nuo Europos Sąjungos teisės išaiškinimo, Monso apeliacinis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 6 straipsnio 4 dalis ir 13 dalies B skirsnio f punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama atleisti nuo mokesčio paslaugas, teikiamas komisionieriaus, kuris tarpininkauja savo paties vardu, bet komitento, organizuojančio [šio] 13 straipsnio B skirsnio f punkte nurodytų paslaugų teikimą, sąskaita <...>?“

Dėl prejudicinio klausimo

27 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalis ir 13 dalies B skirsnio f punktas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama atleisti nuo PVM paslaugas, teikiamas komisionieriaus, kuris tarpininkauja savo paties vardu, bet komitento, organizuojančio šio 13 straipsnio B skirsnio f punkte nurodytų paslaugų teikimą, sąskaita. Tiksliau – šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti, kaip PVM atžvilgiu vertinti santykį tarp lažybų veiklą vykdančios įmonės ir ūkio subjekto, priimančio lažybų statymus savo paties vardu, bet šios įmonės sąskaita.

28 Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą lažybos, loterijos ir kitų rūšių azartiniai lošimai atleidžiami nuo PVM, laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytų sąlygų ir apribojimų.

29 Azartinių lošimų sandoriams ne taip paprasta taikyti PVM, todėl šis atleidimas nuo mokesčio grindžiamas praktiniais sumetimais, o ne siekiu užtikrinti šios veiklos palankesnį apmokestinimą PVM, kaip tai yra tam tikrų bendrus interesus tenkinančių paslaugų teikimo socialiniame sektoriuje atveju (žr. 2006 m. liepos 13 d. Sprendimo *United Utilities*, C-89/05, Rink. p. I-6813, 23 punktą ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Leo-Libera*, C-58/09, Rink. p. I-5189, 24 punktą).

30 Minėtoje nuostatoje minimas lažybų sandoris apibūdinamas kaip galimybės laimėti lažybų dalyviams suteikimas ir sutikimas savo ruožtu prireikus finansuoti šį laimėjimą (minėto Sprendimo *United Utilities* 26 punktas).

31 Teisingumo Teismas dėl to nusprendė, kad „call centre“ paslaugų teikimas lažybų telefonu organizatoriui, apimantis statymų priėmimą organizatoriaus vardu, kurį atlieka šių paslaugų teikėjo darbuotojai, nėra lažybų sandoris pagal Šeštosios direktyvos 13 dalies B skirsnio f punkto nuostatas ir todėl negali būti atleidžiamas nuo PVM, kaip numatyta šioje nuostatoje (minėto Sprendimo *United Utilities* 29 punktas).

32 Tačiau pagrindinė byla skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *United Utilities*, dėl kelių aspektų. Iš tiesų, pirma, tabako pardavėjų veikla skiriasi nuo „call centre“ veiklos, ypač tuo, kad tabako pardavėjai lažybų dalyviams yra žinomi, kad jie gali atsisakyti priimti statymus, neturėdami pareigos motyvuoti atsisakymo ir kad jie taip pat įpareigoti lažybų dalyviams išmokėti laimėjimus. Antra, byla, kurioje priimtas minėtas teismo sprendimas, buvo susijusi su lažybų statymų priėmimu lažybų organizatoriaus vardu, o pagrindinėje byloje aiškiai klausiama dėl situacijos, kai ūkio subjektas veikia lažybų organizatoriaus sąskaita, bet lažybų statymus priima savo paties vardu.

33 Toks tarpininkavimas savo paties vardu reiškia, kad, priešingai nei byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *United Utilities*, kaip patikslinta jo 27 punkte, teisinis ryšys atsiranda ne tiesiogiai tarp lažybų dalyvio ir įmonės, kurios sąskaita veikia tarpininkaujantis subjektas, bet, pirma, tarp šio subjekto ir lažybų dalyvio ir, antra, tarp šio subjekto ir šios įmonės.

34 Dėl tokio tarpininkavimo vertinimo PVM atžvilgiu Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad kai apmokestinamasis asmuo, veikiantis savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis gavo ir suteikė tas paslaugas pats.

35 Taigi ši nuostata sukuria teisinę dviejų identiškų 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 sąskaita jis veikia ir kuris yra komitentas, prieš, antra, pačiam teikiant šias paslaugas klientams. Iš tokio teisinio santykio tarp komitento ir komisionieriaus matyti, kad atitinkamas jų, kaip paslaugų teikėjo ir mokėtojo, vaidmuo dėl apmokestinimo PVM sąlygiškai sukeičiamas.

36 Kadangi Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalis yra šios direktyvos V antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“ ir ji formuluojama bendrai, nenurodant jos taikymo srities ar apimties apribojimų, šia nuostata sukurta fikcija taip pat susijusi su Šeštojoje direktyvoje numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymu. Iš to matyti, kad jei paslaugų teikimas, kuriame dalyvauja komisionierius, atleidžiamas nuo PVM, šis atleidimas taip pat taikomas teisiniam santykiui tarp komitento ir komisionieriaus.

37 Ši išvada taip pat taikoma Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytam lažybų sandorių atleidimui nuo mokesčio. Iš tiesų šis atleidimas nuo mokesčio, palyginti su kitais atleidimo atvejais, nepasižymi ypatybėmis, kurios pateisintų šios direktyvos 6 straipsnio 4 dalies taikymo srities apribojimą, iš jos pašalinant lažybas. Be to, taikant šią nuostatą, nereikšminga tai, kad šio 13 straipsnio B skirsnio f punkte nenumatytas tarpininkavimo ar derybų paslaugų atleidimas nuo mokesčio, nors toks atleidimas aiškiai numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a ir d punktuose.

38 Priešingai nei tvirtina Belgijos vyriausybė, pagal fiskalinio neutralumo principą taip pat nedraudžiama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatyto atleidimo nuo PVM taikyti santykiui tarp komitento ir komisionieriaus, nors komisiniai, sumokėti įgaliotiniui, veikiančiam įgaliotojo vardu ir sąskaita, apmokestinami

PVM. Iš tiesų, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalies, joje pačioje numatytos atskiros taisyklės komisionieriaus, veikiančio savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, teikiamoms paslaugoms, kurios skiriasi nuo taisyklių, skirtų įgaliotinio, veikiančio kito asmens vardu ir sąskaita, teikiamoms paslaugoms.

39 Kalbant apie Belgijos vyriausybės iškeltą klausimą, ar atitinkami tabako pardavėjai, pagrindinėje byloje priimdami lažybų statymus, iš tikrųjų veikia savo pačių vardu, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalyje, reikia konstatuoti, kad pateiktas klausimas, kuriame pakartojama šios dalies formuluotė, pagrįstas prielaida, jog šie tabako pardavėjai patenka į jos taikymo sritį.

40 Pagal SESV 267 straipsnyje nurodytą procedūrą su Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalies taikymu susijusią bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visą bylos medžiagą ir ypač į atitinkamo ūkio subjekto sutartinių įsipareigojimų klientams pobūdį, turi nustatyti, ar minėta šios nuostatos taikymo sąlyga yra įvykdyta (šiuo klausimu dėl Šeštosios direktyvos 26 straipsnio žr. 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Van Ginkel*, C-163/91, Rink. p. I-5723, 21 punktą ir 2005 m. spalio 13 d. Sprendimo *ISt*, C-200/04, Rink. p. I-8691, 19 ir 20 punktus).

41 Vis dėlto Teisingumo Teismas, kuris turi pateikti naudingą atsakymą nacionaliniam teismui, siekdamas padėti jam priimti sprendimą konkrečioje nagrinėjamoje byloje, yra kompetentingas pateikti gaires, grindžiamas pagrindinės bylos medžiaga bei rašytinėmis ir žodinėmis pastabomis, kurios jam buvo pateiktos (žr. 2007 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *International Transport Workers 'Federation ir Finnish Seamen's Union*, C-438/05, Rink. p. I-10779, 85 punktą ir 2010 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Bressol ir kt.*, C-73/08, Rink. p. I-2735, 65 punktą).

42 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamą tabako pardavėjų veiklą, reikia pažymėti, kad jei Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta sąlyga, susijusi su tuo, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, turi būti aiškinama atsižvelgiant į atitinkamus sutartinius santykius, kaip matyti iš šio sprendimo 40 punkto, vis dėlto tam, kad tinkamai veiktų šia direktyva nustatyta bendra PVM sistema, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi konkrečiai patikrinti, kad nustatytų, ar, atsižvelgiant į visus bylos duomenis, šie tabako pardavėjai iš tikrųjų veikė savo pačių vardu priimdami lažybų statymus.

43 Šiuo atžvilgiu ypač turi būti atsižvelgiama į tai, ar tabako pardavėjai, vykdydami savo veiklą, turi turėti valstybės institucijos išduotą leidimą, ar tabako pardavėjų išduotose kortelėse nurodytas TFB pavadinimas, ar klientai sutinka, atsižvelgdami į šiose kortelėse pateikiamas nuorodas, laikytis šios bendrovės taisyklių sąlygų, ar tabako pardavėjų naudojamas verslui skirtas turtas pažymėtas šios bendrovės, kuri yra jo savininkė, ženklu ir ar prieš įvykius pagrindinėje byloje tabako pardavėjai veikė kaip įgaliotiniai. Tačiau atliekant patikrinimą, kuriuo siekiama nustatyti, ar tabako pardavėjai veikė savo pačių vardu, negali būti atsižvelgiama į galimą nacionalinę nuostatą dėl PVM, kuria Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalyje numatyta teisinė fikcija išplečiama nesilaikant šioje nuostatoje nurodytų kriterijų. Iš tiesų, jei sąlygos, išplaukiančios tik iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalies, netenkinamos, šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytas lažybų atleidimas nuo PVM negali būti taikomas pagrindinėje byloje.

44 Iš to, kas išdėstyta, išplaukia, jog į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalis ir 13 straipsnio B skirsnio f punktas turi būti aiškinami taip, kad jeigu ūkio subjektas savo paties vardu, bet lažybų veiklą vykdančios įmonės sąskaita, dalyvauja priimant lažybų statymus, kurie atleidžiami nuo PVM pagal šio 13 straipsnio B skirsnio f punktą, pastaroji įmonė pagal šio 6 straipsnio 4 dalį laikoma teikiančia šiam subjektui lažybų paslaugas, kurioms taikomas šis atleidimas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 6 straipsnio 4 dalis ir 13 straipsnio B skirsnio f punktas turi būti aiškinami taip, kad jeigu ūkio subjektas savo paties vardu, bet lažybų veiklą vykdančios įmonės sąskaita, dalyvauja priimant lažybų statymus, kurie atleidžiami nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal 13 straipsnio B skirsnio f punktą, pastaroji įmonė pagal šio 6 straipsnio 4 dalį laikoma teikiančia šiam subjektui lažybų paslaugas, kurioms taikomas šis atleidimas.

Parašai.