

GENERALINIO ADVOKATO PHILIPPE LÉGER

IŠVADA,

pateikta 2005 m. rugsėjo 29 d.(1)

**Byla C-210/04**

**Ministero dell'Economia e delle Finanze,**

**Agenzia delle Entrate**

**prieš**

**FCE Bank plc**

(*Corte suprema di cassazione* (Italija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktą ir 9 straipsnio 1 dalį – To paties juridinio asmens viduje suteiktos paslaugos – Nuolatinis mokymas – PVM neapmokestinami sandoriai – EBPO konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – Paslaugų teikimo sąnaudų priskyrimas pajamoms, kurias nuolatinis mokymas gavo steigimosi valstybėje – Netinkamumas apmokestinant PVM“

1. Ši prejudicinė procedūra vykdoma siekiant nustatyti, ar tam pačiam juridiniam asmeniui suteiktos paslaugos turi būti laikomos už atlygą suteiktomis paslaugomis, kurioms taikomas pridėtinės vertės mokestis(2) pagal Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB(3), ir, jei taip, kokiomis sąlygomis.
2. Prejudicinė procedūra pradėta dėl PVM srityje kilusio ginčo tarp kompetentingų Italijos valdžios institucijų ir *FCE Bank plc*(4), kurios buveinė yra Jungtinėje Karalystėje, dėl valdymo ir personalo mokymo paslaugų, kurias ši bendrovė suteikė savo nuolatinei monei Italijoje ir kurių teikimo sąnaudos buvo priskirtos šiai monei. Pagrindinis bylos šalys ginčijasi dėl to, ar šie verslo sandoriai, vykdyti tam pačiam juridiniam asmeniui, turi būti laikomi už atlygą suteiktomis paslaugomis, kurias apmokestinamos PVM.

## I – Teisinis pagrindas

### A – Bendrijos teisė

3. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
4. Apmokestinamojo asmens sąvoka apibrėžta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, pagal kurios sąlygas juo laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią

ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Pagal tos pačios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmą punktą šio straipsnio 1 dalyje pavartotas žodis „savarankiškai“ reiškia, kad mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, sukuriančiais darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

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

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

## B – Nacionalinės teisės aktai

6. Italijos teiseje atitinkamos nuostatos, susijusios su PVM mokesčiu, nustatytos pagrindiniame PVM statute (1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica Nr. 633*, toliau – DPR). DPR 1 straipsnyje nustatyta, kad PVM taikomas, kai paslaugos teikiamos valstybės teritorijoje. DPR 3 straipsnyje šios paslaugos apibrėžiamos kaip atlygintinos paslaugos.

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

## II – Faktai ir pagrindinės bylos procesas

8. *FCE Bank* tikslas yra vykdyti finansinę veiklą, kuri atleista nuo PVM. Savo antriniame etape ji teikia konsultavimo, valdymo, personalo mokymo, duomenų apdorojimo paslaugas bei taikomąją programą valdymo paslaugas, teikimo sąnaudas padalydama šioms įmonėms.

9. Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nurodytas faktas matyti, kad *FCE IT*, Italijoje veikianti *FCE Bank* nuolatinė įmonė, 1996–1999 m. laikotarpiu sau pateiktas sąskaitas fakturas už vykdytus minėtus verslo sandorius. Pervedusi Italijos valdžios institucijai atitinkamą PVM, *FCE IT* paprašė sugrąžinti šio mokestį, nes ji neturėjo savarankiško juridinio asmens statuso.

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

11. Italijos Ekonomikos ir finansų ministerija dėl šio sprendimo padavė kasacinį skundą. Ji grindė DPR 7 straipsniu ir teigė, jog bet koks pagrindinei bendrovei vykdytas pervedimas, susijęs su jos suteiktomis paslaugomis, atsižvelgiant į tai, jog nuolatinė įmonė pripažįstama savarankišku mokesčių subjektu, yra laikomas atlygiu, sudarančiu PVM apmokestinamąją bazę.

## III – Prejudiciniai klausimai

12. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas teigia, jog jam kyla du toliau nurodyti

klausimai, susiję, pirma, su teisinio ryšio, turinio svarbos PVM, tarp pagrindinės bendrovės ir nuolatinės įmonės buvimu ir, antra, su sąvoka „paslaugų teikimas už atlygą“.

13. Nagrinėjant pirmąjį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, reikia nustatyti, ar atsižvelgiant į nacionalinės teisės aktus ir Šeštosios direktyvos 2 straipsnį nuolatinė įmonė arba bendrovės filialas, steigtas kitoje valstybėje narėje nei jos pagrindinė bendrovė, gali būti savarankiška organizacija ir todėl pripažįstama paslaugų gavėja, kuri apmokestinama PVM, nes pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką paslaugos apmokestinamos tik tuomet, kai egzistuoja teisinis ryšys tarp paslaugos teikėjo ir šios paslaugos gavėjo(5).

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

15. Tačiau tiesiogini mokesčių srityje, kiek tai susiję su pajamų mokesčiais, valstybėje buveinės neturintys bendrovės nuolatinės įmonės yra apmokestinamos, ir per jas vykdyti verslo sandoriai turi būti traukiami į apskaitą atskirai nuo pagrindinės bendrovės. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo požiūriu abejoja dėl Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO)(6) parengto Pavyzdinio mokesčių susitarimo, susijusio su pajamomis ir turtu, taikymo, kiek tai susiję su jo 7 straipsniu(7), apmokestinant PVM. Jis pažymi, kad EBPO šio 7 straipsnio komentare aiškiai nurodė paslaugas, kurias pagrindinė bendrovė suteikia savo nuolatinei įmonei kaip galimą išlaidą, galinčią būti priskirtoms minėtai įmonei, šaltinį. Be to, jis nurodo, kad Italijos Respublikos bei Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės sudarytame susitarime pakartojamos tos pačios EBPO pavyzdinio susitarimo nuostatos.

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar susitarimo dėl išlaidų padalijimo (angl. k. *cost-sharing agreement*) arba bent teisės akto, kuriuo nuolatinei įmonei priskiriamos pagrindinės bendrovės suteiktą paslaugą sąnaudos, egzistavimas rodo teisinio ryšio tarp jos ir minėtos nuolatinės įmonės buvimą Teisingumo Teismo praktikos prasme.

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

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

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

„a) ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip, kad bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje (Europos Sąjungos narėje arba ne), kontroliuojama bendrovė, turinti gamybos organizacijos bruožų, gali būti laikoma savarankišku subjektu, jog tarp šių dviejų subjektų būtų teisinis ryšys ir dėl to pagrindinės bendrovės suteiktos paslaugos būtų apmokestinamos PVM? Ar, siekiant atsakyti į šį klausimą, galima remtis „išties rankos“ (angl. k. *arm's length*) principu, nustatytu EBPO pavyzdinio sutarties dėl dvigubo

apmokestinimo išvengimo 7 straipsnio 2 ir 3 dalyse ir 1998 m. spalio 21 d. Italijos Respublikos bei Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės sudarytoje sutartyje? Ar tokiu atveju gali egzistuoti teisinis ryšys, jei yra „susitarimas dėl sąnaudų padalijimo“ (angl. k. *cost-sharing agreement*), susijęs su antrinei įmonei suteiktomis paslaugomis? Jei taip, kokiomis sąlygomis toks teisinis ryšys egzistuoja? Ar ryšio sąvoka turi būti vertinama atsižvelgiant į nacionalinį teisę, ar į Bendrijos teisę?

b) Ar galima laikyti ir, jei taip, kuria dalimi šių paslaugų sąnaudų priskyrimą kontroliuojamai bendrovei atlygiu už suteiktas paslaugas Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme, neatsižvelgiant į tokio priskyrimo dydį ir pelno siekimą?

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

#### IV – Analizė

##### A – Dėl prejudicinių klausimų prasmės

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

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

22. Tačiau iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo motyvų matyti, kad sąvoka „filialas“ turi būti suprantama ne jai būdinga, o bendresne prasme – kaip antrinė įmonė. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad iš tiesų *FCE IT* yra *FCE Bank* nuolatinė įmonė(9) ir kad pagrindinėje byloje kyla klausimas, kiek to paties teisės subjekto viduje gali egzistuoti teisinis ryšys, leidžiantis paslaugas apmokestinti PVM(10).

23. Be to, posėdyje *FCE Bank* nurodė, kad *FCE IT* yra filialas Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2000/12/EB, priimtose siekiant sukurti vidaus rinkos kredito įstaigų veiklos srityje(11), 1 straipsnio 3 dalies prasme. Pagal šioje nuostatoje esantį apibrėžimą *FCE IT* yra „veiklos vieta, kuri sudaro juridškai priklausomą kredito įstaigos dalį ir kuri tiesiogiai atlieka visas ar tam tikras kredito įstaigoms būdingas operacijas“.

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

25. Be to, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kaip jau matėme, teigia, kad *FCE IT* yra *FCE Bank* nuolatinė įmonė. Pirmuoju prejudiciniu klausimu teismas prašo išaiškinti Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 9 straipsnio 1 dalį, nes priminsiu, kad pastarajame straipsnyje numatoma, kad paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugos teikėjas turi steigėjų

savo buvein? arba turi nuolatin? ?mon?, iš kurios teikia paslaugas(12).

26. Ši nuolatin?s ?mon?s s?voka n?ra apibr?žta Šeštojoje direktyvoje, ta?iau iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tai yra valstyb?je nar?je buvein?s neturin?ios bendrov?s ?steigta antrin? ?mon?, turinti žmogiškuosius ir techninius išteklius, b?tinus teikti pirmosios ?mon?s tiksl? atitinkan?ias paslaugas(13). Kadangi tik byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas, kuris atsako už sprendim?, atsižvelgdamas ? bylos aplinkybes privalo ?vertinti Teisingumo Teismui pateikt? klausim? tinkamum?(14), reikia pripažinti, jog *FCE IT* yra nuolatin? ?mon? Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme.

27. Tod?l pirm?j? prejudicin? klausim? išnagrin?siu remdamasis prielaida, kad *FCE IT* yra *FCE Bank* antrin? ?mon? Italijoje, neturinti savarankiško juridinio asmens statuso, kuri šioje valstyb?je yra nuolatin? ?mon? Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme.

B – *D?l pirmojo prejudicinio klausimo*

28. Savo pirmuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? ir 9 straipsnio 1 dal? paslaugos, kurias valstyb?je buvein?s neturinti pagrindin? bendrov? suteik? valstyb?je nar?je ?steigta antrinei ?monei – neturin?iai savarankiško juridinio asmens statuso organizacijai, kuri pagal pastar?j? nuostat? yra nuolatin? ?mon? šioje valstyb?je, – gali b?ti laikomos PVM apmokestinamais verslo sandoriais, kai ši? paslaug? teikimo s?naudos priskiriamos šiai ?monei.

29. Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori išsiaiškinti, ar tokia antrin? ?mon? gali b?ti laikoma pakankamai savarankiška savo valstyb?je buvein?s neturin?ios pagrindin?s bendrov?s atžvilgiu, kad tarp j? gal?t? egzistuoti teisinis ryšys, leidžiantis tos pa?ios ?mon?s viduje ?vykdytus verslo sandorius kvalifikuoti kaip apmokestinamus PVM.

30. Šiomis aplinkyb?mis jis klausia, ar jos savarankiškumas gali išplaukti iš priiman?ioje valstyb?je aptariamoms bendrov?s per nuolatin? ?mon? gaut? pajam? apmokestinimo šioje valstyb?je s?lyg?, nustatyt? EBPO pavyzdiniame susitarime, ir iš „susitarimo d?l s?naud? padalijimo“ (angl. k. *cost sharing agreement*) buvimo arba akto, kuriuo remiantis s?naudos, patirtos pagrindinei bendrovei suteikiant paslaugas, priskiriamos tokioms pajamoms. Jis taip pat abejoja, ar ši teisinio ryšio s?voka turi b?ti vertinama atsižvelgiant ? nacionalin?, ar ? Bendrijos teis?.

31. Italijos ir Portugalijos vyriausyb?s teigia, kad pagrindin?s bendrov?s savo nuolatinei ?monei suteiktos paslaugos turi b?ti laikomos PVM apmokestinamomis paslaugomis, nes, ? byl? ?stojusi? asmen? manymu, nuolatin? ?mon? turi b?ti laikoma savarankišku apmokestinamuoju asmeniu priiman?iojoje valstyb?je.

32. Italijos vyriausyb? ši? išvad? grindžia Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies ir Tarybos Aštuntosios direktyvos 79/1072/EEB(15) nuostatomis, pagal kurias „šioje direktyvoje apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?sik?r?s šalies teritorijoje – tai asmuo, nurodytas Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalyje <...> toje šalyje netur?jo nei savo ekonomin?s veiklos b?stin?s, nei nuolatin?s ?mon?s vietos, per kuri? b?t? vykdomi verslo sandoriai <...>“. (Pataisytas vertimas) Iš to daroma išvada, kad net jeigu pagrindin? bendrov? ir jos filialas yra tas pats juridinis asmuo, mokestiniu poži?riu, ir ypa? kiek tai susij? su PVM, jie yra skirtingi apmokestinamieji asmenys.

33. Savo ruožu Portugalijos vyriausyb? pažymi, kad PVM taikymo sritis n?ra išimtinai susijusi su juridinio asmens status? turin?iomis organizacijomis ir kad s?voka „PVM apmokestinamasis asmuo“, kaip tai apibr?žta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, leidžia apimti subjektus, neturin?ius savarankiško juridinio asmens statuso, bet kurie veikia tur?dami tam tikr?

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

34. Aš nepritariu šiems ? bylų ?stojusių asmenų argumentams. Kaip ieškovas, Jungtinės Karalystės vyriausybė bei Europos Bendrijų Komisija, manau, jog to paties juridinio asmens viduje suteiktos paslaugos negali būti laikomos PVM apmokestinamomis paslaugomis, net jeigu jį s?naudos padalijamos tarp ?vairių nuolatinių ?monių. Tokių išvadų grindžiu toliau nurodytais argumentais.

35. Iš tiesų negin?ytina, kad Šeštojoje direktyvoje PVM taikymo sritis yra apibrėžta labai plačiai, nes ji taikoma visai ekonominei veiklai ir visiems platinimo bei prekybos etapams(16). Direktyvos 2 straipsnio 1 punktas taikomas bet kokiam prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, valstybėje narėje tai daro už atlygą. Šioje byloje negin?ijama, kad verslo sandoriai, pavyzdžiui, konsultavimas, valdymas, personalo mokymas, duomenų apdorojimo paslaugos ir taikomųjų programų teikimas ir valdymas, gali sudaryti apmokestinamus verslo sandorius Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme(17), kai šias paslaugas apmokestinamasis asmuo vykdo už atlygą.

36. Tokia Šeštosios direktyvos paskirtis taip pat išreiškiama jos 4 straipsnio 1 dalyje, kurioje apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip „bet kuris asmuo“, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuriu ekonominiu veiklu, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Kaip teisingai primena Portugalijos vyriausybė, apmokestinamojo asmens s?voka apima ne tik fizinius ir juridinius asmenis; ji taip pat gali būti taikoma asmeniui, neturinčiam juridinio asmens statuso(18).

37. Iš to taip pat galima daryti išvadą, kad PVM apmokestinamo verslo sandorių buvimas yra objektyvi tikrovė, nes ji nepriklauso nei nuo juos sudarančio asmens tikslo, nei nuo jo rezultato. Jai taip pat neturi būti taikomi kriterijai, susiję su paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo sudarytos sutarties forma arba teisinėmis pasekmėmis, kurios skirtingose valstybėse narėse gali skirtis. Kaip primena Italijos vyriausybė, Teisingumo Teismas nusprendė, kad paslaugų teikimo už atlygą buvimas negali priklausyti nuo paslaugų teikėjo ?sipareigojimų privalomojo pobūdžio, todėl teisinis ryšys min?to *Tolsma* sprendimo prasme egzistuoja, net jeigu paslaugos teikėjo ?sipareigojimas negali būti vykdomas priverstine tvarka(19).

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

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

40. Taikydamas šiuos kriterijus Teisingumo Teismas nusprendė, kad notaras ir antstoliai savo veiklą vykdo savarankiškai, kai jie veikia savo sąskaita ir savo atsakomybe, laisvai organizuoja savo darbą ir patys gauna į pajamas sudarantį mokėjimus(20). Jis taip pat nusprendė, kad Ispanijoje vietos valdžios institucijos paskirti mokesčiai rinkomi surinkimo veikla turėjo būti laikoma savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, kuri apmokestinama PVM(21). Jis, be kita ko, teigė, jog nebuvo pavaldumo ryšio, kiek tai susiję su atlyginimo sąlygomis, „kadangi (šie) mokesčiai rinkėjai (patyrę) ekonominį riziką, susijusį su veikla, nes į gaunamas pelnas priklauso ne tik nuo surinktų mokesčių sumos, bet ir nuo sąnaudų, susijusių su į veiklos žmogiškąją ir materialinę išteklių organizavimu“(22).

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

42. Teisingumo Teismas nusprendė, kad tarp *Heerma* ir organizacijos nuomininkas nebuvo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmojoje pastraipoje nurodytų pavaldumo ryšių. Teismo manymu, *Heerma*, išnuomodamas organizacijai materialų turtą, veikė savo vardu, savo sąskaita ir savo atsakomybe, net jeigu tuo pat metu ir buvo šios organizacijos vadovas. Be to, jis konstatavo, kad pagal Nyderlandų teisę steigta organizacija, nors ir neturi juridinio asmens statuso, tačiau faktiškai jos savarankiškumas yra toks pats kaip bendrovės, ji vykdo savo ekonominę veiklą savarankiškai, todėl, kiek tai susiję su šia veikla, būtent ji yra PVM apmokestinamas asmuo(23).

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

44. Šis išvadų, mano manymu, patvirtina minėtas DFDS sprendimas, kuriame Teisingumo Teismas nagrinėjo savarankiškumo sąvoką, susijusią su pagal Danijos teisę steigta bendrove, užsiimančia kelionių agentūros veikla, bei jos filialo Anglijoje santykiais. Teisingumo Teismas nustatė, kad nors filialas turėjo savarankišką juridinio asmens statusą ir buvo savo pastatų savininkas, jis nebuvo savarankiškas, nes, kaip išplaukė iš įvairių šios bendrovės nustatytų

sutartini? ?sipareigojim? bei sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodytos informacijos, ypa? iš fakto, jog DFDS priklauso visas to filialo turtas, filialas veik? tik kaip jos pagalbin? ?mon?(24).

45. Jeigu filialas, turintis savarankiško juridinio asmens status?, atsižvelgiant ? faktinius santykius, kuriais jis susij?s su pagrindine bendrove, turi b?ti laikomas tik jos pagalbin? ?mone, tuomet nuolatin? ?mon?, esanti bendrov?s sud?tine dalimi, *a fortiori* negali b?ti laikoma nepriklausoma organizacija ir savarankišku apmokestinamuoju asmeniu. Kaip nurodo Komisija, grup?s viduje tarp pagrindin?s bendrov?s ir antrin?s ?mon?s, kuri steigimosi valstyb?je n?ra ?registruota kaip atskiras juridinis asmuo pagal šios valstyb?s teis?, ?vykdyti verslo sandoriai iš principo netur?t? b?ti laikomi PVM apmokestinamomis paslaugomis(25).

46. Pagrindin?s bendrov?s ir filialo, tokio kaip šiuo atveju *FCE IT*, santykiai taip pat gali b?ti geru šio principo pavyzdžiu. Savo esme filialas t?ra paprasta verslo vieta, neturinti juridinio asmens statuso. Jis nevykdo veiklos savo vardu, ta?iau veikia kaip su kredito ?staiga susij?s subjektas, kuris, remdamasis kilm?s valstyb?je gautu leidimu, pagal Direktyv? 2000/12 turi teis? vykdyti veikl? valstyb?je nar?je kaip filialas(26). Filialas taip pat neturi nuosavo turto(27). Be to, jeigu nagrin?sime atsakomyb?s kriterij?, vis? pirma konstatuotina, kad filialas pats nepatiria su kredito ?staigos veiklos vykdymu susijusios ekonomin?s rizikos, pavyzdžiui, klientui negr?žinant paskolos. Visa kredito ?staiga patiria ši? rizik? ir tam jos kilm?s valstyb?je nar?je yra kontroliuojamas jos finansinis stabilumas bei mokumas.

47. Taigi pagrindin?s bendrov?s paslaugos, kurias ji suteik? tokiai nuolatinei ?monei, mano manymu, turi b?ti laikomos paslaugomis, kurias vykdydama savo vidaus politik? bendrov? nusprend? teikti per savo samdomus darbuotojus šiems ?vairiems verslo centrams. Tai, kad toks verslo centras yra kitoje valstyb?je nar?je, nedaro ?takos faktui, jog bendrov?s paslaugas teikia jos pa?ios darbuotojai savo pa?ios poreikiams patenkinti.

48. Padar?s toki? išvad?, pereisiu prie antrojo klausimo, kuriuo mano ir Italijos bei Portugalijos vyriausyb? nuomon?s nesutampa. Priešingai nei teigia šios vyriausyb?s, aš nematau, kad nuolatin? ?mon? Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme yra savarankiškas apmokestinamasis asmuo, atskiras nuo valstyb?je buvein?s neturin?ios pagrindin?s bendrov?s.

49. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, skaitant j? kartu su šios direktyvos septinta konstatuojam?ja dalimi, siekiama nustatyti bendr? paslaug? susiejimo kriterij?, kad b?t? išvengta kompetencijos konflikt? tarp valstybi? nari? bei dvigubo apmokestinimo PVM arba neapmokestinimo. Pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dal?, atsižvelgiant ? tai, kaip j? aiškina teismai, paslaugos teikimas turi b?ti apmokestinimas ten, kur paslaugos teik?jas ?steig? savo ekonomin?s veiklos buvein?, išskyrus atvej?, kai remiantis šiuo susiejimo kriterijumi gautas sprendimas mokestiniu poži?riu yra neracionalus arba sukuria konflikt? su kita valstybe nare(28). Teisingumo Teismas iš to padar? išvad?, kad paslaug? teikimo priskyrimas bendrov?s centrui, kuris n?ra jos buvein?, yra tinkamas tik tuomet, kai šis centras turi nuolatin? verslo viet? ir tvirt? organizacin? strukt?r?, kiek tai susij? su žmogiškaisiais bei techniniais ištekliais suteikti aptariamas paslaugas(29).

50. Taigi siejant paslaug? teikim? su šia nuolatine ?mone papras?iausia siekiama užtikrinti esminio bendros PVM sistemos principo, jog jis turi b?ti taikomas kuo labiau atsižvelgiant ? ekonomin? tikrov?, laikymosi(30). Tod?l taikant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dal? siekiama nustatyti tarptautinio pob?džio apmokestinamo verslo sandorio viet?, atsižvelgiant ? finansin? PVM surinkimo svarb? valstyb?ms nar?ms ir apmokestinimo dydžio bei atleidimo nuo mokes?io skirtumus, kurie dar gali egzistuoti j? atitinkamuose teis?s aktuose.

51. Ta?iau ta aplinkyb?, kad nuolatin? ?mon? nuolat turi žmogišk?j? ir materialini? ištekli?,

leidžian?i? jai teikti paslaugas ?mon?s klientams, mano manymu, nepateisina išvados, jog ji savo veikl? vykdo savarankiškai nuo savo pagrindin?s bendrov?s Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 4 punkto prasme ir jog ji turi b?ti laikoma atskiru apmokestinamuoju asmeniu.

52. Šis Portugalijos vyriausyb?s teiginys prieštarauja min?tam sprendimui *DFDS*, iš kurio aiškiai matyti, kad nuolatin? ?mon? savo esme yra antrin? ?mon?, kuri n?ra savarankiška nuo savo pagrindin?s bendrov?s(31). Mano manymu, šie su filialu, tur?jusi savarankišk? juridinio asmens status? ir buvusi atskira nuo pagrindin?s bendrov?s teisine organizacija, ta?iau iš ties? veikusia kaip jos pagalbin? ?mon?, susij? samprotavimai gali b?ti taikomi *a fortiori* nuolatinei ?monei, kuri neturi savarankiško juridinio asmens statuso ir kuri t?ra papras?iausia verslo vieta.

53. Jeigu b?t? priimtas Portugalijos vyriausyb?s ginamas argumentas, kaip tai pažymi Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, 9 straipsnio 1 dalies nuostatos tapt? beprasm?s. Iš ties?, jeigu nuolatin? ?mon? pati buvo nuo savo pagrindin?s bendrov?s atskiras apmokestinamasis asmuo, pakakt? taikyti Šeštosios direktyvos 22 straipsnio nuostatas, pagal kurias kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi b?ti ?registruotas valstyb?je, kurioje jis vykdo savo veikl?.

54. Man atrodo, kad Aštuntosios direktyvos 79/1072(32) 1 straipsnis patvirtina ši? išvad?. Mano manymu, iš šios nuostatos išplaukia, kad bendrov?, kuri priiman?iojoje valstyb?je turi nuolatin? ?mon?, toje valstyb?je yra laikoma apmokestinamuoju asmeniu. Taigi ši nuostata – atvirkš?iai – patvirtina id?j?, kad nuolatin? ?mon? n?ra savarankiškas apmokestinamasis asmuo, atskiras nuo bendrov?s, kurios dalis ji yra, bet leidžia susieti ši? bendrov? su priiman?i?ja valstybe. Taigi, mano manymu, Italijos vyriausyb? klaidingai aiškina ši? taisykl?, kai ja remiasi siekdama traktuoti nuolatin? ?mon? kaip savarankišk? apmokestinam?j? asmen?(33).

55. Iš vis? ši? samprotavim? taip pat išplaukia, beje, kaip tai teismo pos?dyje teig? Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, kad tas pats juridinis asmuo gali b?ti tik vienu apmokestinamuoju asmeniu.

56. Pirm? ši? išvad? patvirtinant? teigin? randame Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrojoje pastraipoje, pagal kuri? laikydamosi 29 straipsnio nuostat? d?l konsultacij? su Patariamuoju prid?tin?s vert?s mokes?io komitetu valstyb?s nar?s gali kaip atskir? apmokestinam?j? asmen? traktuoti šalies teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis d?lto yra glaudžiai susij? vienas su kitu finansiniais, ekonominiais bei organizaciniais ryšiais. Kaip nurodo Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, ši nuostata gali b?ti suprantama priešingai, jog tas pats juridinis asmuo gali b?ti tik vienu apmokestinamuoju asmeniu.

57. Toki? išvad? patvirtina ir daugelis Šeštosios direktyvos nuostat?, susijusi? su atvejais, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes arba teikia paslaugas savo bendrov?s poreikiams. Šiuo klausimu cituotinas 28a straipsnio 5 dalies b punktas, pagal kurio s?lygas prek? tiekimui už atlyg? prilyginamas „apmokestinamojo asmens vykdomas savo ?mon?s prek? perdavimas ? kit? valstyb? nar?“. Aš, taip pat kaip Komisija ir priešingai nei Portugalijos vyriausyb?, link?s manyti, kad tai, jog teis?s akt? leid?jas nustat? ši? nuostat?, ?rodo priešing? teigin?, jog toks perdavimas iš principo n?ra prek? tiekimas už atlyg?.

58. Ta pati išvada gali b?ti padaryta ir d?l paslaug? teikimo, nes pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 3 punkto s?lygas, siekdamos užkirsti keli? konkurencijos iškreipymams bei pasikonsultavusios su Patariamuoju prid?tin?s vert?s mokes?io komitetu, valstyb?s nar?s gali laikyti paslaug? teikimu už atlyg? apmokestinamojo asmens sau teikiam? paslaug? verslo tikslais, jei ne visa prid?tin?s vert?s mokes?io už toki? paslaug? suma, j? ?sigijus iš kito apmokestinamojo asmens, gal?t? b?ti atskaityta.

59. Ši nuostata yra susijusi su atveju, kai bendrov?, kaip ir šioje byloje, vykdo PVM nepamokestinam? veikl?. PVM nepamokestinamos veiklos vykdymas reiškia, kad paslaug?, kurias

bendrov? teikia savo klientams, s?naudos n?ra padidinamos šiuo mokes?iu ir kad n?ra leidžiama prašyti atlyginti pirkimo PVM, sumok?to vykdant min?t? veikl?. Tokiu atveju Bendrijos teis?s akt? leid?jas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 3 punkte numat?, jog siekdama užkirsti keli? konkurencijos iškraipymams; pasikonsultavusi su PVM komitetu, valstyb? nar? gali nuspr?sti bendrov?s nuolatinei ?monei suteiktas paslaugas apmokestinti PVM, nes jeigu ji gaut? šias paslaugas iš kito apmokestinamojo asmens, ji negal?t? jo perkelti savo klientams.

60. Tai, kad Šeštojoje direktyvoje nustatytos kelios nuostatos, kuriose aiškiai numatyta, kokiomis s?lygomis apmokestinamojo asmens suteiktos paslaugos savo profesiniams arba privatiems poreikiams yra prilyginamos už atlyg? suteiktoms paslaugoms, mano manymu, patvirtina, jog visais kitais atvejais toki? paslaug? suteikimas nelaikomas šiuo mokes?iu apmokestinamu verslo sandoriu.

61. Galiausiai aš taip pat nemanau, kad steigimosi valstyb?je per nuolatin? ?mon? gaut? pajam? apmokestinimo s?lygos, nustatytos EBPO pavyzdinio susitarimo 7 straipsnyje, gali pakeisti ši? išvad?. Šios tiesiogini? mokes?i? srityje taikomos taisykl?s n?ra tinkamos ?gyvendinant bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem?. Kaip žinoma, tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? išimtinai kompetencijai. Jos gali nuspr?sti apmokestinti j? teritorijoje ?steigtas bendroves, ?skaitant pajamas, kurias šios gavo vykdydamos savo veikl? kitoje valstyb?je nar?je. Valstyb?s nar?s taip pat gali nuspr?sti apmokestinti bendroves, vykdan?ias veikl? per nuolatin? ?mon?.

62. EBPO pavyzdinio susitarimo straipsnio 7 straipsnio 2 dalimi, kurios turinys pakartotas Konvencijos 90/436/EEB, kuri? valstyb?s nar?s pri?m? pagal EB 293(34) straipsn?, 4 straipsnio 2 dalyje, siekiama sutartimi padalyti pasirašan?i?j? valstybi? mokestin? kompetencij?, kad b?t? išvengta dvigubo tarptautin? veikl? vykdan?i? bendrovi? pajam? apmokestinimo. Pagal šio straipsnio 1 dalyje nustatyt? sistem? bendrov?s rezidavimo valstyb? apmokestina visas jos pajamas, išskyrus tas, kurias ji gauna per savo nuolatin? ?mon? vykdydama veikl? kitoje pasirašan?ioje valstyb?je(35). Tokiu atveju antrin?s ?mon?s nuolatin? verslo vieta priiman?iosios valstyb?s teritorijoje leidžia priskirti ši? bendrov? šios valstyb?s mokestinei kompetencijai. Pajamos, kuri? ši bendrov? gavo per savo nuolatin? ?mon?, apmokestinamos valstyb?je, kurioje ji yra. Pagal EBPO pavyzdinio susitarimo 7 straipsnio 2 dal? min?tai nuolatinei ?monei priskiriamos pajamos, kurias ji gaut?, jeigu b?t? „atskira bendrov? <...>, visiškai savarankiškai bendradarbiaujanti su bendrove, kurios nuolatin? ?mon? ji yra“.

63. Kaip matyti iš šios nuostatos, ji taikoma, tik jeigu antrin? ?mon? n?ra atskira bendrov?, visiškai savarankiškai bendradarbiaujanti su pagrindine bendrove. Šia nuostata siekiama tokiai nuolatinei ?monei priskirti pajam? dal?, kuri? bendrov? gavo per j?, tarytum min?ta nuolatin? ?mon? buvo fiktyvi savarankiška bendrov?. Ta?iau tai, kad tiesiogini? mokes?i? srityje apskai?iuojant pajam? mokes?ius valstyb?je buvein?s neturin?ios bendrov?s nuolatin? ?mon? traktuojama kaip savarankiška bendrov?, mano manymu, nereiškia, jog ji yra savarankiška bendrov? pagal bendr? PVM sistem?.

64. Pirma, iš tikr?j? ši sistema remiasi Bendrijos lygmeniu suderintomis s?vokomis, šiuo atveju – apmokestinamojo asmens s?voka, kurios turinys negali varijuoti, atsižvelgiant ? nacionalines nuostatas tiesioginio pajam? apmokestinimo srityje, nepakeisdamas Šeštosios direktyvos tikslo. Antra, „arm's length“ principas, nustatytas EBPO pavyzdinio susitarimo 7 straipsnio 2 dalyje, yra paremtas teisine fikcija, nes pagal j? nuolatin? ?mon? turi b?ti traktuojama kaip savarankiška bendrov?, nors ji tokia n?ra. Bendroje PVM sistemoje pagrindinis kriterijus yra ekonomin?s tikrov?s ?vertinimas(36). Vis? pirma remiantis šiuo principu apmokestinimo baz? taikant š? mokest? turi atitikti tai, kas iš ties? buvo gauta kaip atlygis už suteikt? paslaug?, o ne pagal objektyvius kriterijus apibr?žt? vert?(37). Jeigu b?t? remiamasi teisine fikcija ir vidaus sandoris traktuojamas taip, tarytum jis b?t? ?vykdytas tarp dviej? savarankišk? organizacij?, tai neatitikt?

šios sistemos.

65. Aš taip pat nematau, kad aptariamą paslaugą naudojančiam priskyrimas pajamoms, gautoms per nuolatinę įmonę priimančiojoje valstybėje narėje, gali parodyti teisinio ryšio, kaip į apibrėžta Teisingumo Teismo praktika PVM srityje, buvimas. Šis bendrovės paslaugų teikimo naudojančiam priskyrimas daliai savo nuolatinei įmonei priskirtiną pajamą yra logiškas bei teisingas atlygis valstybėms, suinteresuotoms šiuo pajamų padalijimu. Tai taip pat susiję su bendrovės veiklos bendrąjį išlaidų padalijimu tarp valstybių. Todėl EBPO pavyzdinio susitarimo 7 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad nustatant nuolatinės įmonės pajamas gali būti išskaičiuotos šios įmonės veiklos išlaidos, skaitant valdymo ir bendrąsias administravimo išlaidas, patirtas steigimosi arba kitoje valstybėje. Nuolatinei įmonei suteiktą paslaugą naudojančios priskiriamos šiai įmonei paprasčiausia apskaičiuavus steigimosi valstybėje apmokestinamas pajamas; tai taip pat neįrodo, jog ši įmonė yra savarankiška nuo pagrindinės bendrovės organizacija.

66. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo atžvilgiu klausia, kokią reikšmę turi „susitarimas dėl naudojančio padalijimo“. Tačiau jis nepateikia jokios aiškios informacijos dėl to, ką ši sąvoka apima, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes ir, konkrečiai kalbant, dėl sutarties, kuri apibūdinama sąvoka „agreement“. Bet kuriuo atveju, net jeigu įgyvendindama vidaus politiką bendrovė formuoja akte savo nuolatinę įmonę valdymo paslaugų, bendrąjį administravimo išlaidų ir galimų išlaidų, patirtų teikiant tokias paslaugas, padalijimą, tai jokiu būdu neįrodo, jog minėtos įmonės yra savarankiškos organizacijos.

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

68. Atsižvelgdamas į visus šiuos samprotavimus, aš Teisingumo Teismui pirmąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 9 straipsnio 1 dalį, išskyrus Šeštojoje direktyvoje nustatytas išimtis, valstybėje buveinės neturinčios pagrindinės bendrovės suteiktos paslaugos valstybėje narėje esančiai antrinei įmonei, kuri nėra registruota šioje valstybėje narėje kaip atskiras juridinis asmuo ir kuri šios nuostatos prasme yra nuolatinė įmonė, negali būti laikomos PVM apmokestinamais verslo sandoriais, net jeigu ši paslaugų teikimo naudą priskiriamos šiai įmonei.

C – Dėl antrojo prejudicinio klausimo

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

70. Šis klausimas yra naudingas siekiant rasti sprendimą pagrindinėje byloje tik tuo atveju, jeigu pripažintume, jog šios paslaugos apmokestinamos PVM. Kadangi aš pasiūliau Teisingumo Teismui nuspręsti, kad šios paslaugos neturi būti laikomomis PVM apmokestinamomis paslaugomis, klausimas, ar išlaidų priskyrimas sandoriams suteikia atlygintinumo pobūdį, ir, jei taip, tai kuria dalimi, išvis nekyla. Todėl manau, kad šio klausimo nagrinėti nereikia.

## D – Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

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

72. Ieškovas, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija siūlo šį klausimą atsakyti teigiamai. Jų manymu, tokia praktika yra Sutarčiai prieštaraujanti diskriminacija, kai ji susijusi su valstybėje buveinės neturinčios bendrovės nuolatinių įmonių, kaip yra nagrinėjamu atveju, tačiau nesusijusi su nacionalinės bendrovės nuolatinių įmonių. Jos taip pat nurodo, kad net jeigu ši praktika būtų taikoma vienodai visoms valstybėje buveinės neturinčios bei jai turinčios bendrovės nuolatinių įmonių, ji būtų joks bendruoju interesu nepateisinamas laisvės apribojimas, nes prieštarautų Šeštajai direktyvai.

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

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

75. Todėl aš manau, kad šis trečiasis prejudicinis klausimas irgi nereikia atsakyti.

## V – Išvada

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

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

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – Toliau – PVM.

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

4 – Toliau – FCE bankas.

5 – Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas remiasi ypa? 1994 m. kovo 3 d. sprendimu *Tolsma* (C?16/93, Rink. p. I?743), kuriame Teisingumo Teismas nurod?, kad tiesioginis ryšys tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio, b?tino nustatant paslaug? teikim? už atlyg? Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme, turi b?ti teisiniu ryšiu. Toje byloje aiškintasi, ar muzikantas, kuris grojo viešoje vietoje ir iš praeivi? gavo pinigini? auk?, suteik? paslaugas už atlyg? Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme. Teisingumo Teismas remdamasis formuluote, kuri v?liau buvo dažnai kartojama sprendimuose, nusprend? jog paslaugos apmokestinamos tik tuomet, jeigu tarp paslaug? teik?jo ir paslaugos gav?jo egzistuoja teisinis ryšys, kurio metu abipusiai suteikiamos paslaugos, o paslaugos teik?jo gaut? atlyg? sudaro faktin? jos gav?jui suteiktos paslaugos vert?. Jis nutar?, jog toje byloje šios s?lygos nebuvo tenkinamos, nes praeivi? duotos pinigini?s aukos n?ra atlygis už suteikt? paslaug?. Iš ties? nebuvo jokio šali? susitarimo, nes praeiviai pinigų aukojo savanoriškai, o pinigini?s aukos dyd? nustat? savo nuoži?ra. Taigi n?ra jokio b?tino ryšio tarp muzikin?s paslaugos ir už j? ?vykdyt? mok?jim?, nes praeiviai nepraš?, kad muzika b?t? grojama pagal j? pageidavim?, ir mok?jo sumas, atsižvelgdami ne ? muzikin? paslaug?, o ? subjektyvius motyvus.

6 – 2000 m. balandžio 29 d. EBPO mokes?i? reikal? komiteto atnaujinta pavyzdinio mokes?i? susitarimo redakcija, I tomas, toliau – „EBPO pavyzdis susitarimas“.

7 – EBPO pavyzdinio susitarimo 7 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad „<...> jei susitarian?ioje valstyb?je veikian?i savo veikl? vykdo kitoje susitarian?iojoje valstyb?je per šioje valstyb?je ?steigt? nuolatin? ?mon?, šiai nuolatinei ?monei kiekvienoje susitarian?iojoje valstyb?je priskiriamos pajamos, kurias ji b?t? gavusi, jeigu b?t? buvusi atskira bendrove, vykdan?i tapa?i? arba analogišk? veikl?, esant tapa?ioms arba analogiškoms s?lygoms ir visiškai savarankiškai bendradarbiaujanti su bendrove, kurios nuolatine ?mone ji yra.“

To paties straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Siekiant nustatyti nuolatin?s ?mon?s pajamas, galima išskai?iuoti išlaidas, kurias ji patyr? siekdama savo tiksl?, ?skaitant valdymo ir bendr?sias administravimo išlaidas arba valstyb?je, kurioje ši ?mon? yra ?steigta, arba kitur“.

8 – C?498/99, Rink. p. I?7173, 21 ir 22 punktai.

9 – Žr. sprendimo pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? 5.1. punkt?.

10 – Ten pat, 5.5. punktas.

11 – 2000 m. kovo 20 d. Direktyva d?l kredito ?staig? steigimosi ir veiklos (OL L 126, p. 1).

12 – Pabr?žta mano.

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

14 – Žr. 2004 m. balandžio 1 d. Sprendim? *Bellio F.lli* (C?286/02, Rink. p. I?3465, 27 punktas ir jame nurodyt? teism? praktik?).

15 – 1979 m. gruodžio 6 d. Direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? suderinimo

– Pridėtiną vertę mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsieteigų šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11).

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

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

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

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

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

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

22 – Ten pat, 13 punktas.

23 – Žr. minėtų sprendimų *Heerma* (8 punktas).

24 – Žr. minėtų sprendimų *DFDS* (26 punktas).

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

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

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

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

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

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

punktas).

29 – Žr. 11 puslapyje nurodytoje išnašoje cituotą teismą praktiką.

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

31 – Žr. *DFDS* sprendimą (25 punktas).

32 – Primenu, jog šiame straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje „apmokestinamas asmuo, kuris nėra šios šalies teritorijoje“ – tai asmuo, nurodytas Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalyje, kuris <...> toje šalyje neturėjo nei savo ekonominės veiklos būstinės, nei nuolatinės įmonės, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai <...>“ (Pataisytas vertimas)

33 – Komisija šiuo klausimu nurodo, kad prieš Italijos Respubliką vykdoma šipareigojimų nevykdymo procedūra, nes šios valstybės narės teisės aktai reikalauja, jog nuolatinė įmonė Italijoje turinti bendrovę dar kartą būtų registruota šioje valstybėje narėje tų verslo sandorių, kuriuos ji vykdo tiesiogiai iš užsienio, atžvilgiu (jos rašytiniai pastabai 21 punktas).

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

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

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

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