

GENERALINIO ADVOKATO
PHILIPPE LÉGER IŠVADA,

pateikta 2005 m. rugsėjo 29 d.¹

1. Ši prejudicinė procedūra vykdoma siekiant nustatyti, ar tam pačiam juridiniam asmeniui suteiktos paslaugos turi būti laikomos už atlygį suteiktomis paslaugomis, kurioms taikomas pridėtinės vertės mokestis² pagal Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB³, ir, jei taip, kokiomis sąlygomis.

asmeniui, turi būti laikomi už atlygį suteiktomis paslaugomis, kurios apmokestinamos PVM.

I — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisė

2. Prejudicinė procedūra pradėta dėl PVM srityje kilusio ginčo tarp kompetentingų Italijos valdžios institucijų ir *FCE Bank plc*⁴, kurios buveinė yra Jungtinėje Karalystėje, dėl valdymo ir personalo mokymo paslaugų, kurias ši bendrovė suteikė savo paslauginei įmonei Italijoje ir kurių teikimo sąnaudos buvo priskirtos šiai įmonei. Pagrindinės bylos šalys ginčijasi dėl to, ar šie verslo sandoriai, įvykdyti tam pačiam juridiniam

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.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Toliau – PVM.

3 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1) su pakeitimais, padarytais 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą, ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, 1991, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

4 — Toliau – FCE bankas.

4. Apmokestinamojo asmens sąvoka apibrėžta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, pagal kurios sąlygas juo laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Pagal tos pačios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmą punktą šio straipsnio 1 dalyje

pavartotas žodis „savarankiškai“ reiškia, kad mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, sukuriančiais darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginiu ir darbdavio atsakomybe.

nustatyta, kad PVM taikomas, kai paslaugos teikiamos valstybės teritorijoje. DPR 3 straipsnyje šios paslaugos apibrėžiamos kaip atlygintinos paslaugos.

5. Apmokestinamų sandorių vieta, kiek tai susiję su paslaugų teikimu, reglamentuojama Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, kurioje teigiama:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.“

7. DPR 7 straipsnio, pavadinto „Mokesčio taikymo teritorija“, 3 dalyje nustatyta, kad paslaugos „laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, kai jas teikia asmenys, turintys valstybės teritorijoje gyvenamąją vietą arba joje reziduojantys, kurie neturi gyvenamosios vietos užsienyje, ir taip pat kai jas teikia turinčių gyvenamąją vietą užsienyje ar ten reziduojančių asmenų nuolatinės įmonės Italijoje“.

II — Faktai ir pagrindinės bylos procesas

B — Nacionalinės teisės aktai

6. Italijos teisėje atitinkamos nuostatos, susijusios su PVM mokesčiu, nustatytos pagrindiniame PVM įstatyme (1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica* Nr. 633, toliau – DPR). DPR 1 straipsnyje

8. *FCE Bank* tikslas yra vykdyti finansinę veiklą, kuri atleista nuo PVM. Savo antrinių įmonių sąskaita ji teikia konsultavimo, valdymo, personalo mokymo, duomenų apdorojimo paslaugas bei taikomųjų programų valdymo paslaugas, teikimo sąnaudas padalydama šioms įmonėms.

9. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nurodytų faktų matyti, kad *FCE IT*, Italijoje veikianči *FCE Bank* nuolatinė įmonė, 1996–1999 m. laikotarpiu sau pateikė sąskaitas faktūras už įvykdytus minėtus verslo sandorius. Pervedusi Italijos valdžios institucijai atitinkamą PVM, *FCE IT* paprašė sugrąžinti šį mokestį, nes ji neturėjo savarankiško juridinio asmens statuso.

įmonė pripažįstama savarankišku mokesčių subjektu, yra laikomas atlygiu, sudarančiu PVM apmokestinamąją bazę.

III — Prejudiciniai klausimai

10. Kadangi kompetentinga Italijos valdžios institucija į šį prašymą sugrąžinti mokestį neatsakė, o toks tylėjimas netiesiogiai prilygo atsisakymui, *FCE IT* pateikė ieškinį, kuris buvo pripažintas pagrįstu. Italijos valdžios institucijos apeliacinis skundas dėl šio sprendimo buvo atmestas. Kompetentingas teismas nusprendė, kad nagrinėjamos paslaugos yra vidaus verslo sandoriai, įvykdyti tam pačiam juridiniam asmeniui, ir jiems PVM netaikomas. Jis nutarė, kad pagrindinės bendrovės nuolatinėi įmonei priskirtos paslaugų sąnaudos buvo ne atlygis už suteiktas paslaugas, o paprasčiausias sąnaudų perkėlimas tos pačios įmonės viduje.

11. Italijos Ekonomikos ir finansų ministerija dėl šio sprendimo padavė kasacinį skundą. Jį ji grindė DPR 7 straipsniu ir teigė, jog bet koks pagrindinei bendrovei įvykdytas pervedimas, susijęs su jos suteiktomis paslaugomis, atsižvelgiant į tai, jog nuolatinė

12. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, jog jam kyla du toliau nurodyti klausimai, susiję, pirma, su teisinio ryšio, turinčio svarbos PVM, tarp pagrindinės bendrovės ir nuolatinės įmonės buvimu ir, antra, su sąvoka „paslaugų teikimas už atlygį“.

13. Nagrinėjant pirmąjį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo manymu, reikia nustatyti, ar atsižvelgiant į nacionalinės teisės aktus ir Šeštosios direktyvos 2 straipsnį nuolatinė įmonė arba bendrovės filialas, įsteigtas kitoje valstybėje narėje nei jos pagrindinė bendrovė, gali būti savarankiška organizacija ir todėl pripažįstama paslaugų gavėja, kuri apmokestinama PVM, nes pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką paslaugos apmokestinamos tik tuomet, kai egzistuoja teisinis

ryšys tarp paslaugos teikėjo ir šios paslaugos gavėjo⁵.

14. Pagal nacionalinę teisę *Corte suprema di cassazione* pažymi: jei buveinės Italijoje neturinės įmonės, kurios įsteigia joje nuolatinę įmonę, turi prašyti įrašyti jas į įmonių registrą, tokia įmonė, ypač įsteigta banko, neturi atskiro nuo pagrindinės bendrovės juridinio asmens statuso. Teisiniai ryšiai su trečiaisiais asmenimis priskiriami pagrindinei bendrovei.

15. Tačiau tiesioginių mokesčių srityje, kiek tai susiję su pajamų mokesčiais, valstybėje buveinės neturinčių bendrovių nuolatinės įmonės yra apmokestinamos, ir per jas įvykdyti verslo sandoriai turi būti įtraukiami į apskaitą atskirai nuo pagrindinės bendro-

5 — Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi ypač 1994 m. kovo 3 d. sprendimu *Tolsma* (C-16/93, Rink. p. I-743), kuriame Teisingumo Teismas nurodė, kad tiesioginis ryšys tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio, būtino nustatant paslaugų teikimą už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme, turi būti teisiniu ryšiu. Toje byloje aiškintasi, ar muzikantas, kuris grojo viešoje vietoje ir iš praeivių gavo piniginių aukų, suteikė paslaugas už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme. Teisingumo Teismas remdamasis formuluote, kuri vėliau buvo dažnai kartojama sprendimuose, nusprendė jog paslaugos apmokestinamos tik tuomet, jeigu tarp paslaugų teikėjo ir paslaugos gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kurio metu abipusiai suteikiamos paslaugos, o paslaugos teikėjo gautą atlygį sudaro faktinė jos gavėjui suteiktos paslaugos vertė. Jis nutarė, jog toje byloje šios sąlygos nebuvo tenkinamos, nes praeivių duotos piniginės aukos nėra atlygis už suteiktą paslaugą. Iš tiesų nebuvo jokio šalių susitarimo, nes praeiviai pinigų aukėjo savanoriškai, o piniginės aukos dydį nustatė savo nuožiūra. Taigi nėra jokio būtino ryšio tarp muzikinės paslaugos ir už ją įvykdytų mokėjimų, nes praeiviai neprasė, kad muzika būtų grojama pagal jų pageidavimą, ir mokėjo sumas, atsižvelgdami ne į muzikinę paslaugą, o į subjektyvius motyvus.

vės. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo požiūriu abejoja dėl Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO)⁶ parengto Pavyzdinio mokesčių susitarimo, susijusio su pajamomis ir turtu, taikymo, kiek tai susiję su jo 7 straipsniu⁷, apmokestinant PVM. Jis pažymi, kad EBPO šio 7 straipsnio komentare aiškiai nurodė paslaugas, kurias pagrindinė bendrovė suteikia savo nuolatinėi įmonei kaip galimą išlaidų, galinčių būti priskirtoms minėtai įmonei, šaltinį. Be to, jis nurodo, kad Italijos Respublikos bei Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės sudarytame susitarime pakartojamos tos pačios EBPO pavyzdinio susitarimo nuostatos.

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar susitarimo dėl išlaidų padalijimo (angl. k. *cost-sharing agreement*) arba bent teisės akto,

6 — 2000 m. balandžio 29 d. EBPO mokesčių reikalų komiteto atnaujinta pavyzdinio mokesčių susitarimo redakcija, I tomas, toliau — „EBPO pavyzdinis susitarimas“.

7 — EBPO pavyzdinio susitarimo 7 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad „<...> jei susitariančioje valstybėje veikianti bendrovė savo veiklą vykdo kitoje susitariančiojoje valstybėje per šioje valstybėje įsteigtą nuolatinę įmonę, šiai nuolatinėi įmonei kiekvienoje susitariančiojoje valstybėje priskiriamos pajamos, kurias ji būtų gavusi, jeigu būtų buvusi atskira bendrovė, vykdanči tapacią arba analogišką veiklą, esant tapacioms arba analogiškomis sąlygoms ir visiškai savarankiškai bendradarbiaujanti su bendrove, kurios nuolatinė įmonė ji yra“. To paties straipsnio 3 dalyje nustatyta: „Siekiant nustatyti nuolatinės įmonės pajamas, galima išskaičiuoti išlaidas, kuria ji patyrė siekdama savo tikslų, įskaitant valdymo ir bendrąsias administravimo išlaidas arba valstybėje, kurioje ši įmonė yra įsteigta, arba kitur.“

kuriuo nuolatinei įmonei priskiriamos pagrindinės bendrovės suteiktų paslaugų sąnaudos, egzistavimas rodo teisinio ryšio tarp jos ir minėtos nuolatinės įmonės buvimą Teisingumo Teismo praktikos prasme.

17. Taigi reikia atsakyti į klausimą, ar vienetas, esantis pakankamai savarankiškas, kad galėtų atsirasti teisinis ryšys, suteikiantis pagrindą apmokestinti paslaugas PVM, gali egzistuoti to paties juridinio asmens viduje. Teigiamai atsakius į šį klausimą, kyla kiti du klausimai, t. y. kaip toks savarankiškumas gali būti nustatytas, ir ar teisinis ryšys Teisingumo Teismo praktikos prasme turi būti vertinamas atsižvelgiant į nacionalinę teisę, ar remiantis Bendrijos teisės sistemos principais, kaip tai, atrodo, išplaukia iš 2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Town and County Factors*⁸.

18. Kiek tai susiję su sąvoka „paslaugų teikimas už atlygį“, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar sąnaudų priskyrimas ir atitinkamai dalies sąnaudų priskyrimas, negaunant jokios komercinės naudos, gali būti laikomas atlygiu Teisingumo Teismo praktikos prasme.

19. Atsižvelgdamas į šiuos samprotavimus, *Corte suprema di cassazione* nusprendė atidėti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip, kad bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje (Europos Sąjungos narėje arba ne), kontroliuojama bendrovė, turinti gamybos organizacijos bruožų, gali būti laikoma savarankišku subjektu, jog tarp šių dviejų subjektų būtų teisinis ryšys ir dėl to pagrindinės bendrovės suteiktos paslaugos būtų apmokestinamos PVM? Ar, siekiant atsakyti į šį klausimą, galima remtis „ištiestos rankos“ (angl. k. *arm's length*) principu, nustatytu EBPO pavyzdinės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 7 straipsnio 2 ir 3 dalyse ir 1998 m. spalio 21 d. Italijos Respublikos bei Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės sudarytoje sutartyje? Ar tokiu atveju gali egzistuoti teisinis ryšys, jei yra „susitarimas dėl sąnaudų padalijimo“ (angl. k. *cost-sharing agreement*), susijęs su antrinei įmonei suteiktomis paslaugomis? Jei taip, kokiomis sąlygomis toks teisinis ryšys egzistuoja? Ar ryšio sąvoka turi būti vertinama atsižvelgiant į nacionalinę teisę, ar į Bendrijos teisę?

2) Ar galima laikyti ir, jei taip, kuria dalimi šių paslaugų sąnaudų priskyrimą kontroliuojamai bendrovei atlygiu už suteik-

8 — C-498/99, Rink. p. I-7173, 21 ir 22 punktai.

tas paslaugas Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme, neatsižvelgiant į tokio priskyrimo dydį ir pelno siekimą?

- 3) Jei būtų laikoma, kad paslaugų teikimas tarp pagrindinės bendrovės ir jos kontroliuojamų bendrovių iš principo atleidžiamas nuo PVM dėl to, kad gavėjas nėra savarankiškas subjektas ir kad todėl tarp šių dviejų subjektų nėra teisinio ryšio, o pagrindinė bendrovė yra kitos Europos Sąjungos valstybės narės rezidentė, ar nacionalinė administracinė praktika, pagal kurią tokiu atveju minėtas paslaugų teikimas apmokestinamas, prieštarauja steigimosi teisei, įtvirtintai EB 43 straipsnyje?“

21. Taigi, visų pirma *Corte suprema di cassazione* prejudiciniuose klausimuose ir jo nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nurodytuose motyvuose keletą kartų vartojamas žodis „filialas“, dėl ko galima manyti, kad *FCE IT* buvo pagal Italijos teisę įsteigta įmonė, esanti atskiru nuo *FCE Bank* juridiniu asmeniu.

22. Tačiau iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo motyvų matyti, kad sąvoka „filialas“ turi būti suprantama ne jai būdinga, o bendresne prasme – kaip antrinė įmonė. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad iš tiesų *FCE IT* yra *FCE Bank* nuolatinė įmonė⁹ ir kad pagrindinėje byloje kyla klausimas, kiek to paties teisės subjekto viduje gali egzistuoti teisinis ryšys, leidžiantis paslaugas apmokestinti PVM¹⁰.

IV — Analizė

A — Dėl prejudicinių klausimų prasmės

20. Dėl prejudiciniuose klausimuose vartojamų sąvokų gali kilti tam tikrų dviprasmybių, kurias reikia pašalinti ir patikslinti jų reikšmę, kad nacionaliniam teismui būtų galima pateikti naudingus atsakymus.

23. Be to, posėdyje *FCE Bank* nurodė, kad *FCE IT* yra filialas Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2000/12/EB, priimtose siekiant sukurti vidaus rinką kredito įstaigų veiklos srityje¹¹, 1 straipsnio 3 dalies prasme. Pagal šioje nuostatoje esantį apibrėžimą *FCE IT* yra „veiklos vieta, kuri sudaro juridiškai

9 — Žr. sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą 5.1. punktą.

10 — Ten pat, 5.5. punktas.

11 — 2000 m. kovo 20 d. Direktyva dėl kredito įstaigų steigimosi ir veiklos (OL L 126, p. 1).

priklausomą kredito įstaigos dalį ir kuri tiesiogiai atlieka visas ar tam tikras kredito įstaigoms būdingas operacijas“.

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti tikslų *FCE IT* teisinį statusą. Atsižvelgiant į visas šias aplinkybes, atrodo aišku, kad iš tiesų kalbama apie antrinę įmonę, kuri neturi atskiro nuo pagrindinės bendrovės juridinio asmens statuso, ir kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas šiame procese yra dėl to, ar tam pačiam juridiniam asmeniui suteiktos paslaugos turi būti apmokestinamos PVM, ir kokia dalimi.

25. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kaip jau matėme, teigia, kad *FCE IT* yra *FCE Bank* nuolatinė įmonė. Pirmuoju prejudiciniu klausimu teismas prašo išaiškinti Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 9 straipsnio 1 dalį, nes priminsiu, kad pastarajame straipsnyje numatoma, kad paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugos teikėjas turi įsteigęs savo buveinę arba *turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas*¹².

26. Ši nuolatinės įmonės sąvoka nėra apibrėžta Šeštojoje direktyvoje, tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tai yra valstybėje narėje buveinės neturinčios bend-

rovės įsteigta antrinė įmonė, turinti žmogiškuosius ir techninius išteklius, būtinus teikti pirmosios įmonės tikslą atitinkančias paslaugas¹³. Kadangi tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuris atsako už sprendimą, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes privalo įvertinti Teisingumo Teismui pateiktų klausimų tinkamumą¹⁴, reikia pripažinti, jog *FCE IT* yra nuolatinė įmonė Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme.

27. Todėl pirmąjį prejudicinį klausimą išnagrinėsiu remdamasis prielaida, kad *FCE IT* yra *FCE Bank* antrinė įmonė Italijoje, neturinti savarankiško juridinio asmens statuso, kuri šioje valstybėje yra nuolatinė įmonė Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme.

B — Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

28. Savo pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pa-

13 — Žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimą *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251, 18 punktas), 1997 m. vasario 20 d. Sprendimą *DFDS* (C-260/95, Rink. p. I-1005, 20 punktas), 1997 m. liepos 17 d. Sprendimą *ARO Lease* (C-190/95, Rink. p. I-4383, 15 punktas) ir 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimą *Lease Plan Luxembourg* (C-390/96, Rink. p. I-2553, 24 punktas).

14 — Žr. 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Bellio F.lli* (C-286/02, Rink. p. I-3465, 27 punktas ir jame nurodytą teismų praktiką).

12 — Pabrėžta mano.

teikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 9 straipsnio 1 dalį paslaugos, kurias valstybėje buveinės neturinti pagrindinė bendrovė suteikė valstybėje narėje įsteigta antrinei įmonei – neturinčiai savarankiško juridinio asmens statuso organizacijai, kuri pagal pastarąją nuostatą yra nuolatinė įmonė šioje valstybėje, – gali būti laikomos PVM apmokestinamais verslo sandoriais, kai šių paslaugų teikimo sąnaudos priskiriamos šiai įmonei.

29. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori išsiaiškinti, ar tokia antrinė įmonė gali būti laikoma pakankamai savarankiška savo valstybėje buveinės neturinčios pagrindinės bendrovės atžvilgiu, kad tarp jų galėtų egzistuoti teisinis ryšys, leidžiantis tos pačios įmonės viduje įvykdytus verslo sandorius kvalifikuoti kaip apmokestinamus PVM.

30. Šiomis aplinkybėmis jis klausia, ar jos savarankiškumas gali išplaukti iš priimančioje valstybėje aptariamoms bendrovės per nuolatinę įmonę gautų pajamų apmokestinimo šioje valstybėje sąlygų, nustatytų EBPO pavyzdiniame susitarime, ir iš „susitarimo dėl sąnaudų padalijimo“ (angl. k. *cost sharing agreement*) buvimo arba akto, kuriuo remiantis sąnaudos, patirtos pagrindinei bendrovei suteikiant paslaugas, priskiriamos tokioms pajamoms. Jis taip pat abejoja, ar ši teisinio ryšio sąvoka turi būti vertinama atsižvelgiant į nacionalinę, ar į Bendrijos teisę.

31. Italijos ir Portugalijos vyriausybės teigia, kad pagrindinės bendrovės savo nuolatinėi įmonei suteiktos paslaugos turi būti laikomos PVM apmokestinamomis paslaugomis, nes, į bylą įstojusių asmenų manymu, nuolatinė įmonė turi būti laikoma savarankišku apmokestinamuoju asmeniu priimančiojoje valstybėje.

32. Italijos vyriausybė šią išvadą grindžia Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies ir Tarybos Aštuntosios direktyvos 79/1072/EEB¹⁵ nuostatomis, pagal kurias „šioje direktyvoje apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsikūręs šalies teritorijoje – tai asmuo, nurodytas Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalyje <...> toje šalyje neturėjo nei savo ekonominės veiklos būstinės, nei nuolatinės įmonės vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai <...>“. (Pataisytas vertimas) Iš to daroma išvada, kad net jeigu pagrindinė bendrovė ir jos filialas yra tas pats juridinis asmuo, mokesčiniu požiūriu, ir ypač kiek tai susiję su PVM, jie yra skirtingi apmokestinamieji asmenys.

33. Savo ruožtu Portugalijos vyriausybė pažymi, kad PVM taikymo sritis nėra išimtinai susijusi su juridinio asmens statusą turinčiomis organizacijomis ir kad sąvoka „PVM apmokestinamasis asmuo“, kaip tai apibrėžta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, leidžia apimti subjektus, neturinčius savarankiško juridinio asmens statuso, bet kurie veikia turėdami tam tikrą savarankiškumą. Ji

15 — 1979 m. gruodžio 6 d. Direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsikūrę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11).

taip pat teigia, kad Teisingumo Teismo nustatytas nuolatinės įmonės sąvokos apibrėžimas priklauso ne nuo kriterijų, susijusių su nacionalinėmis teisėmis, o nuo sąlygos, jog ši įmonė turi žmogiškuosius ir techninius išteklius, kurių pakanka savarankiškai vykdyti ekonominę veiklą. Galiausiai ji mano, kad, nepaisant pakankamai aukšto suderinimo laipsnio, PVM išlieka nacionaliniu mokesčiu ir todėl apmokestinamojo asmens statuso suteikimas išimtinai priklauso nuo kiekvienos valstybės narės vidaus teisės. Iš šių samprotavimų darytina išvada, kad nuolatinė įmonė, nors ir sudaro subjekto, turinčio „vieno ir nedalomo juridinio asmens statusą“, dalį, turi būti laikoma savarankišku, nuo savo pagrindinės bendrovės atskiru apmokestinamuoju asmeniu.

34. Aš nepritariu šiems į bylą įstojusių asmenų argumentams. Kaip ieškovė, Jungtinės Karalystės vyriausybė bei Europos Bendrijų Komisija, manau, jog to paties juridinio asmens viduje suteiktos paslaugos negali būti laikomos PVM apmokestinamomis paslaugomis, net jeigu jų sąnaudos padalijamos tarp įvairių nuolatinų įmonių. Tokią išvadą grindžiu toliau nurodytais argumentais.

35. Iš tiesų neginčytina, kad Šeštojoje direktyvoje PVM taikymo sritis yra apibrėžta labai

plačiai, nes ji taikoma visai ekonominei veiklai ir visiems platinimo bei prekybos etapams¹⁶. Direktyvos 2 straipsnio 1 punktas taikomas bet kokiam prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, valstybėje narėje tai daro už atlygį. Šioje byloje neginčijama, kad verslo sandoriai, pavyzdžiui, konsultavimas, valdymas, personalo mokymas, duomenų apdorojimo paslaugos ir taikomųjų programų teikimas ir valdymas, gali sudaryti apmokestinamus verslo sandorius Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme¹⁷, kai šias paslaugas apmokestinamasis asmuo vykdo už atlygį.

36. Tokia Šeštosios direktyvos paskirtis taip pat išreiškiama jos 4 straipsnio 1 dalyje, kurioje apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip „bet kuris asmuo“, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Kaip teisingai primena Portugalijos vyriausybė, apmokestinamojo asmens sąvoka apima ne tik fizinius ir juridinius asmenis; ji taip pat gali būti taikoma asmeniui, neturinčiam juridinio asmens statuso¹⁸.

16 — Žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendimą *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rink. p. 1737, 10 punktas).

17 — Žr. šiuo klausimu 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Floridiene ir Berginvest* (C-142/99, Rink. p. I-9567, 19 punktas).

18 — Žr. apie pagal Nyderlandų teisę įsteigtą pilietinę organizaciją. 2000 m. sausio 27 d. Sprendimą *Heerma* (C-23/98, Rink. p. I-419, 8 punktas).

37. Iš to taip pat galima daryti išvadą, kad PVM apmokestinimų verslo sandorių buvimas yra objektyvi tikrovė, nes ji nepriklauso nei nuo juos sudarančio asmens tikslų, nei nuo jų rezultatų. Jai taip pat neturi būti taikomi kriterijai, susiję su paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo sudarytos sutarties forma arba teisinėmis pasekmėmis, kurios skirtingose valstybėse narėse gali skirtis. Kaip primena Italijos vyriausybė, Teisingumo Teismas nusprendė, kad paslaugų teikimo už atlygį buvimas negali priklausyti nuo paslaugų teikėjo įsipareigojimų privalomojo pobūdžio, todėl teisinis ryšys minėto *Tolsma* sprendimo prasme egzistuoja, net jeigu paslaugos teikėjo įsipareigojimas negali būti vykdomas priverstine tvarka¹⁹.

38. Tačiau atsižvelgdamas į Bendrijos PVM sistemą nemanau, kad to paties juridinio asmens viduje gali egzistuoti pakankamai savarankiški teisės subjektai, kurie, kaip teigia Italijos ir Portugalijos vyriausybės, galėtų būti laikomi dvejais apmokestinamaisiais asmenimis. Viena vertus, sunku sutikti su tuo, kad nuolatinė įmonė galėtų būti laikoma veikianti savarankiškai nuo savo pagrindinės bendrovės Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme. Kita vertus, nuolatinė įmonė tos pačios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme nesudaro nuo pagrindinės bendrovės atskiro apmokestinamojo asmens.

39. Dėl pirmojo klausimo pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje esanti savarankiškumo sąvoka, kuri nulemia apmokestinamojo asmens statusą, to paties straipsnio 4 dalies pirmojoje pastraipoje apibrėžiama neigiamai. Pagal šios sąvokos apibrėžimą, savarankiškumo nėra, kai egzistuoja pavaldumo santykiai, panašūs į sukuriamus darbdavio ir darbuotojo darbo sutartimi. Šioje nuostatoje nurodomi trys kriterijai, susiję su priklausomybės buvimu, atsižvelgiant į darbo sąlygas, atlyginimą bei atsakomybę.

40. Taikydamas šiuos kriterijus Teisingumo Teismas nusprendė, kad notarai ir antstoliai savo veiklą vykdo savarankiškai, kai jie veikia savo sąskaita ir savo atsakomybe, laisvai organizuoja savo darbą ir patys gauna jų pajamas sudarančius mokesčius²⁰. Jis taip pat nusprendė, kad Ispanijoje vietos valdžios institucijos paskirtų mokesčių rinkėjų mokesčių surinkimo veikla turėjo būti laikoma savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, kuri apmokestinama PVM²¹. Jis, be kita ko, teigė, jog nebuvo pavaldumo ryšio, kiek tai susiję su atlyginimo sąlygomis, „kadangi (šie

19 — Žr. minėtą sprendimą *Town and County Factors* (21 punktas), kiek tai susiję su klausimu, ar paslaugos už atlygį turi būti apmokestinamos PVM, kai paslaugos teikėjas tik pažadėjo teikti tokias paslaugas.

20 — Žr. 1987 m. kovo 26 d. Sprendimas *Komisija prieš Nyderlandus* (235/85, Rink. p. 1471, 14 punktas).

21 — Žr. 1991 m. liepos 25 d. Sprendimą *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, Rink. p. I-4247, 11–15 punktai).

mokesčių rinkėjai (patyrė) ekonominę riziką, susijusią su veikla, nes jų gaunamas pelnas priklauso ne tik nuo surinktų mokesčių sumos, bet ir nuo sąnaudų, susijusių su jų veiklos žmogiškųjų ir materialinių išteklių organizavimu“²².

41. Remdamasis tais pačiais kriterijais minėtame sprendime *Heerma* Teisingumo Teismas nusprendė, jog suinteresuotasis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą. Toje byloje reikėjo nustatyti, ar tuomet, kai pagal Nyderlandų teisę įsteigta pilietinei organizacijai šios organizacijos narys nuomoja nekilnojamą turtą, tai yra PVM apmokestinamas verslo sandoris. Nyderlandų vyriausybė teigė, kad *Heerma* negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme, nes nuoma buvo verslo sandoris, įvykdytas uždaroje grupėje, kurioje nuomotojas, kaip organizacijos narys, buvo bendrai atsakingas už organizacijai nuomininkei nustatytus nuomos įpareigojimus.

42. Teisingumo Teismas nusprendė, kad tarp *Heerma* ir organizacijos nuomininkės nebuvo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmojoje pastraipoje nurodytų pavaldumo ryšių. Teismo manymu, *Heerma*, išnuomodamas organizacijai materialųjį turtą, veikė savo vardu, savo sąskaita ir savo atsakomybe, net jeigu tuo pat metu ir buvo šios organizacijos vadovas. Be to, jis konstatavo, kad pagal Nyderlandų teisę įsteigta organizacija, nors ir neturi juridinio asmens

statuso, tačiau faktiškai jos savarankiškumas yra toks pats kaip bendrovės, ji vykdo savo ekonominę veiklą savarankiškai, todėl, kiek tai susiję su šia veikla, būtent ji yra PVM apmokestinamas asmuo²³.

43. Atsižvelgiant į šiuos kriterijus ir jų taikymą Teisingumo Teismo praktikoje, atrodo sunkiai įsivaizduojama, kad tam pačiam juridiniam asmeniui priklausanti nuolatinė įmonė galėtų būti pakankamai savarankiška, jog veiktų savo vardu, savo atsakomybe ir viena pati prisiimti veiklos ekonominę riziką. Aišku, kaip tai pažymėjo Portugalijos vyriausybė, apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso nuo to, ar bendrovė turi juridinio asmens statusą. Tačiau neatrodo, jog šis teiginys būtų lemiamas mūsų nagrinėjamu atveju. Iš tiesų reikia įvertinti, ar nuolatinė įmonė, esanti juridinio asmens statusą turinčios organizacijos dalimi, šios organizacijos atžvilgiu gali būti savarankiška Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmosios pastraipos prasme ir būti prilyginama bet kuriam PVM apmokestinamam asmeniui, kuriam pagrindinė bendrovė suteikia paslaugas. Mano manymu, šiuo atveju tai, kad antrinė įmonė neturi savarankiško juridinio asmens statuso, kliudo jai veikti savarankiškai.

22 — Ten pat, 13 punktas.

23 — Žr. minėtą sprendimą *Heerma* (8 punktas).

44. Šią išvadą, mano manymu, patvirtina minėtas DFDS sprendimas, kuriame Teisingumo Teismas nagrinėjo savarankiškumo sąvoką, susijusią su pagal Danijos teisę įsteigtos bendrovės, užsiimančios kelionių agentūros veikla, bei jos filialo Anglijoje santykiais. Teisingumo Teismas nustatė, kad nors filialas turėjo savarankišką juridinio asmens statusą ir buvo savo pastatų savininkas, jis nebuvo savarankiškas, nes, kaip išplaukė iš įvairių šios bendrovės nustatytų sutartinių įsipareigojimų bei sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytos informacijos, ypač iš fakto, jog DFDS priklausė visas to filialo turtas, filialas veikė tik kaip jos pagalbinė įmonė²⁴.

45. Jeigu filialas, turintis savarankiško juridinio asmens statusą, atsižvelgiant į faktinius santykius, kuriais jis susijęs su pagrindine bendrove, turi būti laikomas tik jos pagalbinė įmone, tuomet nuolatinė įmonė, esanti bendrovės sudėtine dalimi, *a fortiori* negali būti laikoma nepriklausoma organizacija ir savarankišku apmokestinamuoju asmeniu. Kaip nurodo Komisija, grupės viduje tarp pagrindinės bendrovės ir antrinės įmonės, kuri steigimosi valstybėje nėra įregistruota kaip atskiras juridinis asmuo pagal šios valstybės teisę, įvykdyti verslo sandoriai iš

principo neturėtų būti laikomi PVM apmokestinamomis paslaugomis²⁵.

46. Pagrindinės bendrovės ir filialo, tokio kaip šiuo atveju *FCE IT*, santykiai taip pat gali būti geru šio principo pavyzdžiu. Savo esme filialas tėra paprasta verslo vieta, neturinti juridinio asmens statuso. Jis nevykdo veiklos savo vardu, tačiau veikia kaip su kredito įstaiga susijęs subjektas, kuris, remdamasis kilmės valstybėje gautu leidimu, pagal Direktyvą 2000/12 turi teisę vykdyti veiklą valstybėje narėje kaip filialas²⁶. Filialas taip pat neturi nuosavo turto²⁷. Be to, jeigu nagrinėsime atsakomybės kriterijų, visų pirma kon-

25 — Tokia Komisijos pozicija, kiek tai susiję su paslaugu teikimo vieta, taip pat išreikšta Tarybos direktyvos pasiūlyme dėl Direktyvos 77/388/EEB pakeitimo (KOM(2003) 822 *final*), nes Komisija pasiūlė Tarybai pridėti prie 6 straipsnio šestą dalį, kurioje teigiama:

„Kai atskira juridinė organizacija turi keletą nuolatinių įmonių, tarp šių įmonių suteiktos paslaugos nelaikomos paslaugu teikimu.“

Įdomu pažymėti, kad Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas savo nuomonėje dėl to pasiūlymo pateikia šį klausimą ne kaip Šeštosios direktyvos pakeitimą, o kaip priminimą, kaip jį reikėtų taikyti (Ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonė dėl Tarybos direktyvos pasiūlymo dėl Direktyvos 77/388/EEB pakeitimo, kiek tai susiję su paslaugu teikimo vieta (KOM(2003) 822 *final* – 2003/0329 CNS (OL. C 117, 2004, p. 15).

26 — Leidimo išdavimo ir kontrolės sąlygų suderinimu, gaunant leidimą užsimiti kredito įstaigos veikla bei ją verstis, siekiama leisti kiekvienai valstybės narės kompetentingos institucijos licencijuotai ir prižiūrimai kredito įstaigai vykdyti leidime nurodytą veiklą kitos valstybės narės teritorijoje steigiant filialus arba teikiant paslaugas (žr. keturiolikta konstatuojamąją dalį ir Direktyvos 2000/12 18 straipsnį).

27 — Pagal Direktyvos 2000/12 13 straipsnį priimančioji valstybė narė negali net reikalauti, kad kitose valstybėse narėse leidimus veiklai gavusių kredito įstaigų filialai gautų ne-grąžintinai perduotą kapitalą.

24 — Žr. minėtą sprendimą DFDS (26 punktas).

statuotina, kad filialas pats nepatiria su kredito įstaigos veiklos vykdymu susijusios ekonominės rizikos, pavyzdžiui, klientui ne-gražinant paskolos. Visa kredito įstaiga patiria šią riziką ir tam jos kilmės valstybėje narėje yra kontroliuojamas jos finansinis stabilumas bei mokumas.

47. Taigi pagrindinės bendrovės paslaugos, kurias ji suteikė tokiai nuolatinei įmonei, mano manymu, turi būti laikomos paslaugomis, kurias vykdydama savo vidaus politiką bendrovė nusprendė teikti per savo samdomus darbuotojus šiems įvairiems verslo centrams. Tai, kad toks verslo centras yra kitoje valstybėje narėje, nedaro įtakos faktui, jog bendrovės paslaugas teikia jos pačios darbuotojai savo pačios poreikiams patenkinti.

48. Padaręs tokią išvadą, pereisiu prie antrojo klausimo, kuriuo mano ir Italijos bei Portugalijos vyriausybės nuomonės nesutampa. Priešingai nei teigia šios vyriausybės, aš nemanau, kad nuolatinė įmonė Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme yra savarankiškas apmokestinamasis asmuo, atskiras nuo valstybėje buveinės neturinės pagrindinės bendrovės.

49. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, skaitant ją kartu su šios direktyvos septinta konstatuojamąja dalimi, siekiama nustatyti bendrą paslaugų susiejimo kriterijų, kad būtų

išvengta kompetencijos konfliktų tarp valstybių narių bei dvigubo apmokestinimo PVM arba neapmokestinimo. Pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, atsižvelgiant į tai, kaip ją aiškina teismai, paslaugos teikimas turi būti apmokestinimas ten, kur paslaugos teikėjas įsteigė savo ekonominės veiklos buveinę, išskyrus atvejį, kai remiantis šiuo susiejimo kriterijumi gautas sprendimas mokestiniu požiūriu yra neracionalus arba sukuria konfliktą su kita valstybe nare²⁸. Teisingumo Teismas iš to padarė išvadą, kad paslaugų teikimo priskyrimas bendrovės centrui, kuris nėra jos buveinė, yra tinkamas tik tuomet, kai šis centras turi nuolatinę verslo vietą ir tvirtą organizacinę struktūrą, kiek tai susiję su žmogiškaisiais bei techniniais ištekliais suteikti aptariamą paslaugas²⁹.

50. Taigi siejant paslaugų teikimą su šia nuolatinė įmone paprasčiausia siekiama užtikrinti esminio bendros PVM sistemos principo, jog jis turi būti taikomas kuo labiau atsižvelgiant į ekonominę tikrovę, laikymosi³⁰. Todėl taikant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį siekiama nustatyti tarptautinio pobūdžio apmokestinamo verslo sandorio vietą, atsižvelgiant į finansinę PVM surinkimo svarbą valstybėms narėms ir apmokestinimo dydžio bei atleidimo nuo mokesčio skirtumus, kurie dar gali egzistuoti jų atitinkamuose teisės aktuose.

28 — Žr. minėtą 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Berkholz* (17 punktas); sprendimą *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rink. p. I-2395, 16 punktas); minėtą sprendimą *ARO Lease* (15 punktas); minėtą sprendimą *DFDS* (19 punktas) ir minėtą sprendimą *Lease Plan Luxembourg* (24 punktas).

29 — Žr. 11 puslapįje nurodytoje išnašoje cituotą teismų praktiką.

30 — Žr. šiuo klausimu minėtą sprendimą *DFDS* (23 punktas).

51. Tačiau ta aplinkybė, kad nuolatinė įmonė nuolat turi žmogiškųjų ir materialinių išteklių, leidžiančių jai teikti paslaugas įmonės klientams, mano manymu, nepateisina išvados, jog ji savo veiklą vykdo savarankiškai nuo savo pagrindinės bendrovės Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 4 punkto prasme ir jog ji turi būti laikoma atskiru apmokestinamuoju asmeniu.

52. Šis Portugalijos vyriausybės teiginys prieštarauja minėtam sprendimui *DFDS*, iš kurio aiškiai matyti, kad nuolatinė įmonė savo esme yra antrinė įmonė, kuri nėra savarankiška nuo savo pagrindinės bendrovės³¹. Mano manymu, šie su filialu, turėjusiu savarankišką juridinio asmens statusą ir buvusiu atskira nuo pagrindinės bendrovės teisine organizacija, tačiau iš tiesų veikusia kaip jos pagalbinė įmonė, susiję samprotavimai gali būti taikomi *a fortiori* nuolatinei įmonei, kuri neturi savarankiško juridinio asmens statuso ir kuri tėra paprasčiausia verslo vieta.

53. Jeigu būtų priimtas Portugalijos vyriausybės ginamas argumentas, kaip tai pažymi Jungtinės Karalystės vyriausybė, 9 straipsnio 1 dalies nuostatos taptų beprasmės. Iš tiesų, jeigu nuolatinė įmonė pati buvo nuo savo pagrindinės bendrovės atskiras apmokestinamasis asmuo, pakaktų taikyti Šeštosios di-

rektyvos 22 straipsnio nuostatas, pagal kurias kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi būti įregistruotas valstybėje, kurioje jis vykdo savo veiklą.

54. Man atrodo, kad Aštuntosios direktyvos 79/1072³² 1 straipsnis patvirtina šią išvadą. Mano manymu, iš šios nuostatos išplaukia, kad bendrovė, kuri priimančiojoje valstybėje turi nuolatinę įmonę, toje valstybėje yra laikoma apmokestinamuoju asmeniu. Taigi ši nuostata – atvirkščiai – patvirtina idėją, kad nuolatinė įmonė nėra savarankiškas apmokestinamasis asmuo, atskiras nuo bendrovės, kurios dalis ji yra, bet leidžia susieti šią bendrovę su priimančiąja valstybe. Taigi, mano manymu, Italijos vyriausybė klaidingai aiškina šią taisyklę, kai ją remiasi siekdama traktuoti nuolatinę įmonę kaip savarankišką apmokestinamąjį asmenį³³.

55. Iš visų šių samprotavimų taip pat išplaukia, beje, kaip tai teismo posėdyje teigė Jungtinės Karalystės vyriausybė, kad tas pats juridinis asmuo gali būti tik vienu apmokestinamuoju asmeniu.

32 — Primenu, jog šiame straipsnyje nustatyta: „Šioje direktyvoje „apmokestinamas asmuo, kuris nėra įsikūręs šalies teritorijoje“ – tai asmuo, nurodytas Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalyje, kuris <...> toje šalyje neturėjo nei savo ekonominės veiklos būstinės, nei nuolatines įmones, per kurias būtų vykdomi verslo sandoriai <...>“ (Pataisytas vertimas)

33 — Komisija šiuo klausimu nurodo, kad prieš Italijos Respubliką vykdoma įsipareigojimų nevykdymo procedūra, nes šios valstybės narės teisės aktai reikalauja, jog nuolatinę įmonę Italijoje turinti bendrovė dar kartą būtų įregistruota šioje valstybėje narėje tų verslo sandorių, kuriuos ji vykdo tiesiogiai iš užsienio, atžvilgiu (jos rašytinių pastabų 21 punktą).

31 — Žr. *DFDS* sprendimą (25 punktą).

56. Pirmą šią išvadą patvirtinanti teigini randame Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje, pagal kurią laikydamosi 29 straipsnio nuostatų dėl konsultacijų su Patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais bei organizaciniais ryšiais. Kaip nurodo Jungtinės Karalystės vyriausybė, ši nuostata gali būti suprantama priešingai, jog tas pats juridinis asmuo gali būti tik vienu apmokestinamuoju asmeniu.

57. Tokią išvadą patvirtina ir daugelis Šeštosios direktyvos nuostatų, susijusių su atvejais, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes arba teikia paslaugas savo bendrovės poreikiams. Šiuo klausimu cituotinas 28a straipsnio 5 dalies b punktas, pagal kurio sąlygas prekių tiekimui už atlygį prilyginamas „apmokestinamojo asmens vykdomas savo įmonės prekių perdavimas į kitą valstybę narę“. Aš, taip pat kaip Komisija ir priešingai nei Portugalijos vyriausybė, linkęs manyti, kad tai, jog teisės aktų leidėjas nustatė šią nuostatą, įrodo priešingą teiginį, jog toks perdavimas iš principo nėra prekių tiekimas už atlygį.

58. Ta pati išvada gali būti padaryta ir dėl paslaugų teikimo, nes pagal Šeštosios direk-

tyvos 6 straipsnio 3 punkto sąlygas, siekdamos užkirsti kelią konkurencijos iškreipymams bei pasikonsultavusios su Patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu, valstybės narės gali laikyti paslaugų teikimu už atlygį apmokestinamojo asmens sau teikiamą paslaugą verslo tikslais, jei ne visa pridėtinės vertės mokesčio už tokią paslaugą suma, ją įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta.

59. Ši nuostata yra susijusi su atveju, kai bendrovė, kaip ir šioje byloje, vykdo PVM nepamokestinamą veiklą. PVM nepamokestinamos veiklos vykdymas reiškia, kad paslaugų, kurias bendrovė teikia savo klientams, sąnaudos nėra padidinamos šiuo mokesčiu ir kad nėra leidžiama prašyti atlyginti pirkimo PVM, sumokėto vykdant minėtą veiklą. Tokiu atveju Bendrijos teisės aktų leidėjas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 3 punkte numatė, jog siekama užkirsti kelią konkurencijos iškreipymams; pasikonsultavusi su PVM komitetu, valstybė narė gali nuspręsti bendrovės nuolatinei įmonei suteiktas paslaugas apmokestinti PVM, nes jeigu ji gautų šias paslaugas iš kito apmokestinamojo asmens, ji negalėtų jo perkelti savo klientams.

60. Tai, kad Šeštojoje direktyvoje nustatytos kelios nuostatos, kuriose aiškiai numatyta, kokiomis sąlygomis apmokestinamojo asmens suteiktos paslaugos savo profesiniams

arba privatiems poreikiams yra prilyginamos už atlygį suteiktoms paslaugoms, mano manymu, patvirtina, jog visais kitais atvejais tokių paslaugų suteikimas nelaikomas šiuo mokesčiu apmokestinamu verslo sandoriu.

61. Galiausiai aš taip pat nemanau, kad steigimosi valstybėje per nuolatinę įmonę gautų pajamų apmokestinimo sąlygos, nustatytos EBPO pavyzdinio susitarimo 7 straipsnyje, gali pakeisti šią išvadą. Šios tiesioginių mokesčių srityje taikomos taisyklės nėra tinkamos įgyvendinant bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą. Kaip žinoma, tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių išimtinai kompetencijai. Jos gali nuspręsti apmokestinti jų teritorijoje įsteigtas bendroves, įskaitant pajamas, kurias šios gavo vykdydamos savo veiklą kitoje valstybėje narėje. Valstybės narės taip pat gali nuspręsti apmokestinti bendroves, vykdančias veiklą per nuolatinę įmonę.

62. EBPO pavyzdinio susitarimo straipsnio 7 straipsnio 2 dalimi, kurios turinys pakartotas Konvencijos 90/436/EEB, kurią valstybės narės priėmė pagal EB 293³⁴ straipsnį, 4 straipsnio 2 dalyje, siekiama sutartimi padalyti pasirašančiųjų valstybių mokesstinę kompetenciją, kad būtų išvengta dvigubo tarptautinę veiklą vykdančių bendrovių pajamų apmokestinimo. Pagal šio straipsnio

1 dalyje nustatytą sistemą bendrovės rezidavimo valstybė apmokestina visas jos pajamas, išskyrus tas, kurias ji gauna per savo nuolatinę įmonę vykdydama veiklą kitoje pasirašančioje valstybėje³⁵. Tokiu atveju antrinės įmonės nuolatinė verslo vieta primančiosios valstybės teritorijoje leidžia priskirti šią bendrovę šios valstybės mokesčiai kompetencijai. Pajamos, kurių ši bendrovė gavo per savo nuolatinę įmonę, apmokestinamos valstybėje, kurioje ji yra. Pagal EBPO pavyzdinio susitarimo 7 straipsnio 2 dalį minėtai nuolatinėi įmonei priskiriamos pajamos, kurias ji gautų, jeigu būtų „atskira bendrovė <...>, visiškai savarankiškai bendradarbiaujanti su bendrove, kurios nuolatinė įmonė ji yra“.

63. Kaip matyti iš šios nuostatos, ji taikoma, tik jeigu antrinė įmonė nėra atskira bendrovė, visiškai savarankiškai bendradarbiaujanti su pagrindine bendrove. Šia nuostata siekiama tokiai nuolatinėi įmonei priskirti pajamų dalį, kurią bendrovė gavo per ją, tarytum minėta nuolatinė įmonė buvo fiktyvi savarankiška bendrovė. Tačiau tai, kad tie-

34 — Konvencija 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant susijusių įmonių pajamas (OL 1990, L 225, p. 10).

35 — EBPO pavyzdiniame susitarime sąvoka „nuolatinė įmonė“ apibrėžta 5 straipsnyje. Jame sakoma, jog ši sąvoka reiškia fiksuotą verslo centrą, per kurį bendrovė vykdo visą veiklą arba jos dalį. Ji apima visų pirma valdybos buveinę, filialą, biurą, gamyklą, dirbtuvę ir kt.

sioginių mokesčių srityje apskaičiuojant pajamų mokesčius valstybėje buveinės neturinčios bendrovės nuolatinė įmonė traktuojama kaip savarankiška bendrovė, mano manymu, nereiškia, jog ji yra savarankiška bendrovė pagal bendrą PVM sistemą.

64. Pirma, iš tikrųjų ši sistema remiasi Bendrijos lygmeniu suderintomis sąvokomis, šiuo atveju – apmokestinamojo asmens sąvoka, kurios turinys negali varijuoti, atsižvelgiant į nacionalines nuostatas tiesioginio pajamų apmokestinimo srityje, nepakeisdamas Šeštosios direktyvos tikslo. Antra, „arm’s length“ principas, nustatytas EBPO pavyzdinio susitarimo 7 straipsnio 2 dalyje, yra paremtas teisine fikcija, nes pagal ją nuolatinė įmonė turi būti traktuojama kaip savarankiška bendrovė, nors ji tokia nėra. Bendroje PVM sistemoje pagrindinis kriterijus yra ekonominės tikrovės įvertinimas³⁶. Visų pirma remiantis šiuo principu apmokestinimo bazė taikant šį mokestį turi atitikti tai, kas iš tiesų buvo gauta kaip atlygis už suteiktą paslaugą, o ne pagal objektyvius kriterijus apibrėžtą vertę³⁷. Jeigu būtų re-

miamasi teisine fikcija ir vidaus sandoris traktuojamas taip, tarytum jis būtų įvykdytas tarp dvejų savarankiškų organizacijų, tai neatitiktų šios sistemos.

65. Aš taip pat nemanau, kad aptariamų paslaugų sąnaudų priskyrimas pajamoms, gautoms per nuolatinę įmonę priimančiojoje valstybėje narėje, gali įrodyti teisinio ryšio, kaip jį apibrėžia Teisingumo Teismo praktika PVM srityje, buvimą. Šis bendrovės paslaugų teikimo sąnaudų priskyrimas daliai savo nuolatinėi įmonei priskirtinų pajamų yra logiškas bei teisingas atlygis valstybėms, suinteresuotoms šiuo pajamų padalijimu. Tai taip pat susiję su bendrovės veiklos bendrųjų išlaidų padalijimu tarp valstybių. Todėl EBPO pavyzdinio susitarimo 7 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad nustatant nuolatinės įmonės pajamas gali būti išskaičiuotos šios įmonės veiklos išlaidos, įskaitant valdymo ir bendrąsias administravimo išlaidas, patirtas steigimosi arba kitoje valstybėje. Nuolatinėi įmonei suteiktų paslaugų sąnaudos priskiriamos šiai įmonei paprasčiausiai apskaičiavus steigimosi valstybėje apmokestinamas pajamas; tai taip pat neįrodo, jog ši įmonė yra savarankiška nuo pagrindinės bendrovės organizacija.

66. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo atžvilgiu klausia, kokią reikšmę turi „susitarimas dėl sąnaudų pada-

36 – Žr. minėtą sprendimą *DFDS* (23 punktas).

37 – Žr. 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rink. p. 6365, 16 punktas), 1994 m. birželio 2 d. Sprendimą *Empire Stores* (C-33/93, Rink. p. I-2329, 18 punktas), 1998 m. spalio 22 d. Sprendimą *Madgett ir Baldwin* (C-308/96, Rink. p. I-6229, 40 punktas) ir 2001 m. liepos 3 d. Sprendimą *Bertelsmann* (C-380/99, Rink. p. I-5163, 22 punktas).

lijimo“. Tačiau jis nepateikia jokios aiškios informacijos dėl to, ką ši sąvoka apima, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes ir, konkrečiai kalbant, dėl sutarties, kuri apibūdinama sąvoka „agreement“. Bet kuriuo atveju, net jeigu įgyvendinama vidaus politiką bendrovė įformino akte savo nuolatinių įmonių valdymo paslaugų, bendrųjų administravimo išlaidų ir galimų išlaidų, patirtų teikiant tokias paslaugas, padalijimą, tai jokiū būdu neįrodo, jog minėtos įmonės yra savarankiškos organizacijos.

prejudicinį klausimą siūlau atsakyti, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 9 straipsnio 1 dalį, išskyrus Šeštojoje direktyvoje nustatytas išimtis, valstybėje buveinės neturinčios pagrindinės bendrovės suteiktos paslaugos valstybėje narėje esančiai antrinei įmonei, kuri nėra įregistruota šioje valstybėje narėje kaip atskiras juridinis asmuo ir kuri šios nuostatos prasme yra nuolatinė įmonė, negali būti laikomos PVM apmokestinamais verslo sandoriais, net jeigu šių paslaugų teikimo sąnaudos priskiriamos šiai įmonei.

67. Galiausiai, kaip teismo posėdyje priminė Jungtinės Karalystės vyriausybė, svarbu, jog bendra PVM sistema, atsižvelgiant į galimas finansines pasekmes ūkio subjektams, būtų patikima ir jos taikymas numatomas. Antrinės įmonės savarankiško juridinio asmens kriterijus, atrodo, tenkina šiuos reikalavimus. Jis leidžia valstybės narės bendrovėms, norinčioms užsiimti savo veikla kitoje valstybėje narėje, žinoti, jog paslaugos, kurios buvo suteiktos jų antrinei įmonei, iš principo nebus apmokestinamos PVM, jeigu jos nuspręš įgyvendinti savo steigimosi teisę per nuolatinę įmonę, o ne per bendrovę, įregistruotą pagal priimančiosios valstybės teisės aktus kaip atskiras juridinis asmuo.

C — Dėl antrojo prejudicinio klausimo

69. Antrasis prejudicinis klausimas turi būti aiškinamas taip: prašymą priimti prejudicinio sprendimo pateikęs teismas klausia, ar šių paslaugų sąnaudų priskyrimas tokiai antrinei įmonei gali būti laikomas atlygiu Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme, neatsižvelgiant į priskyrimo dydį bei pelno siekimą, ir, jei taip, tai kuria dalimi.

68. Atsižvelgdamas į visus šiuos samprotavimus, aš Teisingumo Teismui į pirmąjį

70. Šis klausimas yra naudingas siekiant rasti sprendimą pagrindinėje byloje tik tuo atveju, jeigu pripažintume, jog šios paslaugos apmokestinamos PVM. Kadangi aš pasiūliau Teisingumo Teismui nuspręsti, kad šios

paslaugos neturi būti laikomomis PVM apmokestinamomis paslaugomis, klausimas, ar išlaidų priskyrimas sandoriams suteikia atlygintinumo pobūdį, ir, jei taip, tai kuria dalimi, išvis nekyla. Todėl manau, kad šio klausimo nagrinėti nereikia.

taikoma vienodai visoms valstybėje buveinės neturinčių bei ją turinčių bendrovių nuolatinėmis įmonėmis, ji būtų joks bendruoju interesu nepateisinamas laisvės apribojimas, nes prieštarautų Šeštajai direktyvai.

D — *Dėl trečiojo prejudicinio klausimo*

71. Trečiuoju prejudicinio klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar valstybės narės praktika, pagal kurią PVM yra apmokestinamos paslaugos, kurias nuolatinei įmonei suteikė pagrindinė bendrovė, turinti savo buveinę kitoje valstybėje narėje, prieštarauja EB 43 straipsnyje įtvirtintam steigimosi laisvės principui.

72. Ieškovė, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija siūlo į klausimą atsakyti teigiamai. Jų manymu, tokia praktika yra Sutarčiai prieštaraujanti diskriminacija, kai ji susijusi su valstybėje buveinės neturinčių bendrovių nuolatinėmis įmonėmis, kaip yra nagrinėjamu atveju, tačiau nesusijusi su nacionalinių bendrovių nuolatinėmis įmonėmis. Jos taip pat nurodo, kad net jeigu ši praktika būtų

73. Italijos ir Portugalijos vyriausybės teigia, jog tokia praktika neprieštarauja Sutarčiai, nes jos gynė teiginį, kad ji atitinka Šeštąją direktyvą.

74. Aš labai abejoju dėl šio prejudicinio klausimo priimtumo. Iš tiesų nesuprantu, koks yra šio klausimo uždavimo tikslas sprendžiant pagrindinę bylą. Priešingai nei tiesioginių mokesčių atveju, PVM yra Bendrijos, ypač Šeštosios direktyvos, derinimo dalykas. Kadangi buvo konstatuota, jog teisės aktai ar nacionalinė praktika jai prieštarauja, nėra būtina nagrinėti, ar ji prieštarauja Sutartyje nustatytoms pagrindinėms laisvėms, kaip antai steigimosi laisvei. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė, kodėl reikėtų šį klausimą nagrinėti.

75. Todėl aš manau, kad į trečiąjį prejudicinį klausimą irgi nereikia atsakyti.

V — Išvada

76. Atsižvelgdamas į anksčiau išdėstytus samprotavimus, siūlau į *Corte suprema di cassazione* Teisingumo Teismui pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

„1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 punktą ir 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad, išskyrus direktyvoje nustatytas išimtis, valstybėje buveinės neturinčios pagrindinės bendrovės suteiktos paslaugos valstybėje narėje esančiai antrinei įmonei, kuri nėra įregistruota šioje valstybėje narėje kaip atskiras juridinis asmuo ir kuri yra nuolatinė įmonė šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme, nėra PVM apmokestinami verslo sandoriai, net jeigu šių paslaugų sąnaudos priskiriamos šiai įmonei.“