

GENERALINIO ADVOKATO

POIARES MADURO IŠVADA,

pateikta 2005 m. sausio 27 d.(1)

**Byla C-452/03**

**RAL (Channel Islands) Ltd,**

**RAL Ltd,**

**RAL Services Ltd,**

**RAL Machines Ltd**

**prieš**

**Commissioners of Customs & Excise**

(*High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)*) (Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą

„PVM – Šeštoji ir Tryliktoji direktyvos – Paslaugų teikimo vieta – Mokesčių vengimo projektas – Už Bendrijos ribų steigta kompanija ir kitos tos pačios grupės kompanijos, steigtos valstybėje narėje – Pasilinksminimo pasažai – „Pramogų ar kitokios panašios veiklos“ srovoka Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto prasme – „Nuolatinės kompanijos“ srovoka pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį – Sumokėto PVM grąžinimas“

1. *High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)* (Aukštesnysis Anglijos ir Velso teisingumo teismas) (Jungtinė Karalystė) (toliau – *High Court*) prašo Teisingumo Teismo priimti prejudicinį sprendimą dėl kelių klausimų, susijusių su 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(2) (toliau – Šeštoji direktyva) su pakeitimais aiškinimu, ir dėl papildomų klausimų, susijusių su 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra steigė Bendrijos teritorijoje, tvarkos(3) (toliau – Tryliktoji direktyva) aiškinimu.

2. Šie klausimai iš esmės susiję su paslaugų teikimo vieta tuo atveju, kai, kaip yra *High Court* nagrinėjamoje byloje, kompanija teikia lošimų lošimo automatais, kai lošiama su automatų metus monetą (toliau – lošimų automatai), paslaugas (toliau – lošimų paslaugos) vartotojams valstybėje narėje, bet jos verslo vieta yra už Bendrijos ribų išimtina arba iš esmės siekiant išvengti PVM mokėjimo.

## I – Pagrindinės bylos faktai, susiję teisės aktai ir Teisingumo Teismui pateikti klausimai

3. *RAL (Channel Islands) Ltd* (toliau – *CI*) yra Gernsyje įsteigta įmonė. *RAL Ltd* (toliau – *RAL*), *RAL Services Ltd* (toliau – *Services*) ir *RAL Machines Ltd* (toliau – *Machines*) yra Jungtinėje Karalystėje įsteigtos įmonės. Visos keturios įmonės yra *RAL Holdings Ltd* (toliau – *Holdings*), kuri taip pat yra Jungtinėje Karalystėje įsteigta įmonė, dukterinės įmonės. *CI*, *RAL*, *Services*, *Machines* ir *Holdings* toliau kartu vadinamos *RAL Group*. *RAL Group* užsiima lošimų verslu. Jos pagrindinė verslo veikla yra lošimo automatų eksploatavimas.
4. Iki 2000 m. spalio mėn. *RAL* tiekė lošimų paslaugas jai priklausančiose arba nuomojamose patalpose Jungtinėje Karalystėje. *RAL* priklauso automatai, kuriuos ji naudojo savo „pasilinksminimo pasažuose“; *RAL* turėjo licencijas, reikalingas automatams ir patalpoms eksploatuoti. Ji turėjo samdomą darbuotoją, nors kai kurias paslaugas teikė nesusiję tretieji asmenys, ir PVM buvo apskaituojamas nuo grynųjų pajamų iš lošimo automatų.
5. Ginčas pagrindinėje byloje kilo dėl vengimo mokėti mokesčius projekto, kurį parengė *RAL Group* išoriniai mokesčių konsultantai dėl Jungtinėje Karalystėje *RAL* eksploatuojamų lošimo automatų. Šio projekto esmė buvo lošimų paslaugų teikimo klientams vietos perkėlimas už Bendrijos PVM teritorijos ribų. Taip *RAL Group* išvengtų pareigos mokėti PVM nuo lošimų paslaugų ir atgautų sumokėtą už gautas prekes ar paslaugas PVM. Siekiant šio tikslo buvo sukurtas tiekėjas *CI*, neapmokestinamoji *Holdings* dukterinė įmonė. *CI* buvo Aldernyje įsteigta uždaroji akcinė bendrovė. Jos verslo vieta yra Gernsyje, kur biure du direktoriai dirba ne visą darbo dieną ir du darbuotojai – visą darbo dieną. To paties vidinio reorganizavimo projekto dalis buvo kitų dviejų *Holdings* dukterinių įmonių steigimas ir registravimas Jungtinėje Karalystėje: *Machines* ir *Services*. Tuo pačiu metu *CI*, *Services*, *Machines*, *RAL* ir *Holdings* sudarė keletą sutarčių.
6. Pagal šias sutartis *RAL* nuomoja patalpas, kuriose rengti lošimo automatai, bei turi pasilinksminimo pasąžų eksploatavimo licencijas. *RAL* suteikė *CI* teisę tose patalpose rengti ir eksploatuoti lošimo automatus. Be to, ji leidžia visuomenei patekti į patalpas darbo metu ir užtikrina, kad patalpos yra valomos, šildomos, vėdinamos ir apšviestos. Visi *RAL Group* naudojami lošimo automatai, pinigų keitimo automatai, įrenginiai ir atsarginės dalys priklauso *Machines*, kuri turi automatų eksploatavimui reikalingas licencijas. Pagal nuomos sutartį su *CI* *Machines* atsako už automatų tiekimą ir tinkamą jų veikimo užtikrinimą.
7. *CI* veikla siekiama leisti visuomenei naudotis licencijuotais *Machines* patiektais lošimo automatais *RAL* suteiktose patalpose. Beveik visiems einamiesiems šios veiklos darbams atlikti *CI* sudarė sutartį su viena iš *Holdings* dukterinių įmonių *Services*, kaip su išimtinės teisės turinčia sutarties šalimi. Dėl *RAL Group* vidinio reorganizavimo ši įmonė yra visų *RAL Group* darbuotojų, kurie atlieka einamuosius darbus pasilinksminimo pasažuose, t. y. apie 600 darbuotojų, darbdavys. Tiesiogiai *CI*, kurios penki darbuotojai dirba tik *CI* biure Gernsyje, paliktos tik apskaitos ir grynųjų pinigų srautų iš automatų priežiūros funkcijos.
8. Dėl pirmiau aprašyto restruktūrizavimo projekto *CI*, remdamasi Šeštosios direktyvos 2, 4 ir 9 straipsniais, teigė, kad lošimų paslaugų teikimo vieta buvo Gernsyje ir kad dėl šios priežasties ji neturėjo Jungtinėje Karalystėje mokėti PVM. Be to, pagal Tryliktosios direktyvos 1 ir 2 straipsnius *CI* reikalavo grąžinti už kitų *RAL Group* narių jai suteiktas paslaugas sumokėtą PVM.
9. 2001 m. rugpjūčio 28 d. sprendimu *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) atmetė *CI* prašymus, manydami, kad *CI* Jungtinėje Karalystėje privalėjo mokėti PVM. Be to, jie nusprendė, kad *RAL Group* sukurta struktūra laikytina sukuriančia „piktnaudžiavimą teisėmis“. Todėl teigtina, kad lošimų paslaugas Jungtinėje Karalystėje ir toliau

teik? *Holdings*.

10. *CI, RAL, Machines* ir *Services* (toliau – ieškovai) apskund? š? sprendim? *VAT and Duties Tribunal* (Londono PVM ir akciz? teismas). Šis teismas nusprend?, kad lošim? paslaugas iš nuolatin?s ?mon?s Jungtin?je Karalyst?je Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme teik? *CI*. Vis d?lto jis patenkino ieškin? iš dalies d?l *Commissioners* sprendim? motyvuodamas tuo, kad paslaugos buvo teikiamos *CI* ir kad piktnaudžiavimo teis?mis doktrina netaikytina. *VAT and Duties Tribunal* sprendim? *CI* apskund? *High Court*, o *Commissioners* pateik? priešpriešin? skund? d?l t? sprendimo dali?, kuriose teismas atmet? j? papildomus reikalavimus.

11. Tam, kad visiškai suprastume aprašyt? projekt? ir Teisingumo Teismui pateiktus klausimus, reikia atsižvelgti ? konkre?ias Šeštosios ir Tryliktosios direktyvos nuostatas.

12. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dal? prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamas „preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

13. Šeštosios direktyvos 4 straipsnis nustato, kad „apmokestinamasis asmuo“ yra „bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas“.

14. 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad „1 dalyje nurodyta ekonomin? veikla apima visoki? gamintoj?, prekiautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl? <...>“

15. Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje d?l vietos, kurioje buvo ?vykdyta apmokestinama veikla, nurodyta:

„1. Paslaug? teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? ?mon?, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatin?s ?mon?s, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? arba kur paprastai gyvena.

2. Ta?iau:

<...>

c) paslaug?, susijusi? su:

- kult?rine, menine, sportine, mokslinė, švietimo, pramog? ir kitokia panašia veikla, ?skaitant tokios veiklos organizatori? darb? ir tam tikrais atvejais papildom? paslaug? teikim?,

<...>

suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos <...>“

16. Be to, reikia atsižvelgti ? kai kurias Tryliktosios direktyvos nuostatas, susijusias su nagrin?jama byla, t. y. ? 1 straipsn?, kuriame nurodyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo, kuris nėra ?sisteig?s Bendrijos teritorijoje“ yra apmokestinamasis asmuo, nurodytas Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalyje, kuris per šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nurodyt? laikotarp? toje teritorijoje nevykd? savo verslo ar netur?jo joje fiksuotos vietos, per kuri? b?t? vykdomi verslo sandoriai, o kai tokio verslo ar nuolat veikian?ios ?mon?s nėra – netur?jo Bendrijos teritorijoje nuolatin?s ar ?prastin?s gyvenamosios vietos, ir kuris per t? pat? laikotarp? netiek? joki? preki? ar neteik? joki? paslaug?, kurios b?t? laikomos patiektomis ar suteiktomis 2 straipsnyje minimoje valstyb?je nar?je

<...>

2. „Bendrijos teritorija“ – tai valstybi? nari? teritorija, kurioje taikoma Direktyva 77/388/EEB.“

17. Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad:

„Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsni? ir laikydamosi toliau išvardyt? s?lyg?, valstyb?s nar?s visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, gr?žina vis? prid?tin?s vert?s mokest?, j? sumok?t? už kit? apmokestinam?j? asmen? Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiekt? kilnojam?j? turt? arba už ? šal? importuotas prekes, jei tos prek?s naudojamos Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai, arba teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio 1 punkto b papunktyje.“

18. Šiomis aplinkyb?mis *High Court* nusprend? Teisingumo Teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

„1. Šios bylos aplinkyb?mis ir

2. atsižvelgiant ? 1977 m. geguž?s 17 d. Šešt?j? Tarybos direktyv? 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, b?tent ? jos 2, 4 ir 9 straipsnius, bei ? 1986 m. lapkri?io 17 d. Trylikt?j? Tarybos direktyv? 86/560/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? suderinimo – prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, tvarkos, b?tent ? jos 1 ir 2 straipsnius, ir ? bendrus Bendrijos teis?s principus:

1. Kaip turi b?ti aiškinama Šeštosios direktyvos 9 straipsnio „nuolatin?s ?mon?s“ s?voka?

2. ? kokius veiksmus reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, ar lošim? paslaugos teikiamos iš verslo vietos, pavyzdžiui, ?mon?s, kaip antai *CI*, , ar iš kitos nuolatin?s ?mon?s, kuri? gali tur?ti tokia ?mon?, kaip antai *CI*?

3. Ypa?:

a) jei ?mon?s („A“) verslo strukt?ra yra tokia, kaip antai šioje byloje, kai lošim? paslaugas teikia susijusi ?mon? („B“), kurios verslo vieta yra už Bendrijos rib?, ir vienintelis strukt?ros tikslas yra panaikinti A pareigt? mok?ti PVM valstyb?je, kurioje ji ?steigta:

i) ar lošim? paslaugos gali b?ti laikomos teikiamomis iš nuolatin?s ?mon?s toje valstyb?je nar?je, ir, jei taip,

ii) ar lošim? paslaugos laikytinos teikiamomis iš nuolatin?s ?mon?s ar jos laikytinos teikiamomis iš B verslo vietos?

b) jei ?mon?s („A“) verslo strukt?ra yra tokia, kad paslaug? teikimo vietos taisykli? sumetimais

susijusi ?mon? („B“) tokiomis aplinkybomis, kokios yra šioje byloje, kuri siekia teikti lošim? paslaugas iš verslo vietos už Bendrijos rib? ir neturi nuolatin?s ?mon?s, iš kurios yra teikiamos paslaugos A ?steigimo valstyb?je nar?je, o vienintelis strukt?ros tikslas yra panaikinti A pareig? toje valstyb?je nuo ši? paslaug? mok?ti PVM:

i) ar valstyb?je nar?je sandoriai tarp B ir susijusi? ?moni? („A“, „C“ ir „D“) PVM atžvilgiu laikytini j? ekonomin?s veiklos metu vykdomu paslaug? teikimu iš t? ?moni? arba joms, o jei ne,

ii) ? kokius veiksnius reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, kas laikytinas lošim? paslaug? teik?ju?

4. a) Ar egzistuoja piktnaudžiavimo teise principas, kuris (neatsižvelgiant ? PVM direktyv? aiškinim?) gali neleisti gauti tokios naudos, kokia galima šiuo atveju?

b) Jei taip, kaip jis taikytinas pagrindin?s bylos aplinkybomis?

5. a) Ar svarbu tai, kad A, C ir D n?ra B dukterin?s ?mon?s ir B nekontroliuoja A, C ir D nei teisiškai, nei ekonomiškai?

b) Ar kuris nors atsakymas ? pirmesnius klausimus pasikeist?, jei B pasirinkta valdymo forma ne Bendrijos teritorijoje esan?ioje verslo vietoje b?t? b?tina lošim? paslaugas teikti vartotojams ir nei A, nei C, nei D tokios veiklos nevykdo?“

19. Iš esm?s *High Court* pateikia Teisingumo Teismui tris klausimus. Pirmasis susij?s su problema, ar tokia ?mon?, kaip antai *CI*, kurios verslo vieta yra ne Bendrijos PVM teritorijoje(4), teikianti lošim? paslaugas vienoje valstyb?je nar?je, gali b?ti laikoma teikian?ia šias paslaugas iš vienos arba daugiau „nuolatin? ?moni?“ toje valstyb?je nar?je Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies prasme. Jei ? š? klausim? atsakoma teigiamai, kyla antras klausimas, t. y., ar nustatant „paslaug? teikimo viet?“ 9 straipsnio 2 dalies prasme svarbiu siejan?iu veiksniumi turi b?ti laikoma vieta, kur teik?jas turi „nuolatin? ?mon?, iš kurios teikia paslaugas“, ar priešingai – „vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo verslo viet?“.

20. Pastarasis klausimas pateikiamas tik kaip papildomas tuo atveju, jei šioje byloje taikytinas vietos, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl?, siejantis veiksnys. Šis papildomas klausimas, kuris šioje išvadoje bus nagrin?jamas tik tuo atveju, jei pirmesni? klausim? analiz? reikalaus tolimesnio tyrimo, susij?s su dviem atskiromis teisin?mis problemomis: pirma problema yra nustatyti, ar tokie sandoriai, kokie yra atitinkamai *CI* ir *RAL*, *Services* ir *Machines*, gali b?ti laikomi „ekonomin?s veiklos“ metu vykdomu „paslaug? teikimu“ Šeštosios direktyvos prasme, kai atskleidžiamas kitas nei *CI* teik?jas; antra problema yra piktnaudžiavimo teise doktrinos taikymas PVM srityje, kuri numanoma gali neleisti *CI* remtis tuo, kad ji neprivalo Jungtin?je Karalyst?je mok?ti PVM(5).

## II – Vertinimas

21. Atsakymas ? Teisingumo Teismui pateiktus klausimus reikalauja preliminariai aptarti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio normas d?l paslaug? teikimo vietos nustatymo. Šiame straipsnyje yra kelios kolizin?s normos, kuriomis siekiama racionaliai paskirstyti valstybi? nari? kompetencij? paslaug? teikimo apmokestinimo PVM srityje. Kiekviena iš norm? nustato, kuri valstyb? nar? turi išimtin? kompetencij? apmokestinti paslaug? teikim?, tod?l jos turi b?ti vienodai aiškinamos, kad b?t? išvengta dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo, kurie gali kilti d?l prieštaraujan?i? aiškinim?(6).

22. Nors nacionalinis teismas nek?l? galimo Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies taikymo klausimo, gali b?ti svarbu aptarti santyk? tarp 9 straipsnio 1 ir 2 dali? tiek, kiek „Teisingumo

Teismas turi aiškinti visas Bendrijos teisės nuostatas, kurių reikia nacionalinių teismų nagrinėjimams byloms išspręsti, net jei šios nuostatos nėra aiškiai nurodytos Teisingumo Teismui pateiktuose šių teismų klausimuose“(7).

23. Dėl 9 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies santykio Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad „9 straipsnio 2 dalis nustato keletą konkrečių vietų, kuriose kai kurios paslaugos yra laikomos teikiamomis, o 9 straipsnio 1 dalis nustato bendrą šios srities taisyklę. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijų kolizijos, dėl kurios gali kilti dvigubas apmokestinimas, ir, antra, neapmokestinimo, kaip nurodoma 9 straipsnio 3 dalyje, nors ji taikytina tik specifiniams atvejams“(8).

24. Galiausiai, palyginti su 9 straipsnio 2 dalyje nustatytais specialiomis taisyklėmis, 1 dalis yra „likutinė kategorija“(9), kurioje teikėjo vietą nurodantys siejantys veiksniai naudojami vien tik pragmatiniais supaprastinimo(10) sumetimais ir siekiant išvengti sunkumų, susijusių su paslaugų teikimo ar naudojimosi paslaugomis vietos nustatymu(11). Reikia pažymėti, kad pagal bendrą PVM principą jis turi būti sumokamas vartojimo vietoje. Tokiu aspektu yra suprantama, kad Teisingumo Teismas sprendime *Dudda* nurodė, jog „aiškinant 9 straipsnį, jo pirmoji dalis neturi pirmenybės 2 dalies atžvilgiu. Kiekvienu atveju klausiama, ar situacijai taikytina 9 straipsnio 2 dalis, jei ne – jai taikytina 9 straipsnio 1 dalis“(12). Be to, kaip byloje *Linthorst* teigė generalinis advokatas N. Fennelly, negalima teigti, kad „9 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama siaurai kaip išimtis iš bendros taisyklės“(13).

25. Atsižvelgiant į tai, kas pirmiau nurodyta, logiškai Teisingumo Teismas turi pradėti nuo patikrinimo, ar lošimų paslaugoms šioje byloje taikytinas 9 straipsnio 2 dalies c punktas. Tik jei taip nėra, bus taikoma 9 straipsnio 1 dalies likutinė taisyklė.

A – „*Pramogų ir kitokios panašios veiklos*“ srovą 9 straipsnio 2 dalies c punkto prasme

26. 9 straipsnio 2 dalies c punktas nustato, kad „paslaugų, susijusių su <...> pramogų ir kitokia panašia veikla, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą, <...> suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos“. Portugalijos vyriausybės rašytinėse pastabose nurodo, kad ši taisyklė taikytina lošimų paslaugų teikimui ir todėl jis Jungtinėje Karalystėje apmokestinamas PVM, neatsižvelgiant į 9 straipsnio 1 dalies likutinę taisyklę.

27. Posėdyje paprašyti pakomentuoti Portugalijos vyriausybės rašytinėse pastabose pateiktą pasiūlymą, ieškovai iš esmės kalbėjo apie lošimų paslaugų kaip pramogų kvalifikavimą 9 straipsnio 2 dalies c punkto prasme. Ieškovų nuomone, lošimo automatai neturi būti laikomi pramogomis šio straipsnio prasme dėl dviejų pagrindinių priežasčių. Pirmą, dėl to, kad lošimo automatų teikimas naudojimosi nereikia pramogų teikėjo teikiamų pramogų. Šia prasme, ieškovų nuomone, naudodamas šį automatų klientas pramogauja pats, naudodamas lošimo automatą iš esmės panašiai kaip asmuo, naudojantis mobilųjį telefoną. Antra, lošėjo viltis laimėti pinigų nėra prastas pramogos požymis. Mano nuomone, šie argumentai negali tokių lošimų paslaugų, šiuo atveju *CI* teikiamų Jungtinėje Karalystėje pasilinksminimo pasažuose, pašalinti iš „pramogų ir kitokios panašios veiklos“ srovos 9 straipsnio 2 dalies c punkto prasme.

28. Reikia priminti, kad, kaip tiek rašytinėse pastabose, tiek posėdyje pažymėjo Komisija, sprendime *Berkholz* dėl keltuose teikiamų lošimų paslaugų Teisingumo Teismas nurodė, kad „lošimo automatų tikslas yra suteikti pramogų keleiviams“(14). Šioje byloje lošimo automatais, dar vadinamais „pasilinksminimu su prizų automatais“, esančiais „pasilinksminimo pasažuose“, siekiama to paties tikslo – suteikti pramogų jų naudotojams.

29. Lemiantis veiksnys nustatant, ar tam tikra veikla yra „pramoga“ 9 straipsnio 2 dalies c punkto prasme, mano nuomone, turi būti pagrindinis veiklos tikslas(15). Koks gali būti kitas lošimo

automat? tikslas nei suteikti loš?jui pramog?, sudarant tam asmeniui galimyb? atsitiktinai laim?ti arba pralaim?ti? ieškovai nenurod? joki? kit? atsakym?(16). Pagrindinis lošimo automat? tikslas tikrai n?ra suteikti loš?jams pragyvenimo šaltin?. Be to, b?tent galimas loš?jo nusivylimas pralaim?jus yra esmin? tokios pramogos r?šies dalis. Pinig? laim?jimas ar pralaim?jimas šiuo atveju yra šios pramogos formos – žaidimo dalies – aspektas(17). D?l ši? priežas?i? ieškovo teiginys, kad pramogos atveju j? suteikiantis asmuo turi atlikti tam tikrus fizinius veiksmus, yra nepagr?stas. Kiekvienas lošimo automatas yra automatinis operatoriaus ?renginys, užprogramuotas pakeisti prieš klient? stovin?io ir jam atsitiktinai kortas dalijan?io fizinio asmens veiksmus. Taip pat nesuprantama, kaip ta aplinkyb?, kad lošimo automat? prizai yra ne medaliai ar laim?tojo vardo ?rašymas ? automato „geriausi? laim?toj? s?raš?“, o pinigai, gal?t? pakeisti iš esm?s lošimo automat? pramogin? pob?d?.

30. Be k? tik aptart? ieškov? argument?, pos?dyje nebuvo pateikta kit? argument?, kurie pagr?st? 9 straipsnio 2 dalies c punkto netaikym? lošim? paslaugoms(18). Kaip ir Komisija, aš negaliu nustatyti joki? esmini? priežas?i?, d?l kuri? su šia byla susijusi veikla neb?t? laikoma patenkan?ia ? 9 straipsnio 2 dalies c punkto taikymo srit?. Be to, 9 straipsnio 2 dalies c punkto taikymo šiuo atveju pagr?stumas yra aiškiai suprantamas. Šiame straipsnyje numatytoms paslaugoms yra taikytinas vietos, kurioje jos teikiamos, siejantis veiksnys, vis? pirma tod?l, kad ta vieta gali b?ti nesunkiai praktiškai nustatyta ir sutampa su vartojimo vieta(19). Be to, vietos, kurioje vykdoma veikla, siejan?io veiksnio taikymas daug labiau atitinka bendr? princip?, kad PVM mokamas vartojimo vietoje(20). Tiek, kiek veiklos vykdymo (ir vartojimo) vietos nustatymas nesukelia sunkum?, kaip šiuo atveju, likutin?s 9 straipsnio 1 dalies taisykl?s taikymas n?ra pateisinamas(21).

31. Šiuo atveju 9 straipsnio 2 dalies c punkto taikymas suteikia daug aiškesn? ir lengviau taikom? siejant? veiksni? paslaug? teikimo vietai nustatyti nei 9 straipsnio 1 dalis. Likutin? kategorija, kaip bus matyti, reikalauja sud?tingos diskusijos (kurios rezultatas neaiškus) klausimu, ar konkreti bendrov? turi nuolatin? ?mon? paslaug? teikimo vietoje, ir, jei taip, ar tokios nuolatin?s ?mon?s kriterijus turi pirmenyb? jos verslo vietos kriterijaus atžvilgiu. Neabejotina, kad teisinio tikrumo reikalavimai negali suteikti pirmenyb?s sud?tingesniai lošim? paslaug? teikimo vietos nustatymo b?dui, kai yra paprastesn? ir logiškesn? alternatyva, kuri, be to, atitinka bendr? princip?, kad PVM turi b?ti mokamas vartojimo vietoje.

32. Be to, paslaug? teik?jo vietos taisykl?s taikymas šiuo atveju sukurt? nepageidautin? pasekmi? konkurencijos iškraipymo ir teik?j? verslo vietos pakeitimo prasme(22). Tokioms paslaugoms, nors jos teikiamos galutiniams vartotojams valstyb?je nar?je ir ten jomis naudojamosi, realiai b?t? taikomos paslaug? teik?jo valstyb?s PVM taisykl?s. Tai skatint? toki? paslaug? teik?jus perkelti verslo viet? ? maž? mokes?i? teritorijas. D?l to kilt? ne Bendrijos PVM teritorijoje esan?i? teik?j? neapmokestinimo arba j? paslaug?, suteikt? ir gaut? už šios teritorijos rib?, apmokestinimo Bendrijoje problem?.

33. Galiausiai norėčiau paminėti, kad 9 straipsnio 2 dalies c punkto taikymas šio atveju neprieštarauja sprendimui *Dudda*. Kaip ir visi posėdyje pareiškę nuomonę asmenys, nematau, kad yra toks prieštaravimas(23). Sprendimo *Dudda* 23 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad „bendras Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies tikslas yra nustatyti specialių paslaugų, suteiktų *tarp apmokestinamųjų asmenų*, kai paslaugų kaina yra įskaičiuojama į prekių kainą“(24). Tačiau tokį Teisingumo Teismo teiginį reikia vertinti atsižvelgiant į konkrečias sprendimo *Dudda* aplinkybes, kurios buvo susijusios tik su apmokestinamaisiais asmenimis. Nagrinėjamas paslaugų teikimas vyko tik tarp apmokestinamųjų asmenų, bet nei pažodinis, nei teleologinis Šeštosios direktyvos aiškinimas nepatvirtina išvados, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punktas *netaikytinas* pramogų paslaugų tarp apmokestinamojo asmens ir galutinio vartotojo teikimui.

34. Galima padaryti išvadą, kad kai tokia įmonė, kaip antai *CI*, teikia lošimų paslaugas vartotojams valstybėje narėje, ten nuomodama ir aptarnaudama lošimo automatus, ji laikytina teikiančia pramogų paslaugas toje valstybėje narėje Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto prasme. Todėl šioje byloje atmetinas likutinės 9 straipsnio 1 dalies kategorijos taikymas.

#### B – 9 straipsnio 1 dalies taikymas

35. Jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad 9 straipsnio 2 dalies c punktas pagrindinėje byloje netaikytinas, būtina išnagrinėti 9 straipsnio 1 dalies sistemą, pagal kurią paslaugų teikimo vieta laikytina ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas.

36. 9 straipsnio 1 dalies tekstas atskleidžia šią dviejų galimybių – „nuolatinės įmonės“ arba „vietos, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą“ – autonomiškumą(25). Bet kuriuo atveju 9 straipsnio 1 dalis neatskleidžia, kaip suderinti šią dviejų siejančių veiksmų taikymą tuo atveju, kai jie nenurodo tos pačios vietos, arba sudėtingais atvejais, kai tik vienas iš šių siejančių veiksmų nurodo vietą už Bendrijos PVM teritorijos ribų, kaip yra šioje byloje.

37. Šių dviejų siejančių veiksmų, kurie pagal 9 straipsnio 1 dalies tekstą atrodytų išimtinai alternatyvūs, santykis buvo aiškiai apibrėžtas Teisingumo Teismo praktikoje. Nurodė, kad bendras 9 straipsnio tikslas yra „išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali atsirasti dvigubas apmokestinimas, ir, antra, neapmokestinimo, kaip nurodo 9 straipsnio 3 dalis, nors ji taikytina tik specifiniams atvejams“(26), Teisingumo Teismas sprendime *Berkholz* nurodė, kad „pagal 9 straipsnio 1 dalį vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą, yra svarbesnis veiksnys nei nuoroda į kitą įmonę, iš kurios teikiamos paslaugos, nes pastaroji svarbi tik tokiu atveju, kai nuoroda į vietą, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą, mokesčių požiūriu nepateikia racionalaus sprendimo ar sukuria koliziją su kita valstybe nare“(27).

38. Toks požiūris, pagal kurį „nuolatinė įmonė“ aptartomis sąlygomis laikoma papildomu veiksmu „verslo vietos atžvilgiu“ buvo vėliau Teisingumo Teismo patvirtintas sprendimuose *Faaborg-Gelting Linien*(28), *ARO Lease*(29) ir *DFDS* (30).

39. „Vietos, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą“ sąvoka nesukelia esminių problemų(31). Taip pat yra ir jį taikant šioje byloje, kurioje nekyla abejonių dėl *CI* verslo vietos Gernsyje, taigi už Bendrijos PVM teritorijos ribų.

#### C – „Nuolatinės įmonės, iš kurios teikiamos paslaugos“ sąvoka Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme

40. Problemą kyla aiškinant „nuolatinės įmonės“ sąvoką. Sprendime *Berkholz* Teisingumo



Teismas pateik? tam tikrus šios s?vokos aiškinimo kriterijus, nurodydamas, kad paslauga gali b?ti laikoma teikiama nuolatin?je ?mon?je Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme, tik jei „ji yra tam tikro minimalaus dydžio ir joje nuolat yra paslaugai teikti b?tin? žmogišk?j? ir technini? ištekli?“ (32). Tod?l sprendime *Berkholz* Teisingumo Teismas padar? išvad?, kad „neatrodo, jog laive ?rengti lošimo automatai, kurie aptarnaujami su pertraukomis, gali reikšti toki? (nuolatin?) ?mon?“ (33). Tai, kad visiškai nebuvo darbuotoj?, kurie nuolat aptarnaut? laivuose esan?ius lošimo automatus, šiuo atveju buvo lemiamas veiksnys atmetant „nuolatin?s ?mon?s“ pagal 9 straipsnio 1 dal? buvim?.

41. Bet kuriuo atveju Teisingumo Teismas reikalavo, tik kad ?mon? b?t? „minimalaus dydžio“ bei tur?t? *ne mažiau ir ne daugiau* nei nuolatin? paslaug? teikimui „b?tin?“ ištekli?. Teisingumo Teismas nenustat?, kad *vis?* galim? *paties paslaug? teik?jo* darbuotoj? ir technini? ištekli? nuolatinis buvimas tam tikroje vietoje yra b?tina s?lyga išvadai, jog paslaug? teik?jas ten turi nuolatin? ?mon?, padaryti. Mano nuomone, iš to išplaukia, kad vertinant, ar atitinkamos aplinkyb?s reiškia, kad ?mon? yra „nuolatin? ?mon?“ 9 straipsnio 1 dalies prasme, taikomas *minimali? reikalavim? kriterijus*, kurio Teisingumo Teismas laik?si ir kur? pl?tojo, pirmiausia sprendimuose *ARO Lease* ir *DFDS*.

42. Sprendimas *ARO Lease* buvo susij?s su Nyderland? ?mon?s automobili? išperkamosios nuomos paslaug? teikimu Belgijos vartotojams. Vieninteliai šios bendrov?s žmogiškieji ištekliai Belgijoje buvo nepriklausomi tarpininkai, kurie klientus papras?iausiai nukreipdavo pas *ARO Lease*. Šie nepriklausomi tarpininkai visiškai nedalyvavo sudarant ar vykdant išperkamosios nuomos sutartis, kurios buvo parengiamos ir pasirašomos Nyderlanduose, kur buvo ?steigtas *ARO Lease* verslas. Be to, kaip nurod? Teisingumo Teismas, Nyderland? išperkamosios nuomos ?mon? Belgijoje „netur?jo patalp? ar automobili? sand?liavimo vietos“ (34). Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas nurod?, kad, „kai išperkamosios nuomos ?mon? valstyb?je nar?je neturi savo darbuotoj? arba pakankamai nuolatin?s strukt?ros, sukurian?ios s?lygas sutartims sudaryti *arba* valdymo sprendimams priimti <...>, negalima jos laikyti turin?ia nuolatin? ?mon? toje valstyb?je“ (35).

43. Sprendime *DFDS* taikoma ta pati praktika, nors jis yra detalesnis kai kuriais aspektais, kuriuos aš glaustai aptarsiu. Šioje byloje Danijos bendrov?s dukterin? bendrov? Jungtin?je Karalyst?je, pardavin?dama pirmosios organizuojam? kelioni? paketus, veik? kaip patronuojan?ios bendrov?s prekybos atstov?. Teisingumo Teismas nusprend?, kad dukterin? bendrov? Jungtin?je Karalyst?je laikytina Danijos patronuojan?ios bendrov?s nuolatine ?mone. Padarydamas toki? išvad?, jis r?m?si tuo, kad aplinkyb?s, jog „Anglijoje esan?ios dukterin?s bendrov?s, kuri yra atskiras juridinis asmuo, patalpos priklauso jai pa?iai, o ne *DFDS*, nepakanka ?rodyti, kad dukterin? bendrov? yra faktiškai nepriklausoma nuo *DFDS*. Priešingai, iš nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateiktos informacijos, pirmiausia, kad *DFDS* priklauso visas dukterin?s bendrov?s kapitalas ir yra ?vairi? patronuojan?ios bendrov?s dukterinei bendrovei nustatyt? sutartin? ?sipareigojim?, matyti, kad Jungtin?je Karalyst?je ?steigta bendrov? veikia tik kaip patronuojan?ios bendrov?s pagalbinis organas“ (36). Dukterin? bendrov? Anglijoje tur?jo „nuolatin?s ?mon?s“ požymi? pagal sprendimo *Berkholz* kriterijus tiek, kiek ji „tur?jo reikalaujam? minimali? žmogišk?j? ir technini? ištekli?“ (37).

44. Kaip Teisingumo Teismas aiškiai nurod? sprendime *DFDS*, „realios ekonomin?s pad?ties ?vertinimas yra esminis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus“ (38). Manau, kad yra b?tina išnagrin?ti faktines ekonomines ir komercines bylos aplinkybes.

45. Šiuo poži?riu ir atsižvelgiant ? pirmiau min?tus sprendimus atrodo aišku, kaip Komisija nurodo rašytin?se pastabose, kad šioje byloje pirmiau aprašytos „pasilinksminimo pasažuose“ ?rengt? lošimo automat? lošim? paslaugos yra teikiamos iš „nuolatin? ?moni?“, esan?i? Jungtin?je Karalyst?je. Šiuo poži?riu sutinku su Airijos vyriausybe, kuri savo rašytin?se pastabose

nurod?, kad lemiantis kriterijus turi b?ti išorinis vartotoj? suvokimas. Šiuo atveju lošimo automatai yra nuolat ?rengti specialiose patalpose, naudojant „pasilinksminimo pasažo“ komercin? koncepcij? ir loš?jams sukuriant unikali? maloni? aplink?. Tokios patalpos turi nustatyt? darbo laik?, kaip ir bet kokios kitos ?mon?s, ir jose yra nuolat klientus aptarnaujan?i? darbuotoj?, besir?pinan?i? patalpomis ir automatais.

46. Ši? žmogišk?j? išteklį? buvimas ypa? svarbus siekiant atskirti š? atvej? nuo situacijos *Berkholz* byloje. Toks nuolatinis žmoni? buvimas patalpose suteikia stabilumo *CI* lošim? paslaug? teikimui pasilinksminimo pasažuose, ir tai pagrindžia nuomon?, kad toks teikimas vyksta iš „nuolatin? ?moni?“ Jungtin?je Karalyst?je. Be to, dar svarbiau, kad šios nuolatin?s ?mon?s n?ra laivuose, plaukiojan?iuose iš vienos valstyb?s ? kit?, nes tokia aplinkyb? gal?t? pateisinti paslaug? teik?jo verslo vietos, esan?ios Bendrijos PVM teritorijoje, pasirinkim?.

47. Tod?l šioje byloje problema yra ne tai, ar lošim? paslaug? teikimas vyksta nuolatin?se ?mon?se Jungtin?je Karalyst?je, o veikiau tai, ar tokios nuolatin?s ?mon?s turi b?ti laikomos *CI nuolatin?mis ?mon?mis*, esan?iomis Jungtin?je Karalyst?je.

48. Jungtin?s Karalyst?s ir Airijos vyriausyb?s bei Komisija mano, kad *CI turi* nuolatin? ?moni? Jungtin?je Karalyst?je. Ta?iau *CI* teigia, kad vienintel? jos buvimo Jungtin?je Karalyst?je forma yra nuomojami lošimo automatai, eksploatuojami patalpose, kuriose jai leidžiama juos ?rengti lošim? paslaugoms teikti. Remiantis pagrindiniu argumentu, tam, kad *CI* tur?t? nuolatin? ?mon? Jungtin?je Karalyst?je, ji *pati* privalo ten tur?ti visus žmogiškuosius ir techninius išteklius. Aš nesutinku su tokiu poži?riu. Išteklį?, kuriuos *CI* privalo tur?ti Jungtin?je Karalyst?je tam, kad esamos nuolatin?s ?mon?s b?t? laikomos jos ?mon?mis, apibr?žimui aiškinamuoju poži?riu yra ypa? vertingi sprendimai *ARO Lease* ir *DFDS*.

49. Primintina, kad sprendime *ARO Lease* Teisingumo Teismas nusprend?, jog tam, kad paslaug? teik?j? b?t? galima laikyti turin?iu „nuolatin? ?mon?“ 9 straipsnio 1 dalies prasme, pakanka, kad jis tur?t? „valstyb?je nar?je savo darbuotoj? arba pakankamai nuolatin? strukt?r?, sukurian?i? s?lygas sutartims sudaryti <...>“. Norint padaryti išvad?, kad esan?ios nuolatin?s ?mon?s priklauso *CI*, n?ra absoliu?iai b?tina, kad pasilinksminimo pasažuose dirbantys asmenys b?t? pa?ios *CI* darbuotojai. Be to, kaip rašytin?se pastabose ir pos?dyje teisingai pasteb?jo Komisija, b?tina „strukt?ra“ neišvengiamai kinta pagal nagrin?jamo sektoriaus veikl?.

50. Sprendime *DFDS* Jungtin?je Karalyst?je veikianti bendrov?, nors ir b?dama dukterine bendrove, buvo atskiras juridinis asmuo Danijos patronuojan?ios bendrov?s atžvilgiu. Šioje byloje *CI* koncerno ?mon?s (*sister companies*) taip pat yra nuo *CI* atskirti juridiniai asmenys. Nepaisant šios aplinkyb?s, sprendime *DFDS* Teisingumo Teismas nusprend?, kad dukterin? bendrov? Anglijoje prilygo Danijos bendrov?s nuolatinei ?monei Jungtin?je Karalyst?je. *Pati* Danijos bendrov? Jungtin?je Karalyst?je netur?jo darbuotoj? ir nuosav? patalp?(39). Ta?iau Danijos bendrov? sutartimis su dukterine bendrove Anglijoje, veikian?ia kaip atstov?, apsir?pino žmogiškaisiais ir techniniais ištekliais savo kelioni? paslaugoms Jungtin?je Karalyst?je teikti. Teisingumo Teismas padar? išvad?, kad „Jungtin?je Karalyst?je ?steigta bendrov? veikia tik kaip patronuojan?ios bendrov?s pagalbinis organas“(40).

51. Mano nuomone, ši byla yra dar paprastesn?, tod?l nereikia nagrin?ti priklausomyb?s ryšio tarp *CI* ir jos koncerno ?moni?. Iš tikr?j? *Services* ir jos darbuotojai, bei *Machines* ir kiti nepriklausomi paslaug? teik?jai *CI* atlieka tik papildomas funkcijas, susijusias su lošim? paslaug? teikimu, kitaip nei buvo *DFDS* dukterin?s bendrov?s Anglijoje atveju Danijos patronuojan?ios bendrov?s atžvilgiu.

52. Šioje byloje reikia iš esm?s atskirti dvi išteklių r?šis: pirma, tuos išteklius, kurie b?tinai tiesiogiai priklauso nuo paslaug? teik?jo tam tikrose vietose, kad b?t? galima padaryti išvad?, jog

nuolatin? ?mon? yra *jo*; antra, tie ištekliai, kurie, nors ir suteikia ?monei nuolatin? pob?d?, tiesiogiai nepriklauso nuo paslaug? teik?jo ir tod?l nepanaikina i?svados, kad nuolatin? ?mon? realiai priklauso paslaug? teik?jui. Pirmoji kategorija apima tiesiogiai su konkre?ios nagrin?jamos paslaugos teikimu susijusius išteklus, pavyzdžiui, teikimui b?tin? sutar?i? su klientais sudarym? ir vykdym?. Tik šie ištekliai turi tiesiogiai priklausyti nuo teik?jo, kad b?t? galima padaryti i?vad?, jog nuolatin? ?mon?, iš kurios teikiamos paslaugos, realiai yra *jo* 9 straipsnio 1 dalies prasme.

53. Absurdiškos b?t? pasekm?s reikalavimo, kaip šioje byloje si?lo *CI*, kad *visi* asmenys, kuri? buvimas yra svarbus ?mon?s nuolatinio pob?džio 9 straipsnio 1 dalies prasme požymis, turi b?ti paslaug? teik?jo darbuotojai arba tiesiogiai nuo jo priklausomi. Pakanka išnagrin?ti ?mon?s, kurios apsaugos darbuotojai vieninteliai turi ?mon?s raktus ir nustatyti laiku atidaro bei uždaro patalpas, atvej?. Tokie asmenys neabejotinai b?tini užtikrinant, kad ?mon? neveikt? tik laikinai. Jie laikytini žmogiškaisiais ištekliais, kuri? nuolatinis buvimas yra b?tinas, kad paslaugos ?mon?je b?t? teikiamos ir ?mon? b?t? nuolatin?. Bet kuriuo atveju b?t? aiškiai nepriimtina, jei tokia ?mon? nustot? b?ti laikoma nuolatine paslaug? *teik?jo* ?mone d?l to, kad jis nusprend? ?mon?s apsaugos funkcijas perduoti nepriklausomai saugos ?monei.

54. Pagal nacionalinio teismo pateikt? informacij? pasilinksminimo pasaž? darbuotojai daugiausia atlieka praktinio pob?džio funkcijas, pavyzdžiui, apr?pina muzika, teikia užkandžius ir duoda gr?ž? klientams, tuština automat? pinig? d?žes, dalyvauja išmokant didelius laim?jimus, užtikrina saugum?, atlieka technin? prieži?r? ir t. t. Tokia *CI* naudai atliekama *Services*, *Machines* ir kit? paslaug? teik?j? veikla, mano nuomone, papildo nagrin?jam? lošim? paslaug? teikim?.

55. Atrodo, kad pasilinksminimo pasaž? darbuotojai tiesiogiai nedalyvauja sudarant lošimo sutartis tarp *CI* ir klient?(41). Paslaug? teikimas šiame specifiniame lošimo automat? sektoriuje yra grindžiamas atskiromis nerašytin?mis sutartimis tarp kiekvieno kliento ir *CI*, sudaromomis tiesiogiai per pa?ius lošimo automatus. Tokios sutartys sudaromos ir vykdomos tik Jungtin?s Karalyst?s teritorijoje kiekvien? kart?, kai klientas ?meta monet? ? *CI* eksploatuojam? lošimo automat?(42). Jei toks aiškinimas teisingas, pa?ios *CI* nuomojami ir eksploatuojami automatai, kaip automatiniai ?renginiai, suteikia *CI* galimyb? teikti lošim? paslaugas tiesiogiai kiekvienam klientui Jungtin?je Karalyst?je(43). Šiame specifiniame versle lošimo automatai yra esmin? ir vienintel? „pasilinksminimo pasaž?“ strukt?ros dalis, kuri turi tiesiogiai priklausyti nuo *CI*, kad b?t? galima padaryti i?vad?, jog kiekvienas iš „pasilinksminimo pasaž?“, kuriame ?rengti lošimo automatai, yra *CI* nuolatin? ?mon?.

56. Be to, atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ir priešingai, nei teigia *CI*, reali jos veikla, atliekama Gernsyje, n?ra esminis atitinkam? lošim? paslaug?, kurios Jungtin?je Karalyst?je teikiamos automatiškai per kiekvien? ten *CI* nuomojam? ir eksploatuojam? automat?, teikimo kiekvienam klientui požymis. Ieškovai rašytin?se pastabose pažymi, kad 9 straipsnio 1 dalis paremta paslaugos teik?jo buvimo vieta. Ta?iau jie neatsižvelgia ? tai, kad šiame veiklos sektoriuje *CI* yra lošim? paslaug? teik?jas, iš tikro esantis Jungtin?s Karalyst?s teritorijoje, kur jis sudaro tiesiogiai su kiekvienu klientu per ten eksploatuojamus savo automatus lošimo sutartis ir jas vykdo, o š? teikim? papildan?ias paslaugas pagal sutartis teikia kitos bendrov?s. Šia prasme *CI* Jungtin?je Karalyst?je turi strukt?r?, kuri „nagrin?jamas paslaugas leidžia teikti nepriklausomai“(44).

57. Galima daryti i?vad?, kad ?mon?, kaip antai *CI*, šios bylos aplinkyb?mis, teikianti lošim? paslaugas tiesiogiai klientams per nuomojamus lošimo automatus, kuriuos ji eksploatuoja Jungtin?je Karalyst?je esan?iose patalpose, ?darbinusi pagalbinius darbuotojus, kuriais tre?iosios ?mon?s j? apr?pina pagal sutartis, papildomai veiks, kuri b?tina, kad teikimas b?t? nuolatinis, atlikti, laikytina Jungtin?je Karalyst?je turin?ia komercin? strukt?r? su minimaliais ištekliais, ir d?l to j? galima laikyti „nuolatine ?mone“ Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme.

D – Pasirinkimas tarp „vietos, kur paslaugą teikėjas turi steigti savo verslą“ ir vietos, kur paslaugą teikėjas turi „nuolatinį moną, iš kurios teikiamos paslaugos“ Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme

58. Padarius išvadą, kad Jungtinėje Karalystėje CI turi „nuolatinį moną“, reikia nuspręsti, ar šis siejantis veiksnys turi pirmenybę verslo vietos atžvilgiu. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad „pagal 9 straipsnio 1 dalį vieta, kur paslaugą teikėjas turi steigti savo verslą, yra svarbesnis veiksnys nei nuoroda į kitą moną, iš kurios teikiamos paslaugos, nes pastaroji svarbi tik tokiu atveju, kai nuoroda į vietą, kur paslaugą teikėjas turi steigti savo verslą, mokesčių požiūriu nepateikia racionalaus sprendimo ar sukuria koliziją su kita valstybe nare“(45). Šiuo atveju tokios kolizijos nėra. Lieka klausimas, ar verslo vietos siejantio veiksnio taikymo rezultatai „mokesčių požiūriu bus racionalūs“.

59. Reikia pripažinti, kad „iš Šeštojoje direktyvoje pateiktų galimybių parinkti tinkamiausią siejantį veiksny, nustatant konkrečios paslaugos mokesčių jurisdikciją, turi kiekvienos valstybės narės mokesčių administravimo institucijos“(46). Be to, sutikdamas su tuo, kas pirmiau išdėstyta, generalinis advokatas A. La Pergola nurodė, kad „Teisingumo Teismas savo ruožtu turi paaiškinti ir prižiūrėti reikalavimus, pagal kuriuos turi būti pasirenkamas vienas, o ne kitas kriterijus“(47). Todėl nacionalinėms institucijoms niekas netrukdo taikyti nuolatinės monos siejantio veiksnio, jei verslo vietos kriterijaus taikymo rezultatai būtų neracionalūs. Tiek, kiek toks neracionalus rezultatas yra manomas šiuo atveju, nacionalinės institucijos turi taikyti nuolatinės monos, o ne paslaugą teikėjo verslo vietos siejantį veiksny.

60. Kai Teisingumo Teismas nurodė kriterijus, pagal kuriuos nustatoma, ar nuoroda į verslo vietą mokesčių požiūriu sukelia neracionalius rezultatus, jis reikalavo, kad būtų atliekamas išankstinis pasekmių tyrimas, kartu nagrinėjant šias pasekmes PVM tikslu atžvilgiu. Sprendime *Berkholz* šis kriterijus neturėjo būti taikomas, nes lošimo automatai keltuose visai nebuvo nuolatinis monas 9 straipsnio 1 dalies prasme.

61. Kita vertus, sprendime *DFDS* buvo atliktas toks racionalumo mokesčių požiūriu tyrimas. Tuo atveju Teisingumo Teismas manė, kad mokesčių požiūriu nebus racionalu monos teikiamas paslaugas per kitas monas, veikiančias savo vardu valstybėje, laikyti teikiamomis iš kitos valstybės, kur kelionių organizatorius yra steigti savo verslą. „Sisteminis vietos, kur paslaugą teikėjas turi steigti savo verslą, kriterijaus taikymas gali iškraipyti konkurenciją, nes gali paskatinti vienoje valstybėje narėje paslaugas teikiančias monas, siekiant išvengti mokesčių, steigti savo verslą kitoje valstybėje narėje, kuri pasinaudojo galimybe atleisti nuo PVM mokėjimo tam tikras paslaugas“(48).

62. Norėčiau pažymėti, kad bet kuriuo atveju Teisingumo Teismas sprendime *Berkholz* jau yra nusprendęs, jog automatai laivuose negalėjo reikšti nuolatinio monio „ypač, jei mokėstų galima tinkamai taikyti automatų naudotojų nuolatinėje verslo vietoje“(49). Toks požiūris buvo išplėtotas sprendime *Faaborg-Gelting*, kuris buvo susijęs su maitinimo paslaugų teikimo vieta kelte, kursuojančiame tarp Vokietijos ir Danijos. Nors pagal sprendimą *Berkholz* reikalingi žmogiškieji ir techniniai ištekliai nuolat buvo laive, Teisingumo Teismas nusprendė, kad paslaugą teikėjo verslo vieta Danijoje buvo tinkamas siejantis veiksnys, nes „ypač, kaip šiuo atveju, nuolatinis laivo naudojančio asmens buvimas suteikia tinkamą nuorodą mokesčių požiūriu“(50). Teisingumo Teismas aiškiai atsižvelgė į svarbų aspektą, kad konkrečiomis abiejų atvejų aplinkybėmis lošimo automatų ir maitinimo paslaugų apmokestinimui PVM nebuvo iškilęs pavojus. Jei tais atvejais vieta, kurioje paslaugą teikėjas yra nusprendęs steigti savo verslą, būtų buvusi už Bendrijos teritorijos ribų, šio siejantio veiksnio taikymas akivaizdžiai būtų iškilęs daug abejonių.

63. Šioje byloje Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija savo rašytinėse pastabose nurodo,

kad verslo vietos siejan?io veiksnio taikymo rezultatas b?t? tai, kad lošim? paslaug? Jungtin?je Karalyst?je ten gyvenantiems vartotojams teik?jui iš viso neb?t? taikomas mokestis – nei Jungtin?je Karalyst?je, nei kitoje valstyb?je nar?je. Tod?l šioje byloje *a fortiori* reikia taikyti sprendimo *DFDS* motyvus, nes PVM paprasčiausiai negalima išskaičiuoti automata? naudotojo (CI) verslo vietoje (Gernsyje).

64. Aš sutinku su tokiu poži?riu. Šioje byloje, kitaip nei sprendimo *DFDS* atveju, rizikuojama, kad ?mon?s bus skatinamos ne tik steigti verslo vietas valstyb?se nar?se, kurios atitinkamoms paslaugoms gali suteikti palankesn? PVM režim?, bet ir persikelti bei ?steigti savo versl? už Bendrijos PVM teritorijos rib?, ir kartu jos toliau teikt? paslaugas toje teritorijoje gyvenantiems vartotojams iš nuolatinio ?moni? 9 straipsnio 1 dalies prasme.

65. Kitaip nei ieškovai, nemanau, kad šioje byloje si?lomas sprendimas netaikyti verslo vietos kriterijaus gal?t? pažeisti mokestinio neutralumo princip? ir iškraipyti konkurencij?. ?vykt? priešingai. Nors tokiam paslaug? teik?jui, kaip antai CI, panašiai kaip ir kitiems paslaug? teik?jams, b?dinga, kad jis iš nuolatinio ?moni? valstyb?je nar?je vartotojams teikia analogiškas paslaugas, jis netur?t? mok?ti PVM tiek, kiek jo verslas buvo perkeltas už Bendrijos PVM teritorijos rib?. Ieškovo motyvacijos problema yra ta, kad jis neteisingai neatsižvelgia ? aplinkyb?, kad, kaip min?ta, CI turi nuolatinio ?moni? Jungtin?je Karalyst?je, iš kuri? ten yra teikiamos lošim? paslaugos gyventojams.

66. Tod?l si?lau Teisingumo Teismui tuo atveju, jei netaikytinas 9 straipsnio 2 dalies c punktas, atsakyti ? pateiktus klausimus taip: kai už valstyb?s nar?s teritorijos rib? ?steigta ?mon? teikia lošim? paslaugas tiesiogiai klientams toje valstyb?je nar?je, naudodama nuomojamus lošimo automatus, kuriuos ji eksploatuoja valstyb?je nar?je esan?iose patalpose, ?darbinusi pagalbinius darbuotojus, kuriais pagal sutartis j? apr?pina tre?iosios ?mon?s, atlikti papildom? veikl?, kuri b?tina, kad paslaug? teikimas b?t? nuolatinis, ji laikytina šioje valstyb?je nar?je turin?ia komercin? strukt?r? su minimaliais ištekliais, ir d?l to j? galima laikyti „nuolatine ?mone“ Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme. Be to, tokiomis aplinkyb?mis turi b?ti aiškinama, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis reiškia, jog tokia ?mon? turi mok?ti PVM valstyb?je, kurioje yra jos nuolatinio ?moni?.

67. Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, Teisingumo Teismas neturi atsakyti ? papildomus klausimus, susijusius su paslaug? teikimu, ekonomin?s veiklos ir teik?j? tapatyb?s apibr?žimu bei galimu piktnaudžiavimo teise doktrinos taikymu šioje byloje.

### III – Išvada

68. Tod?l manau, kad ? pateiktus klausimus Teisingumo Teismas turi atsakyti taip:

„Kai už valstyb?s nar?s teritorijos rib? ?steigta ?mon? teikia lošim? paslaugas klientams toje valstyb?je nar?je, naudodama ten nuomojamus ir eksploatuojamus lošimo automatus, ji turi b?ti laikoma „fiziškai“ teikian?ia pramog? paslaugas toje valstyb?je nar?je 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?io ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies c punkto prasme ir tod?l toje valstyb?je nar?je turi mok?ti PVM nuo ši? teikiam? paslaug?.“

1 – Originalo kalba: portugal?.

2 – OL L 145, p. 1.

3 – OL L 326, p. 40.

4 – Norman? salos n?ra Jungtin?s Karalyst?s dalis ir tod?l Sutar?i? nuostatos, konkre?iai nepamin?tos Akto d?l Jungtin?s Karalyst?s stojimo ? Europos Bendrijas Protokole Nr. 3, joms n?ra taikomos. Žr. EB 299 straipsnio 6 dalies c punkt? ir „Dokumentus, susijusius su Danijos Karalyst?s, Airijos, Norvegijos Karalyst?s ir Jungtin?s Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?s stojimu ? Europos Bendrijas, Protokol? Nr. 3 d?l Norman? ir Meno sal?“ (OL L 73, 1972, p. 164). Šis klausimas išsamiai išnagrin?tas generalinio advokato La Pergola išvadoje byloje *Pereira Roque* (C?171/96, Rink. p. I?4607, 2–9 punktai).

5 – Šios problemos susijusios su šiuo metu Teisingumo Teisme nagrin?jamomis bylomis (byla *Halifax*, C?255/02, byla *BUPA Hospitals*, C?419/02, ir byla *University of Huddersfield*, C?223/03).

6 – Žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendim? *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251, 14 punktas); 2003 m. rugs?jo 11 d. Sprendim? *Cookies World* (C?155/01, Rink. p. I?8785, 46 punktas). Taip pat žr. 1993 m. lapkri?io 17 d. Sprendim? *Komisija prieš Pranc?zij?* (C?68/92, Rink. p. I?5881, 14 punktas); Sprendim? *Komisija prieš Liuksemburg?* (C?69/92, Rink. p. I?5907, 15 punktas) ir Sprendim? *Komisija prieš Ispanij?* (C?73/92, Rink. p. I?5997, 12 punktas).

7 – 1993 m. kovo 18 d. Sprendimas *Viessmann* (C?280/91, Rink. p. I?971, 17 punktas).

8 – 1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Berkholz* 14 punktas; 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimas *Dudda* (C?327/94, Rink. p. I?4595, 20 punktas) ir 1997 m. kovo 6 d. Sprendimas *Linthorst, Pouwels ir Scheres* (C?167/95, Rink. p. I?1195, 10 punktas).

9 – P Farmer ir R. Lyal, *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oksfordas, 1994, p. 154.

10 – Žr. 1989 m. kovo 15 d. Sprendim? *Hamann* (51/88, Rink. p. 767, 17 ir 18 punktai) ir min?to sprendimo *Cookies World* 47 punkt?.

11 – Žr. B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, Londonas, 1998, p. 54, kuriame cituojamas Šeštosios direktyvos pasi?lymo aiškinamasis raštas. Nepaisant to, kad jis skiriasi nuo galutin?s 9 straipsnio 1 dalies redakcijos, 9 straipsnio 1 dalyje pragmatiniais sumetimais buvo iš esm?s naudojamas vietas, kur teik?jas yra ?steig?s savo versl?, siejantis veiksnys.

12 – Sprendimo *Dudda* 21 punktas.

13 – Išvados byloje *Linthorst, Pouwels ir Scheres* 9 punktas.

14 – Sprendimo *Berkholz* 21 punktas.

15 – Šiuo atžvilgiu daug mažiau ?tikinantis ir praktiškas yra alternatyvus kriterijus veiklai, ?trauktinai ? pramogos apibr?žim?, nustatyti, grindžiamas su kelion?mis susijusiu veiklos pob?džiu. 9 straipsnio 2 dalies c punktas nepateikia joki? nuorod? ta prasme, kad jis numato tik keliaujan?ius atlik?jus, o susiejant „pramog? veikl?“ su jos kelioniniu pob?džiu d?l „kelioni?“ veiklos apibr?žimo sunkumo kilt? papildomas netikrumas.

16 – Suprantama, kad kai kas mobil?j? telefon? gali vertinti kaip pramogos objekt?, bet akivaizdu, kad jis atlieka ir kitoki? ? susisieikimo priemon?s funkcij?. Neabejoju, kad toks ir yra esminis mobiliojo telefono paslaug? tikslas.

17 – Ispanijos 1992 m. gruodžio 28 d. ?statymo Nr. 37/1992 70 straipsnio 1 dalies 3 punkto c

papunktis lošimams („juegos de azar“) taiko vietos, kur paslaugos praktiškai suteikiamos, kriterijų pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punktą. Taip pat žr. L. Pérez Herrero, „La Sexta Directiva Comunitaria IVA“, Cedecs, Barselona, 1997, p. 137.

18 – Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija nei aiškiai pritarė tokiai galimybei, nei tam prieštaravo. Kita vertus, Airijos vyriausybė palaikė Portugalijos vyriausybės poziciją.

19 – Žr. M. Hayat, „Discordances sur le lieu de fourniture des services en matière de TVA: le rôle de la CJCE et les conséquences de ses décisions pour l'évolution de la sixième directive“, *Gazette du Palais*, 2003, p. 33–38, ypač p. 33.

20 – Žr. generalinio advokato G. F. Mancini išvadą minėtoje byloje *Berkholz* (2 punktas) ir generalinio advokato A. La Pergola išvadą 1997 m. vasario 20 d. byloje *DFDS* (C-260/95, Rink. p. I-1005, 32 punktas).

21 – Todėl visiškai aišku, kodėl Teisingumo Teismas sprendime *Berkholz* nenagrinėjo 9 straipsnio 2 dalies c punkto. Nors jis nenagrinėjo galimo šios nuostatos taikymo klausimo, dėl kurio bet kuriuo atveju nacionalinis teismas nepateikė prejudicinio klausimo, generalinis advokatas F. Mancini savo išvados 2 punkte paminėjo, kad laivuose teikiamoms lošimų paslaugoms dėl jų „kelioninio pobūdžio“ negali būti taikomas 9 straipsnio 2 dalies c punktas. Šiuo klausimu pakanka priminti, kad susiję keltai plaukiojo tarp Vokietijos ir Danijos, kirsdami atvirą jūrą. Kitaip nei sprendimo *Berkholz* atveju, kur 9 straipsnio 2 dalies c punkto taikymo siejantis veiksnys nurodytą kintančią ir potencialiai atsitiktinę pramogų paslaugų teikimo vietą, lošimo automatai, kai lošiama metus monetą, šioje byloje yra rengti pasilinksminimo pasažuose Jungtinės Karalystės teritorijoje.

22 – Žr. minėtus B. Terra, p. 74, ir M. Hayat, p. 33.

23 – Komisija paviršutiniškai užsiminė apie galimą koliziją rašytinėse pastabose, bet posėdyje jo plačiau nenagrinėjo.

24 – Pažymėta mano.

25 – Priešingai papildomam vietas (kurioje paslaugą teikėjas turi „nuolatinį adresą“ arba kur „paprastai gyvena“) kriterijui 1 dalies pabaigoje, kuris bus taikomas, kai netaikomi kiti du pagrindiniai kriterijai.

26 – Minėto sprendimo *Berkholz* 14 punktas, paremtas iš dalies Šeštosios direktyvos septinta konstatuojamąja dalimi, kurioje nurodyta, kad „vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas yra valstybių narių jurisdikcijos kolizijos objektas, ypač montavimo prekių ir paslaugų teikimo atžvilgiu“.

27 – Sprendimo *Berkholz* 17 punktas.

28 – 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimas (C-231/94, Rink. p. I-2395, 16 punktas).

29 – 1997 m. liepos 17 d. Sprendimas (C-190/95, Rink. p. I-4383, 15 punktas).

30 – Minėto sprendimo *DFDS* 19 punktas.

31 – Žr. generalinio advokato G. F. Mancini išvados byloje *Berkholz* 2 punktą.

32 – Sprendimo *Berkholz* 18 punktas.

33 – Ten pat.

34 – Žr. 27 punkt?.

35 – Žr. 19 punkt? (pažym?ta mano). Tokio pat požirio buvo laikomasi 1998 m. geguž?s 7 d. Sprendime *Lease Plan Luxembourg* (C?390/96, Rink. p. I?2553, 21–29 punktai, ypa? 26 ir 27 punktai).

36 – Žr. sprendimo *DFDS* 26 punkt?.

37 – Žr. sprendimo *DFDS* 27 punkt?.

38 – Žr. sprendimo 23 punkt?, kuris pakartoja generalinio advokato A. La Pergola išvados 32 punkt?.

39 – Nors šioje byloje *CI* ir neturi išimtini? teis? valdyti ar naudoti *RAL* priklausan?ias patalpas, ji turi licencij? ?rengti automatus *RAL* priklausan?iose ar jos nuomojamose patalpose. Nors licencijos suteikimas yra nemokamas, ji parodo pa?ios *CI* buvim? patalpose, ir tokios teis?s neturi joks kitas asmuo.

40 – Sprendimo *DFDS* 26 punktas.

41 – Sprendimo *DFDS* atveju Jungtin?s Karalyst?s bendrov? aktyviai dalyvavo derybose d?l kelioni? sutar?i?, jas sudarant ir ?gyvendinant, ir tai buvo šioje byloje nagrin?jamas paslaug? teikimas. Ta?iau Teisingumo Teismas daugiausia d?l to, kad tarp j? b?ta koncerno ?mon?s-patronuojan?ios bendrov?s santyki?, nusprend?, kad Jungtin?s Karalyst?s bendrov?, veikdama kaip Danijos bendrov?s atstov? ir pastarosios vardu sudarin?dama sutartis su tre?iaisiais asmenimis, nebuvo nepriklausoma. Šioje byloje *CI* vardu nebuvo atliekami net tokie veiksmai.

42 – Taip yra neatsižvelgiant ? tai, ar kliento elgesys reiškia tyl? lošimo automato automatiškai *ad incertas personas* *CI* vardu pateiktos sutartin?s ofertos pri?mim?, ar, priešingai, automatas pasi?lo der?tis ir po to automatiškai priima monetos ?metimu kliento pateikt? sutartin? ofert?. Bet kuriuo atveju iš to išplaukia, kad jei d?l gedimo konkretus automatas neatlieka užprogramuotos užduoties ir negr?žina ?mesto žetono ar monetos, *CI*, kaip automatus eksploatuojantis asmuo ir sutarties šalis, laikoma ne?vykdžiusia sutarties ir iš esm?s jai kyla atsakomyb?.

43 – Reikia pažym?ti, kad sprendime *DFDS* aplinkyb?, jog sutartys buvo sudarytos ir paslaugos suteiktos Jungtin?je Karalyst?je, buvo lemiamas veiksnys, pagrindžiantis išvad?, kad Danijos bendrov? tur?jo nuolatin? ?mon? Jungtin?je Karalyst?je.

44 – Žr. sprendimo *ARO Lease* 19 punkt?.

45 – Sprendim? *Berkholz* 17 punktas ir *DFDS* 19 punktas.

46 – Ten pat.

47 – Išvados *DFDS* byloje 29 punktas.

48 – Išvados *DFDS* byloje 23 punktas. Kaip neseniai pasteb?jo du komentatoriai, „tai, kas iš pradži? atrod? Teisingumo teismo (sprendime *Berkholz*) abejon? nukreipti ? antrinio ?sisteigimo viet?, <...> buvo tik priemon? užkirsti keli? tam, kad verslas išvengt? Bendrijos mokes?i? jurisdikcijos ?steigiant nacionalines ?mones už Bendrijos teritorijos rib?; paskutin?je analiz?je <...> mokes?i? požiriu yra svarb?s racional?s rezultatai, jei rezultatas yra pozityvus



apmokestinimas, o ne atleidimas“ (B. Terra ir J. Kajuš, „A guide to the European VAT Directives“, 1 tomas, 2004, p. 555).

49 – Sprendimo *Berkholz* 18 punktas.

50– Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* 18 punktas.