

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. sausio 24 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinų vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo mokesčio atskaita – Prekės ir paslaugos, vienu metu naudojamos apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams (mišraus naudojimo prekės ir paslaugos) – Taikytinos atskaitos proporcijos nustatymas – Kitoje valstybėje narėje, nei buveinų, steigtas filialas – Filialo patirtos išlaidos, išimtinai skirtos buveinų sandoriams vykdyti – Filialo bendrosios išlaidos, kuriomis prisidedama prie jo sandorių ir prie buveinų sandorių atlikimo“

Byloje C-165/17

dėl *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) 2017 m. kovo 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. balandžio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Morgan Stanley & Co International plc

prieš

Ministre de l'Économie ir des Finances

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis septintosios kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász ir C. Vajda (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. kovo 1 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Morgan Stanley & Co International plc*, atstovaujamos advokatė C. Aldebert ir C. Reinbold,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas ir E. de Moustier, A. Alidière ir S. Ghiandoni,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ir R. Campos Lares,
- Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir R. Lyal,

susipažinęs su 2018 m. spalio 3 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Šis prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dali? ir 19 straipsnio 1 dalies ir 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 168, 169 ir 173–175 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant *Morgan Stanley & Co International plc* (toliau – *Morgan Stanley*) ir *ministre de l'Économie et des Finances* (ekonomikos ir finans? ministras (Pranc?zija); toliau – mokes?i? administratorius) gin?? d?l *Morgan Stanley* filialo Paryžiuje (toliau – filialas Paryžiuje) sumok?to prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), pirma, už išlaidas, patirtas buvein?s Jungtin?je Karalyst?je sandoriams vykdyti, ir, antra, už bendr?sias išlaidas, skirtas buvein?s ir filialo vykdomiems sandoriams, atskaitos.

S?jungos teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

3 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dal? apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

4 Min?tos direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkte buvo nurodyta, kad šioje nuostatoje min?ti finansiniai sandoriai yra neapmokestinami PVM.

5 Tos pa?ios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje buvo numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali suteikti mokes?i? mok?tojams teis? pasirinkti apmokestinim? šiais atvejais:

<...>

b) B [skirsnio] d <...> [punkte] nurodyt? sandori? atveju

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalyse buvo nustatyta:

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) [PVM], apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti šio straipsnio 2 dalyje nurodytą [PVM] tiek, kiek prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestis būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis [PVM] negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalis buvo suformuluota taip:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

– skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis [PVM] atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

– vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be [PVM] ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis [PVM] negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali ? vardiklį taip pat ?traukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A [skirsnio] 1 punkto a pastraipoje.

Atskaitos proporcija apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus.“

8 Nuo 2007 m. sausio 1 d. išdėstant Šeštąją direktyvą nauja redakcija jos nuostatos buvo pakeistos Direktyva 2006/112.

Direktyva 2006/112

9 Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant ? tos veiklos tikslų ar rezultatų.“

10 Šios direktyvos 137 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad Valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose nurodytus finansinius sandorius.

11 Minėtos direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

12 Tos pačios direktyvos 169 straipsnis suformuluotas taip:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę tame straipsnyje nurodyto PVM atskaitai, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribą vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje;

<...>“

13 Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas pagal 168, 169 ir 170 straipsnius, ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis.

Ši atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 174 ir 175 straipsnių.“

14 Šios direktyvos 174 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

Atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama taikant trupmeną, kurios:

a) skaitiklis – sandorių, už kuriuos suteikiama teisė atskaityti PVM pagal 168 ir 169 straipsnius, visa metų apyvartos suma be PVM;

b) vardiklis – skaitiklyje nurodytų sandorių ir sandorių, už kuriuos nesuteikiama teisė atskaityti PVM, visa metų apyvartos suma be PVM.

<...>“

15 Pagal minėtos direktyvos 175 straipsnio 1 dalį atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, filialas Paryžiuje, kaip nuolatinis padalinys, yra apmokestinamas PVM Prancūzijoje. Dėl jo buvo atlikti du apskaitos patikrinimai, susiję su šiuo mokesčiu, už laikotarpį nuo 2002 m. gruodžio 1 d. iki 2005 m. balandžio 30 d. ir nuo 2005 m. gruodžio 1 d. iki 2009 m. balandžio 30 d..

17 Atliekant šiuos patikrinimus buvo nustatyta, kad šis filialas, viena vertus, vykdo bankinius ir finansinius sandorius vietos klientams, už kuriuos jis pasirinko būti apmokestinamas PVM, ir, kita vertus, teikė paslaugas buveinei Jungtinėje Karalystėje, už kurias jis gavo pervedimus. Jis atskaitė

vis? PVM, sumok?t? už išlaidas, susijusias su ši? dviej? r?ši? paslaugomis.

18 Mokes?i? administratorius nusprend?, kad d?l PVM, taikyto ?sigyjant preki? ir paslaug?, išimtinai naudojam? tik vidaus sandoriams su buveine Jungtin?je Karalyst?je vykdyti, negal?jo atsirasti teis? ? atskait?, nes šie sandoriai nepatenka ? PVM taikymo srit?, bet vis d?lto, pritaik?s švelninimo priemon?, leido atskaityti nagrin?jamo mokes?io dal?, taikant min?tos buvein?s atskaitos proporcij? pagal Pranc?zijoje galiojan?ios teis?s ? atskait? išimtis. D?l mišri? išlaid?, susijusi? su sandoriais, kurie kartu buvo vykdomi ir su b?stine Jungtin?je Karalyst?je, ir su filialo Paryžiuje klientais, mokes?i? administratorius laik?si nuomon?s, kad galima atskaityti tik j? dal?, ir taik? buvein?s atskaitos proporcij?, pataisyt? pagal filialo Paryžiuje apyvart?, d?l kurios atsiranda teis? ? atskait?, taikant Pranc?zijoje galiojan?ias teis?s ? atskait? išimtis.

19 Atsižvelgdamas ? šiuos taisymus mokes?i? administratorius išsiunt? *Morgan Stanley* priminimus d?l prašomo sumok?ti PVM. *Tribunal administratif de Montreuil* (Montr?jaus administracinis teismas, Pranc?zija) atmet? *Morgan Stanley* prašymus leisti jai nevykdyti ši? priminim?. Apeliaciniai skundai d?l šio teismo sprendim? buvo savo ruožtu atmesti *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio apeliacinis administracinis teismas, Pranc?zija).

20 Gavus kasacin? skund? d?l sprendimo apeliacini?je instancijoje, *Conseil d'État* (Valstyb?s Taryba, Pranc?zija) kilo klausimas, pirma, jeigu vienoje valstyb?je nar?je ?steigto filialo patiriamos išlaidos yra skirtos tik kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos jo buvein?s sandoriams vykdyti, ar pagal Šeštosios direktyvos ir Direktyvos 2006/112 nuostatas filialo registracijos valstyb? nar? šioms išlaidoms turi taikyti filialo atskaitos proporcij?, ar buvein?s atskaitos proporcij?, o gal speciali? atskaitos proporcij?, remiantis pozicija, kurios teis?s ? mokes?io gr?žinim? srityje laikytasi 2000 m. liepos 13 d. Sprendime *Monte Dei Paschi Di Siena* (C?136/99, EU:C:2000:408), pagal kuri? yra kartu taikomos ir filialo registracijos, ir buvein?s valstyb?je nar?je taikytinos taisykl?s, vis? pirma atsižvelgiant ? galim? pasirenkam?j? sandori? apmokestinimo PVM schem?.

21 Antra, prašym? priimt prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas d?l taisykli?, taikytin? išlaidoms, kuri? filialas patyr? ir vykdydamas sandorius savo registracijos valstyb?je nar?je, ir vykdydamas buvein?s sandorius, be kita ko, atsižvelgiant ? bendr?j? išlaid? ir atskaitos proporcijos s?vokas.

22 Šiomis aplinkyb?mis *Conseil d'État* (Valstyb?s Taryba) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Jei pirmojoje valstyb?je nar?je ?steigto filialo patirtos išlaidos yra skirtos tik kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos jo buvein?s sandoriams vykdyti, ar Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalį ir 19 straipsnio 1 dalies nuostatas, pakartotas Direktyvos [2006/112] 168, 169 ir 173–175 straipsniuose, reikia aiškinti taip, kad pagal jas filialo valstyb? nar? šioms išlaidoms turi taikyti filialo atskaitos proporcij?, nustatyt? pagal sandorius, kuriuos šis filialas ?vykdo savo registracijos valstyb?je, ir šioje valstyb?je taikytinas taisykles, ar speciali? atskaitos proporcij?, kartu taikydama filialo registracijos valstyb?je nar?je ir buvein?s registracijos valstyb?je nar?je taikytinas taisykles, vis? pirma atsižvelgdama ? galim? pasirenkamosios sandori? apmokestinimo [PVM] schemos buvim??

2. Kokias taisykles reik?t? taikyti konkre?iu atveju, kai filialo patirtos išlaidos skirtos ir jo sandoriams registracijos valstyb?je, ir buvein?s sandoriams vykdyti, be kita ko, atsižvelgiant ? bendr?j? išlaid? ir atskaitos proporcijos s?vokas?“

D?l prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

23 Pirmiausia pažym?tina, kad pagrindin? byla susijusi su mokestiniais laikotarpiais nuo 2002 iki 2009 met?. Šiomis aplinkyb?mis šiam gin?ui taikomos Šeštoji direktyva ir Direktyva 2006/112, kuria Šeštoji direktyva išd?styta nauja redakcija nuo 2007 m. sausio 1 d.

24 Be to, kadangi pirmasis klausimas susij?s su atskaitos proporcija, kuri? Paryžiaus filialas turi taikyti išlaidoms, patirtoms vykdant buvein?s Jungtin?je Karalyst?je sandorius, reikia konstatuoti, kad šis klausimas susij?s su šio filialo patirtomis išlaidomis, priskirtinomis prie apmokestinam? PVM sandori? ir neapmokestinam? sandori? min?tos buvein?s valstyb?je nar?je (toliau – mišraus naudojimo išlaidos); tai buvo patvirtinta ir *Morgan Stanley* rašytin?se pastabose.

25 Iš ši? pastab? taip pat matyti, kad pirmajame klausime min?ta galimyb? yra susijusi su filialo Paryžiuje pasirinkimu apmokestinti PVM *Morgan Stanley* bankinius ir finansinius sandorius Pranc?zijoje, kurie b?t? neapmokestinami šiuo mokes?iu nepasinaudojus tokia galimybe, remiantis nacionalin?mis nuostatomis, kuriomis perkeliama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirma pastraipa ir Direktyvos 2006/112 137 straipsnio 1 dalis.

26 Taigi pirmuoju klausimu prašym? priimt prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalys ir Direktyvos 2006/112 168, 169 ir 173–175 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad, kiek tai susij? su valstyb?je nar?je ?registruoto padalinio patirtomis išlaidomis, išimtinai priskiriamomis prie apmokestinam? PVM sandori? ir neapmokestinam? sandori?, kuriuos vykdo kitoje valstyb?je nar?je esanti šio padalinio buvein?, reikia taikyti min?to padalinio atskaitos proporcij?, nustatyt? remiantis sandoriais, kuriuos jis atlieka savo registracijos valstyb?je nar?je, ir šioje valstyb?je taikytinomis nuostatomis, šios buvein?s atskaitos proporcij? ar vis d?lto speciali? atskaitos proporcij?, kartu taikant to paties filialo registracijos valstyb?je nar?je ir buvein?s valstyb?je nar?je taikytinas taisykles, jeigu ši pasirinko apmokestinti PVM jos registracijos valstyb?je nar?je vykdomus sandorius, kurie b?t? neapmokestinami, jeigu neb?t? pasinaudota tokia pasirinkimo galimybe.

27 Siekiant atsakyti ? š? klausim?, pirmiausia primintina, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytas prekes ar gautas paslaugas yra pagrindinis S?jungos teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas. Ši teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius (2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 37 ir 38 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

28 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

29 Šiuo klausimu iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto ir Direktyvos 2006/112 168 a punkto matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi teis? valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo savo apmokestinamuosius sandorius, iš mokes?io sumos, kuri? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už prek? tiekim? ar paslaug? teikim? tiek, kiek šios prek?s ar paslaugos buvo naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant pardavimo sandorius (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*

, C-516/14, EU:C:2016:690, 40 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

30 Taigi Teisingumo Teismas nusprend?, jog tam, kad b?t? galima atskaityti PVM, tarp pirkimo sandori? ir pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, turi b?ti tiesioginis ir akivaizdus ryšys. Iš ties? teis? ? prekį ar paslaugą pirkimo PVM atskait? atsiranda tik tada, kai j? ?sigijimo išlaidos buvo ?trauktos ? apmokestinam?j? pardavimo sandori?, d?l kuri? atsiranda teis? ? atskait?, kain? (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 23 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

31 Be to, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkt? ir Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punkt? apmokestinamasis asmuo turi teis? ? mok?tino arba sumok?to mokes?io atskait?, jei prek?s ir paslaugos naudojamos už šio sprendimo 29 punkte nurodytos valstyb?s nar?s rib? vykdomiems sandoriams, už kuriuos b?t? galima atskaityti PVM, jeigu jie b?t? vykdomi toje valstyb?je nar?je.

32 Taigi pirmesniame punkte nurodytose nuostatose numatyta teis? ? atskait? atsiranda, jei ?vykdomos dvi s?lygos: pirma, kad apmokestinamojo asmens sandoriai, vykdomi kitoje valstyb?je nar?je, nei yra mok?tinas arba sumok?tas PVM už prekes ir paslaugas, naudojamas jiems vykdyti, b?t? apmokestinami pirmojoje valstyb?je nar?je, ir, antra, kad šie sandoriai taip pat b?t? ?vykdyti antroje iš nurodyt? valstybi? (šiuo klausimu žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, 28 punkt? ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 31 ir 32 punktus).

33 Kiek tai susij? su antr?ja iš ši? s?lyg?, pažym?tina: kadangi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkte ir Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punkte nepateikiama paaiškinim?, reikia konstatuoti, kad ji ?vykdoma susiklos?ius tokiai situacijai, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai sandoriai, apmokestinami buvein?s valstyb?je nar?je, taip pat yra apmokestinami filialo, kuris patyr? su jais susijusį išlaid? valstyb?je nar?je d?l to, kad pasinaudojo galimybe pagal nacionalin?s teis?s aktus, kuriais ? nacionalin? teis? perkeliama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirma pastraipa ir Direktyvos 2006/112 137 straipsnio 1 dalies a punktas.

34 Antra, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje ir Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje „apmokestinamieji asmenys“ PVM tikslais apibr?žiami kaip savarankiškai vykdančys ekonomin? veikl? (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 23 d. Sprendimo *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 33 punkt? ir 2018 m. rugpj??io 7 d. Sprendimo *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, 40 punkt?).

35 Kalbant apie bendrov?, kurios buvein? yra vienoje valstyb?je nar?je ir kurios filialas ?registruotas kitoje valstyb?je nar?je, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad buvein? ir filialas sudaro vien? apmokestinam?j? PVM asmen?, nebent b?t? nustatyta, kad filialas vykdo savarankišk? ekonomin? veikl?, o taip b?t? tuo atveju, jeigu jis prisiimt? ekonomin? rizik?, kylan?i? iš jo veiklos (šiuo klausimu žr. 2018 m. rugpj??io 7 d. Sprendimo *UGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, 41 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

36 Nagrin?jamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad filialas Paryžiuje veik? savarankiškai nuo buvein?s Jungtin?je Karalyst?je, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 35 punkte nurodyt? jurisprudencij?. Tod?l su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, konstatuotina, kad šis filialas ir ši buvein? sudaro vien? apmokestinam? asmen? PVM tikslais.

37 Atsižvelgiant ? tai, reik?t? priminti, kad paslaug? teikimas apmokestinamas, tik jeigu tarp paslaugos teik?jo ir paslaugos gav?jo egzistuoja teisinis santykis, per kur? yra pasikei?iama

abipusiais veiksmais kito naudai (2006 m. kovo 23 d. Sprendimo *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 34 punktas ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-77/13, EU:C:2014:2225, 24 punktas).

38 Taigi, reikia pažymėti, kad, nesant teisinių santykių tarp filialo ir jo buveinės, kurie kartu sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį, tarpusavio paslaugų teikimas yra neapmokestinamas vidaus srautas, priešingai, nei yra apmokestinamąjį sandorį, vykdomą su trečiosiomis šalimis, atveju.

39 Iš to matyti, kad filialas, registruotas vienoje valstybėje narėje, toje valstybėje narėje turi teisę atskaityti PVM už įsigytas prekes ir paslaugas, kurios tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu yra susijusios su apmokestinamaisiais sandoriais, be kita ko, skaitant kitoje valstybėje narėje įsteigtos jo buveinės, su kuria tas filialas yra vienas apmokestinamasis asmuo, įsigytas prekes ir paslaugas, tačiau su sąlyga, kad dėl šių sandorių taip pat atsirastų teisė į atskaitą, jeigu jie būtų buvę vykdyti minėto filialo registracijos valstybėje.

40 Trečia, dėl prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja vienu metu ir sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, ir sandoriams, dėl kurių neatsiranda teisės į atskaitą, pažymėtina, kad pagal Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalį, kuri atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį, leidžiama atskaityti tik tą PVM dalį, kuri proporcinga pirmųjų sandorių sumai. Šiuo tikslu ši atskaitos proporcija apskaičiuojama „visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams“, remiantis Direktyvos 2006/112 174 ir 175 straipsniais.

41 Ši atskaitos proporcijos tvarka taikoma, be kita ko, tuo atveju, kai vienoje valstybėje narėje registruotas filialas patiria išlaidų vienu metu ir dėl PVM apmokestinamų, ir neapmokestinamų sandorių, kuriuos vykdo jo buveinė, įsteigta kitoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, 26–28 punktus).

42 Teisingumo Teismas turėjo galimybę patikslinti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta atskaitos tvarka ir ši tvarka sudarantys atskaitos metodai taikomi tik prekėms ir paslaugoms, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja tiek ekonominiams sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, tiek sandoriams, dėl kurių neatsiranda teisės į atskaitą, t. y. mišraus naudojimo prekėms ir paslaugoms (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 40 punktą; 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, 26 punktą ir 2016 m. birželio 9 d. Sprendimo *Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, 26 punktą).

43 Priešingai, prekės ir paslaugos, apmokestinamojo asmens naudojamos tik ekonominiams sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, nepatenka į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies arba Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, tačiau joms, kiek tai susiję su atskaitos tvarka, taikytina atitinkamai pirmosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis ir antrosios 168 straipsnis (2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 41 punktas).

44 Iš šios jurisprudencijos matyti, kad, kaip Komisija iš esmės nurodė per posėdį, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antroje pastraipoje ir Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalyje esantis patikslinimas, pagal kurį prekėms ir paslaugoms, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems PVM sandoriams, atskaitos proporcija turi būti nustatoma „visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams“, reiškia visus nurodytus sandorius, prie kurių apmokestinamasis asmuo priskyrė įsigytas prekes ir paslaugas, atmetęs kitus atliktus ekonominius sandorius.

45 Taigi tiek, kiek patirdamas toki? mišraus naudojimo išlaid? apmokestinamasis asmuo ?sigyja preki? ir paslaug?, kurios naudojamos išimtinai apmokestinamiems PVM sandoriams, visas PVM už šias prekes ir paslaugas gali b?ti atskaitytas pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis ir Direktyvos 2006/112 168 ir 169 straipsnius (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 27 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?). Ta?iau d?l PVM už prekes ir paslaugas, naudojamas išimtinai neapmokestinamiems šiuo mokes?iu sandoriams, neatsiranda jokios teis?s ? atskait?.

46 Darytina išvada, kad vienoje valstyb?je ?registruoto filialo patirt? mišraus naudojimo išlaid?, vienu metu priskiriam? prie PVM apmokestinam? ir neapmokestinam? sandori?, kuriuos vykdo kitoje valstyb?je nar?je ?steigta šio filialo buvein?, atveju reikia taikyti atskaitos proporcij?, kurios vardikl? sudaro vis? ši? sandori? apyvarta be PVM, atmetus kitus apmokestinamojo asmens ?vykdytus sandorius, pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje ir Direktyvos 2006/112 174 ir 175 straipsniuose nustatytus metodus. Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dal? ir Direktyvos 2006/112 169 straipsn? ir šio sprendimo 32 punkte nurodyt? jurisprudencij? tik buvein?s ?vykdyt? apmokestinam?j? sandori? apyvarta be PVM, d?l kuri? atsirast? teis? ? atskait?, jeigu jie b?t? buv? atlikti filialo registracijos valstyb?je nar?je, gali b?ti ?traukta ? trupmenos, kuri sudaro atskaitos proporcij?, skaitikl?.

47 Be to, reikia patikslinti, kad ankstesniame punkte nurodyta atskaitos proporcija negali b?tinai b?ti laikoma „buvein?s atskaitos proporcija“, kaip nurodyta pirmajame klausime. Iš ties? kalbama tik apie buvein?s ?vykdytus sandorius, prie kuri? priskiriamos filialo mišraus naudojimo išlaidos.

48 *Morgan Stanley* teigia, kad valstyb? nar?, kurioje yra ?registruotas filialas, neatsižvelgdama ? ryš? su kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos buvein?s veikla, turi taikyti filialo atskaitos proporcij?, nustatyt? remiantis vien jo sandoriais, atliktais šio filialo ?registravimo valstyb?je, visoms d?l pirkimo sandori? patirtoms išlaidoms. Ta?iau su tokiu aiškinimu negalima sutikti.

49 Iš ties?, siekiant apskai?iuoti atskaitos proporcij?, taikom? filialo mišraus naudojimo išlaidoms, min?tu b?du neatsižvelgiama ? jo buvein?s atliktus sandorius, su kuriais šios išlaidos yra susijusios tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu, priešingai šio sprendimo 30 punkte nurodytai jurisprudencijai.

50 Tokio aiškinimo nepaneigia 2013 m. rugs?jo 12 d. Sprendime *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541) suformuota jurisprudencija, kuri? *Morgan Stanley* nurod? savo argumentams paremti. Tiesa, kad min?to sprendimo 40 ir 55 punktuose Teisingumo Teismas nusprend?, kad bendrov?, kurios buvein? yra vienoje valstyb?je nar?je, siekdama nustatyti jai taikom? PVM atskaitos proporcij? pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dal?, negali atsižvelgti ? savo filial?, ?steigt? kitose valstyb?se nar?se, apyvart?.

51 Šiuo klausimu vis d?lto reikia pažym?ti, kad, kaip matyti iš min?to sprendimo 19 punkto, šioje byloje Teisingumo Teismui buvo pateiktas klausimas d?l galimyb?s atsižvelgti ? t? filial? bendr? apyvart?, suprantam? kaip visos pajamos. Taigi, be kita ko, 2013 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541) 38 punkte Teisingumo Teismas pažym?jo, kad jeigu apskai?iuojant buveinei taikom? proporcij? b?t? atsižvelgta ? vis? apmokestinamojo asmens kitose valstyb?se nar?se turim? nuolatini? padalini? apyvart?, vis? šio apmokestinamojo asmens ?sigijim? valstyb?je nar?je, kurioje yra jo buvein?, atveju padid?t? PVM dalis, kuri? ši buvein? gali atskaityti, net jei ši? ?sigijim? dalis neturi jokio ryšio su ne šioje valstyb?je ?steigt? nuolatini? padalini? veikla. Taigi, taikomos atskaitos proporcijos vert? b?t? iškreipta.

52 Iš to išplaukia, kad minėtame sprendime Teisingumo Teismas atmetė tai, kad apskaičiuojant apmokestinamojo asmens buveinės atskaitos proporciją būtų atsižvelgta į kitose valstybėse narėse esančių filialų apyvartą, nes bent jau dalis šios apyvartos nėra niekaip susijusi su šios buveinės atliekamais įsigijimais. Vadinas, Teisingumo Teismas neketino atmesti galimybės nustatant vienoje valstybėje narėje įsteigto apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio teisę atskaitę atsižvelgti į to paties apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, įsteigto kitoje valstybėje narėje, atliktus sandorius, kurie yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susiję su išlaidomis, patirtomis pirmojo iš šių nuolatinių padalinių.

53 Be to, su minėtos buveinės atliktais sandoriais susijusios atskaitos proporcijos apskaičiavimas taip pat negali būti pagrįstas apyvarta, kurią šis filialas uždirba kartu su buveine, kaip tai siūlo Prancūzijos vyriausybė. Kaip buvo priminta šio sprendimo 38 punkte, ši apyvarta sudaro apmokestinamojo asmens vidaus neapmokestinamus srautus, o pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį ir Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalį atskaitos proporcijos apskaičiavimo tikslais būtų atsižvelgti į apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius PVM sandorius, kuriuos apmokestinamasis asmuo vykdo su trečiosiomis šalimis.

54 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalys ir 19 straipsnio 1 dalis, taip pat Direktyvos 2006/112 168, 169 ir 173–175 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog vienoje valstybėje narėje įregistruoto filialo patirtą išlaidą, kurios išimtinai susijusios su kitoje valstybėje narėje įsteigtos šio filialo buveinės vienu metu PVM apmokestinamais ir šiuo mokesčiu neapmokestinamais sandoriais, atveju reikia taikyti atskaitos proporciją, gaunamą iš trupmenos, kurios vardiklį sudaro tik šių sandorių apyvarta be PVM, o skaitiklį – apmokestinamieji sandoriai, dėl kurių taip pat atsirastų teisė atskaitę, jeigu jie būtų vykdyti minėto filialo registravimo valstybėje narėje, skaitant atvejus, kai ši teisė atskaitę atsiranda dėl to, kad filialas pasinaudojo pasirinkimo galimybe apmokestinti PVM šioje valstybėje atliekamus sandorius.

Dėl antrojo klausimo

55 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, kaip reikia aiškinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalis ir 19 straipsnio 1 dalį, taip pat Direktyvos 2006/112 168, 169 ir 173–175 straipsnius, siekiant nustatyti atskaitos proporciją, taikomą vienoje valstybėje įsteigto filialo bendrosioms išlaidoms, kuriomis vienu metu prisidedama prie toje valstybėje narėje šio filialo vykdomų sandorių ir kitoje valstybėje narėje įsteigtos jo buveinės atliekamų sandorių.

56 Šiuo klausimu primintina, kad, pirma, tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, dėl kurių atsiranda teisė atskaitę, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 30 punkte nurodytą jurisprudenciją, yra iš esmės būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė pirkimo PVM atskaitę ir nustatyta tokios teisės apimtis. Teisė prekė ar paslaugų pirkimo PVM atskaitę atsiranda tik tada, kai į įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, dėl kurių atsiranda teisė atskaitę, kainą (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

57 Teisė atskaitę taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, dėl kurių atsiranda teisė atskaitę, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens

ekonomine veikla (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

58 Šiomis aplinkybėmis, jei apmokestinamojo asmens ekonominė veikla vienu metu apima apmokestinamuosius sandorius ir neapmokestinamuosius PVM sandorius, jam reikia taikyti atskaitos tvarką, numatytą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalyje. Pagal tai, kas išdėstyta šio sprendimo 40–46 punktuose, matyti, kad atskaitos proporcija, susijusi su bendrosiomis išlaidomis, turi būti pagrįsta visais apmokestinamojo asmens ekonominiais sandoriais, remiantis Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje ir Direktyvos 2006/112 174 ir 175 straipsniuose tvirtintais metodais.

59 Dėl atskaitos proporcijos, taikytinos vienoje valstybėje narėje registruoto filialo bendrosioms išlaidoms, kai apmokestinamasis asmuo vykdo sandorius tiek šioje valstybėje narėje, tiek valstybėje narėje, kurioje įsteigta jo buveinė, pažymėtina, kad ši atskaitos proporcija sudarančios trupmenos skaitiklį kartu su šio filialo vykdytais apmokestinamaisiais sandoriais turi būti traukti tik tokie buveinės apmokestinamieji sandoriai, dėl kurių atsirastų teisė atskaitai, jeigu jie būtų vykdyti minėto filialo registravimo valstybėje narėje.

60 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalis ir 19 straipsnio 1 dalis, taip pat Direktyvos 2006/112 168, 169 ir 173–175 straipsnius reikia aiškinti taip, jog siekiant nustatyti atskaitos proporciją, taikomą vienoje valstybėje įsteigto filialo bendrosioms išlaidoms, kuriomis vienu metu prisidedama prie šioje valstybėje narėje šio filialo vykdomų sandorių ir kitoje valstybėje narėje įsteigtos jo buveinės atliekamų sandorių, šios atskaitos proporciją sudarančios trupmenos vardiklyje turi būti atsižvelgiama į minėto filialo ir šios buveinės vykdytus sandorius, o į minėtos trupmenos skaitiklį kartu su to paties filialo vykdytais apmokestinamaisiais sandoriais turi būti traukti tik tokie buveinės apmokestinamieji sandoriai, dėl kurių atsirastų teisė atskaitai, jeigu jie būtų vykdyti atitinkamo filialo registracijos valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

61 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. 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 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalys ir 19 straipsnio 1 dalis, taip pat 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168, 169 ir 173–175 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad vienoje valstybėje narėje registruoto filialo patirtą išlaidą, išimtinai susijusią su kitoje valstybėje narėje įsteigtos šio filialo buveinės vienu metu pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamais ir šiuo mokesčiu neapmokestinamais sandoriais, atveju reikia taikyti atskaitos proporciją, gaunamą iš trupmenos, kurios vardiklį sudaro apyvarta be pridėtinės vertės mokesčio tik iš šių sandorių, o skaitiklį – apmokestinamieji sandoriai, dėl kurių taip pat atsirastų teisė atskaitai, jeigu jie būtų vykdyti minėto filialo registravimo valstybėje narėje, skaitant atvejus, kai ši teisė atskaitai atsiranda dėl to, kad filialas pasinaudojo pasirinkimo galimybe apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu šioje valstybėje atliekamus sandorius.

2. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalis ir 19 straipsnio 1 dalis, taip pat Direktyvos 2006/112 168, 169 ir 173–175 straipsnius reikia aiškinti taip, jog, siekiant nustatyti atskaitos proporcijas, taikomas vienoje valstybėje įsteigto filialo bendrosioms išlaidoms, kuriomis vienu metu prisidedama prie šioje valstybėje narėje šio filialo vykdomų sandorių ir kitoje valstybėje narėje įsteigtos jo buveinės atliekamų sandorių, šios atskaitos proporcijas sudarančios trupmenos vardiklyje turi būti atsižvelgiama į minėto filialo ir buveinės vykdytus sandorius, o į minėtos trupmenos skaitiklį kartu su to paties filialo vykdytais apmokestinamaisiais sandoriais turi būti įtraukti tik tokie šios buveinės apmokestinamieji sandoriai, dėl kurių atsirastų teisė į atskaitą, jeigu jie būtų vykdyti atitinkamo filialo registracijos valstybėje narėje.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.