

Byla C-464/10

État belge

prieš

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

(Cour d'appel de Mons prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – Šeštoji PVM direktyva – 6 straipsnio 4 dalis – Atleidimas nuo mokesčio – 13 straipsnio B skirsnio f punktas – Azartiniai lošimai – Komisionieriaus (tabako pardavėjo), veikiančio savo vardu, bet lažybų veiklą vykdančio komitento sąskaita, teikiamos paslaugos“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Atleidimas nuo mokesčio – Azartinio lošimų atleidimas nuo mokesčio – Sąvoka

(Tarybos direktyvos 77/388 6 straipsnio 4 dalis ir 13 straipsnio B skirsnio f punktas)

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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 kiekis subjektas savo paties vardu, bet lažybų veiklą vykdančios kompanijos sąskaita, dalyvauja priimant lažybų statymus, kurie atleidžiami nuo PVM pagal šio 13 straipsnio B skirsnio f punktą, pastaroji kompanija pagal šio 6 straipsnio 4 dalį laikoma teikiančia šiam subjektui lažybų paslaugas, kuriai taikomas šis atleidimas.

(žr. 44 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. liepos 14 d. (*)

„Apmokestinimas – Šeštoji PVM direktyva – 6 straipsnio 4 dalis – Atleidimas nuo mokesčio – 13 straipsnio B skirsnio f punktas – Azartiniai lošimai – Komisionieriaus (tabako pardavėjo), veikiančio savo vardu, bet lažybų veiklą vykdančio komitento sąskaita, teikiamos paslaugos“

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 (pranešėjai),

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį 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 administratoriai, atstovaujami 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

Sprendimas

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 punktą 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 atlygą 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 mokesčių šalies teritorijos ribose“ nustatyta:

„<...>

B. Kiti atleidimo nuo mokesčių atvejai

Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčių toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčių 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 nustatytą sąlygą ir apribojimą;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

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

„Prekių tiekimas – tai teisės, kaip savininkui disponuoti turtu, perdavimas. Ši sąvoka apima prekių 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

s?skaita, bet taip pat tarpininkas sudarant pirkimo sandor?, kuris gauna iš pardav?jo, arba tarpininkas sudarant pardavimo sandor?, kuris pirk?jui išduoda kokią nors pagrindinę savo vardu išrašytą s?skaitą, 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 prekės tiekimas, kaip apibrėžta šiame kodekse.“

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

<...>

3) ?galiojimas;

<...>“

10 PVM kodekso 20 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„<...> kai komisierius ar bet kuris tarpininkas, veikdamas 13 straipsnio 2 dalyje numatytais s?lygomis, 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 kitos formos azartiniai lošimai, laikantis Karaliaus nustatytą s?lygą ir apribojimą“.

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

12 TFB, kuri 2008 m. spalio 27 d. buvo pripažinta bankrutavusia, yra Belgijoje kaip PVM mokėtoja ?registruota 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 veikiančiais vietiniais punktais, vadinamais tabako pardavėjais (*buralistes*), tinklu. Šie tabako pardavėjai ?sipareigojo priimti iš lažybų dalyvių statymus, susijusius su žirgų lenktynėmis ar kitais sporto ?vykiais, 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, savininkui. Pastarasis ji aprėpina patalpomis su reikalingu energijos tiekimu, padengia patalpų draudimą ir užtikrina iškabos ?rengimą bei jos priežiūrą.

16 Šioje sutartyje taip pat numatyta, kad TFB tabako pardavėjų aprėpina kompiuterine ?ranga, kuria turi būti registruojamos visos pradžios lažybos ir išmokėti laimėjimai. ?rangą ir dokumentus TFB tabako pardavėjui perduoda nemokamai ir jie lieka išimtinė šios nuosavybė. Tabako pardavėjas ?sipareigoja TFB jam patiktą ?rangą naudoti protingai ir pastarajai pranešti apie bet kokį šios ?rangos veikimo sutrikimą, nes ji taisykla ir prižiūrima TFB savo l?šomis.

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

18 TFB tabako pardavėjui suteikia teisę priimti visus r?šius lažybas, kurioms ji turi leidimą pagal

statym? arba pagal ?galiojim?, statymus ir leidžia verstis bet kuria kita veikla, jeigu ši neprieštaruoja žirg? lenktyni? lažyb? punkt? statymui ir nevykdoma tiesioginio TFB konkurento s?skaita.

19 Pagal TFB reglamento bendr?sias nuostatas punkto eksploatuotojas, kuris vienintelis turi teis? registruoti lažybas, visada gali visiškai ar iš dalies atsisakyti priimti lažyb? statymus, neprival?damas motyvuoti savo atsisakymo. Be to, laim?j?s lažyb? dalyvis gali atsiimti laim?jim? tik pas t? tabako pardav?j?, pas kur? jis sudar? lažybas.

20 Tabako pardav?jui mokami komisiniai, nustatyti kaip procentin? dalis nuo registruot? lažyb? statym?, atskai?ius išmok?jim? sumas. Šie komisiniai apskai?iuojami ir išmokami kas m?nes? už oficialius lažyb? sandorius. Tabako pardav?jas TFB nepateikia jokios s?skaitos tam, kad gaut? savo komisinius.

21 Tabako pardav?j? išduot? ir žaid?jams perduot? lažybas patvirtinan?i? korteli? priekin?s pus?s viršuje nurodytas tabako pardav?jo pavadinimas, komercinio registro numeris ir PVM mok?tojo kodas. Be to, ši? korteli? priekin?s pus?s apatin?s dalies šonuose yra užrašai „Belgische Tiercé“ ir „Tiercé belge“, o j? viršutin?je dalyje – „Tiercé Franco Belge“. Kitoje t? pa?i? korteli? pus?je yra toks tekstas: „Dalyvaujamas lažybose j? dalyvis pripaž?sta susipažin?s ir sutinkantis su S.C. P.M.U. belge, S.A. Tiercé Franco?belge ir Bingoal taisykli? s?lygomis“.

22 2000 m. liepos m?n. atlik?s patikrinim? Belgijos mokes?i? administratorius konstatavo, kad tabako pardav?j? 1997 m. sausio 1 d.–2000 m. gruodžio 31 d. gauti komisiniai nebuvo apmokestinami PVM. Manydamas, kad tabako pardav?jai dirbo TFB vardu ir kad tod?l j? veikla tur?jo b?ti apmokestinama PVM, šis administratorius 2001 m. lapkri?io m?n. TFB praneš? apie papildomai apskai?iuot? PVM kartu su baudomis ir delspinigiais d?l v?lavimo sumok?ti PVM nuo ši? komisini?.

23 TFB pareišk? ieškin? Lježo pirmosios instancijos teisme ir papraš? pripažinti, jog gin?ijami komisiniai netur?jo b?ti apmokestinami PVM, tvirtindama, kad taikant teis?s aktus d?l PVM tabako pardav?jai tur?jo b?ti laikomi komisionieriais, dalyvaujan?iais teikiant paslaugas, kurios nuo šio mokes?io atleidžiamos.

24 2004 m. rugs?jo 20 d. sprendimu min?tas teismas patenkino TFB prašym?. Belgijos valstybei š? sprendim? apskundus, Lježo apeliacinis teismas 2005 m. spalio 5 d. sprendimu patvirtino visas šio sprendimo nuostatas. Kasacinis teismas š? sprendim? panaikino ir gr?žino byl? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

25 Pastarasis teismas, pirma, išnagrini?jo TFB ir tabako pardav?j? sudaryt? sutart? ir nusprend?, kad iš šios sutarties esmini? ir neesmini? element? matyti, jog tabako pardav?jai iš TFB gavo sutartin? pavedim? priimti ir registruoti lažyb? statymus pagal komiso, o ne pagal ?galiojimo sutart?. Be to, šis teismas pažym?jo, kad PVM kodekso 13 straipsnio 2 dalimi pašalinamas bet koks interesas aiškintis, ar tarpininkas veik? kaip ?galiotinis, o ne kaip komisionierius. Jis padar? išvad?, kad pagal komiso sutart? tabako pardav?jai tiesiogiai ir asmeniškai dalyvavo teikiant lažyb? registravimo ir laim?jim? išmok?jimo paslaugas TFB s?skaita.

26 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siek? nustatyti, ar TFB tabako pardav?jams išmok?ti komisiniai atleidžiami nuo PVM. Manydamas, kad šiuo atžvilgiu sprendimas pagrindin?je byloje priklauso nuo Europos S?jungos teis?s išaiškinimo, Monso apeliacinis teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 6 straipsnio 4 dalis ir 13 dalies B skirsnio f punktas turi b?ti aiškinami

taip, kad jais draudžiama atleisti nuo mokesčio paslaugas, teikiamas komisieriaus, kuris tarpininkauja savo paties vardu, bet komitento, organizuojančio [šio] 13 straipsnio B skirsnio f punkte nurodytą paslaugų teikimą, saskaityta <...>“

D?I 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 komisieriaus, kuris tarpininkauja savo paties vardu, bet komitento, organizuojančio šio 13 straipsnio B skirsnio f punkte nurodytą paslaugų teikimą, saskaityta. Tiksliau – šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti, kaip PVM atžvilgiu vertinti santykį tarp lažybų veiklų vykdančios įmonės ir tokio subjekto, priimančio lažybų statymus savo paties vardu, bet šios įmonės saskaityta.

28 Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą lažybos, loterijos ir kitos r?šios azartiniai lošimai atleidžiami nuo PVM, laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytą sąlygą ir apribojimą.

29 Azartiniai lošimų sandoriams ne taip paprasta taikyti PVM, todėl šis atleidimas nuo mokesčio grindžiamas praktiniais sumetimais, o ne siekiu užtikrinti šios veiklos palankesnę apmokestinimą PVM, kaip tai yra tam tikrą 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?0000, 24 punktą).

30 Min?toje nuostatoje minimas lažybų sandoris apib?dinamas kaip galimybės laim?ti lažybų dalyviams suteikimas ir sutikimas savo ruožtu pririnkus finansuoti šį laim?jimą (min?to Sprendimo *United Utilities* 26 punktas).

31 Teisingumo Teismas d?l to nusprend?, kad „call centre“ paslaugų teikimas lažybų telefonu organizatoriui, apimantis statymų pri?mimą organizatoriaus vardu, kurį atlieka ši paslaugų teik?jo 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 (min?to Sprendimo *United Utilities* 29 punktas).

32 Ta?iau pagrindinė byla skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas min?tas Sprendimas *United Utilities*, d?l kelių aspektų. Iš tiesų, pirma, tabako pardav?jų veikla skiriasi nuo „call centre“ veiklos, ypa? tuo, kad tabako pardav?jai lažybų dalyviams yra žinomi, kad jie gali atsisakyti priimti statymus, netur?dami pareigos motyvuoti atsisakymo ir kad jie taip pat ?pareigoti lažybų dalyviams išmok?ti laim?jimus. Antra, byla, kurioje priimtas min?tas teismo sprendimas, buvo susijusi su lažybų statymų pri?mimu lažybų organizatoriaus vardu, o pagrindinėje byloje aiškiai klausama d?l situacijos, kai tokio subjekto veikia lažybų organizatoriaus saskaityta, bet lažybų statymus priima savo paties vardu.

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

34 D?l tokio tarpininkavimo vertinimo PVM atžvilgiu Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad kai apmokestinamasis asmuo, veikiantis savo paties vardu, bet kito asmens saskaityta, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis gavo ir suteik? 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 komisierius, laikomas, pirma, gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio sąskaita jis veikia ir kuris yra komitentis, prieš, antra, pačiam teikiant šias paslaugas klientams. Iš tokio teisinio santykio tarp komitento ir komisieriaus matyti, kad atitinkamas jis, kaip paslaugų teikėjas ir mokėtojas, 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 komisierius, atleidžiamas nuo PVM, šis atleidimas taip pat taikomas teisiniam santykiui tarp komitento ir komisieriaus.

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 komisieriaus, nors komisiniai, sumokėti galiotiniui, veikiančiam galiojojo vardu ir sąskaita, apmokestinami PVM. Iš tiesų, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalies, joje pačioje numatytos atskiros taisyklės komisieriaus, veikiančio savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, teikiamoms paslaugoms, kurios skiriasi nuo taisyklių, skirtų galotinio, 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 susijusi byla nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsižvelgdamas visų bylos medžiagų ir ypač atitinkamo kio subjekto sutartinį sąsipareigojimą klientams pobūdį, turi nustatyti, ar minėta šios nuostatos taikymo sąlyga yra vykdyta (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 rašytiniais ir žodininiais 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-0000, 65 punktą).

42 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinjamą tabako pardavėjų veiklą, reikia pažymėti, kad jei Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalyje tvirtinta sąlyga, susijusi su tuo, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, turi būti

aiškinama atsižvelgiant ? atitinkamus sutartinius santykius, kaip matyti iš šio sprendimo 40 punkto, vis dėlto tam, kad tinkamai veikt? šia direktyva nustatyta bendra PVM sistema, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas turi konkre?iai patikrinti, kad nustatyt?, ar, atsižvelgiant ? visus bylos duomenis, šie tabako pardav?jai iš tikr?j? veikt? savo pa?i? vardu priimdami lažyb? statymus.

43 Šiuo atžvilgiu ypa? turi b?ti atsižvelgiama ? tai, ar tabako pardav?jai, vykdydami savo veikl?, turi tur?ti valstyb?s institucijos išduot? leidim?, ar tabako pardav?j? išduotose kortel?se nurodytas TFB pavadinimas, ar klientai sutinka, atsižvelgdami ? šiose kortel?se pateikiamas nuorodas, laikytis šios bendrov?s taisykli? s?lyg?, ar tabako pardav?j? naudojamas verslui skirtas turtas pažym?tas šios bendrov?s, kuri yra jo savinink?, ženkl? ir ar prieš ?vykius pagrindin?je byloje tabako pardav?jai veikt? kaip ?galiotiniai. Ta?iau atliekant patikrinim?, kuriuo siekiama nustatyti, ar tabako pardav?jai veikt? savo pa?i? vardu, negali b?ti atsižvelgiama ? galim? nacionalin? nuostat? dėl PVM, kuria Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalyje numatyta teisin? fikcija išple?iama nesilaikant šioje nuostatoje nurodyt? kriterij?. Iš ties?, jei s?lygos, išplaukian?ios tik iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalies, netenkinamos, šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytas lažyb? atleidimas nuo PVM negali b?ti taikomas pagrindin?je byloje.

44 Iš to, kas išd?styta, išplaukia, jog ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalis ir 13 straipsnio B skirsnio f punktas turi b?ti aiškinami taip, kad jeigu ?kio subjektas savo paties vardu, bet lažyb? veikl? vykdan?ios ?mon?s s?skaita, dalyvauja priimant lažyb? statymus, kurie atleidžiami nuo PVM pagal šio 13 straipsnio B skirsnio f punkt?, pastaroji ?mon? pagal šio 6 straipsnio 4 dal? laikoma teikian?ia šiam subjektui lažyb? paslaugas, kurioms taikomas šis atleidimas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

45 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 6 straipsnio 4 dalis ir 13 straipsnio B skirsnio f punktas turi b?ti aiškinami taip, kad jeigu ?kio subjektas savo paties vardu, bet lažyb? veikl? vykdan?ios ?mon?s s?skaita, dalyvauja priimant lažyb? statymus, kurie atleidžiami nuo prid?tin?s vert?s mokes?io pagal 13 straipsnio B skirsnio f punkt?, pastaroji ?mon? pagal šio 6 straipsnio 4 dal? laikoma teikian?ia šiam subjektui lažyb? paslaugas, kurioms taikomas šis atleidimas.

Parašai.

*Proceso kalba: pranc?z?.