

GENERALINIS ADVOKATAS

VERICA TRSTENJAK IŠVADA,

pateikta 2007 m. balandžio 19 d.(1)

Byla C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

prieš

Bundeszentralamt für Steuern

(*Finanzgericht Köln* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 17 straipsnio 3 ir 4 dalys – PVM grąžinimas – Aštuntoji PVM direktyva – PVM grąžinimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje – 3 straipsnio b punktas ir 9 straipsnio antroji pastraipa – B priedas – Apmokestinamojo asmens statuso liudijimas – Teisinė reikšmė – Tryliktoji PVM direktyva – PVM grąžinimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje – 1 straipsnio 1 punktas – Ekonominės veiklos vietos sąvoka“

I – **Įvadas**

1. Liuksemburge registruota transporto įmonė Vokietijos mokesčių administratoriui pateikė prašymus grąžinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), kurį ji sumokėjo Vokietijoje pirkdama degalus.
2. Prie kiekvieno prašymo buvo pridėtas Liuksemburgo mokesčių administratoriaus liudijimas pagal 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarkos B priedą(2), kuriame nurodyta, kad suinteresuotoji įmonė yra PVM apmokestinamasis asmuo, turintis Liuksemburgo registracijos numerį.
3. Tačiau Vokietijos mokesčių administratorius prašymus grąžinti atmetė manydamas, kad šios įmonės ekonominės veiklos vieta yra Šveicarijoje, o ne Liuksemburge.
4. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Finanzgericht Köln* klausia Teisingumo Teismo, ar minėtas liudijimas būtinai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas įsteigtu liudijimą išdavusioje valstybėje narėje.
5. Jei šis klausimas būtų atsakyta neigiamai, *Finanzgericht Köln* mano, kad reikia nustatyti, ar ši įmonė nėra įsteigta už Europos Bendrijos teritorijos ribų ir todėl pagal Vokietijos teisę neturinti teisės susigrąžinti už Vokietijoje pirktus degalus sumokėto PVM, ir taip pat Teisingumo Teismo

klausia, kaip reikėtų aiškinti „ekonominės veiklos vietas“ sąvoką, nurodytą 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų Bendrijos teritorijoje, tvarkos 1 straipsnio 1 punkte(3).

II – Teisinis pagrindas

A – Taikytina Bendrijos teisė

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/CEE dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(4) (toliau – Šeštoji direktyva)

6. Pagal Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 ir 2 dalis:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri ekonominė veikla, nurodyta 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą <...>.“

7. Pagal bylos aplinkybių metu galiojusios direktyvos redakcijos 17 straipsnio 2-4 dalis(5):

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

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

<...>

4. 3 dalyje numatytas pridėtinės vertės mokesčio grąžinimas vykdomas:

– apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems šalies teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje pagal Direktyvos 79/560/EEB nustatytas taikymo sąlygas <...>,

– apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems Bendrijos teritorijoje, pagal Direktyvos 86/560/EEB nustatytas taikymo sąlygas <...>“.

2. 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų šalies teritorijoje, tvarka (toliau – Aštuntoji direktyva)

8. Šios direktyvos 1 straipsnyje nurodyta:

„Šioje direktyvoje „apmokestinamas asmuo, kuris nėra susijęs su šalies teritorijoje“ – tai asmuo, nurodytas Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalyje, kuris per 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmajame ir antrajame sakiniuose nurodytą laikotarpį toje šalyje neturėjo nei savo ekonominės veiklos vietos, nei fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokios būtų ar fiksuotos vietos nėra – neturėjo toje šalyje nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, ir kuris per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis toje šalyje, išskyrus:

a) transporto ir susijusias paslaugas, neapmokestinamas pridėtinės vertės mokestis pagal Direktyvos 77/388/EEB 14 straipsnio 1 dalies i punktą, 15 straipsnį arba 16 straipsnio 1 dalies B, C, ir D punktus;

<...>“

9. Pagal tos pačios direktyvos 2 straipsnį:

„Kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsiskyrusiems jos teritorijoje, tačiau įsiskyrusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, į sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą <...>“

10. Aštuntosios direktyvos 3 straipsnyje skelbiama:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kaip nurodyta 2 straipsnyje, kuris netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos suteiktomis ar patiektomis šalies teritorijoje, norėdamas atgauti pridėtinės vertės mokestį:

<...>

b) pateikia tos šalies, kurioje jis įsiskyręs, valstybinės institucijos išduotą pažymėjimą, rodantį, kad jis yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas toje šalyje <...>

<...>“

11. Šios direktyvos 5 straipsnyje nurodyta:

„Šioje direktyvoje prekės ir paslaugos, už kurias apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis gali būti grąžinamas, turi tenkinti Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnyje nurodytas sąlygas, taikomas pridėtinės vertės mokestį grąžinančioje valstybėje narėje

<...>.“

12. Aštuntosios direktyvos 6 straipsnyje nurodyta:

„Valstybės narės neturi teisės 2 straipsnyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims įvesti jokių papildomų reikalavimų be nurodytųjų 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti pridėtinės vertės mokestį yra pagrįstas.“

13. Aštuntosios direktyvos 9 straipsnio 2 pastraipoje nurodyta:

„3 straipsnio b punkte ir 4 straipsnio a punkte minėti pažymėjimai, liudijantys, kad atitinkamas

asmuo yra mokesčio mokėtojas, turi būti išrašyti pagal B priede pateiktą pavyzdį.“

3. 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų Bendrijos teritorijoje, tvarka (toliau – Tryliktoji direktyva)

14. Pagal šios direktyvos 1 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

1. „Apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sąsisteigų Bendrijos teritorijoje“, yra apmokestinamasis asmuo, nurodytas Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalyje, kuris per šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nurodytą laikotarpį toje teritorijoje nevykdo savo verslo ar neturį jo joje fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokio verslo ar nuolat veikiančios įmonės nėra – neturį jo Bendrijos teritorijoje nuolatinės ar prastos gyvenamosios vietos, ir kuris per tą patį laikotarpį netiek jokių prekių ar neteik jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis 2 straipsnyje minimoje valstybėje narėje, išskyrus:

a) transporto ir susijusias paslaugas, neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu pagal Direktyvos 77/388/EEB 14 straipsnio 1 dalies i punktą, 15 straipsnį arba 16 straipsnio 1 dalies B, C ir D punktus;

<...>.“

15. Pagal Tryliktosios direktyvos 2 straipsnį:

„1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytų sąlygų, valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų Bendrijos teritorijoje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, jį sumokėję už kitą apmokestinamąjį asmenį Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai, arba teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio 1b punkte.

2. Valstybės narės gali nustatyti, kad trečiosioms valstybėms šio straipsnio 1 dalyje minimas pridėtinės vertės mokesčio sumų grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje.

<...>“

16. Pagal tos pačios direktyvos 4 straipsnį:

„1. Šioje direktyvoje apmokestinamojo asmens teisė susigrąžinti pridėtinės vertės mokesčius nustatoma pagal Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnį, taikomą pridėtinės vertės mokestį grąžinančioje valstybėje narėje.

2. Valstybės narės gali nutarti negrąžinti mokesčio už tam tikras išlaidas arba nustatyti papildomas pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo sąlygas

<...>.“

B – *Reikšmingos nacionalinės teisės nuostatos*

17. Pagal 1993 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz 1993, toliau – UStG)(6) 18 straipsnio 9 dalį ir 1993 m. Nutarimo dėl apyvartos mokesčio taikymo

(Umsatzsteuergesetz/Durchführungsverordnung 1993, toliau –UStDV)(7) 59 straipsn? apmokestinamieji asmenys, kurie n?ra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, negali pasinaudoti teise susigr?žinti pirkimo mokes?io sum? už degal? tiekim?.

III – Pagrindin? byla ir prašymas priimti prejudicin? sprendim?

18. Transporto ?mon?s *Planzer Luxembourg Sàrl* (toliau – *Planzer Luxembourg*) buvein? yra Frisange (Liuksemburgas). Jos vienintelis dalyvis yra bendrov? *Planzer Transport AG*, kurios buvein? yra Dietikon (Šveicarija).

19. H. Deltgen *Planzer Luxembourg* buvein?je turi ?mon? *Helvetia House*, iš kurios *Planzer Luxembourg* išsinuomojo savo biurus. Kaip pastarosios vienintelio dalyvio atstovas, jis atsakingas už *Planzer Luxembourg* ?steigti b?tinus veiksmus. *Planzer Luxembourg* vadovai yra du *Planzer Transport AG* darbuotojai. Vienas iš j? gyvena Šveicarijoje, o kitas – Italijoje. *Planzer Luxembourg* adresu yra trylikos kit? bendrov?, iš kuri? trys – Šveicarijos transporto ?moni? filialai, buvein?s.

20. 1997 ir 1998 m. *Planzer Luxembourg* pateik? Vokietijos mokes?i? administratoriui du prašymus gr?žinti PVM, kur? ji sumok?jo Vokietijoje pirkdama degalus. Pirmajame buvo nurodyta 11 004,25 DEM suma už 1996 m., o antrajame – 16 670,98 DEM suma už 1997 metus. Prie kiekvieno iš ši? prašym? prid?tas Liuksemburgo mokes?i? administratoriaus išduotas liudijimas, atitinkantis Aštuntosios direktyvos B priede pateikt? pavyzd?.

21. Šiame liudijime nurodoma, kad *Planzer Luxembourg* yra PVM mok?toja, turinti Liuksemburgo registracijos numer?.

22. Ta?iau užsienio informacijos centrui pranešus, kad *Planzer Luxembourg* liudijime nurodytu adresu neturi telefono ryšio, Vokietijos mokes?i? administratorius nusprend?, kad *Planzer Luxembourg* ne?rod?, kad jos buvein? yra Liuksemburge, ir atmet? prašymus gr?žinti PVM, motyvuodamas tuo, jog nebuvo ?gyvendintos nacionalin?je teis?je numatytos gr?žinimo s?lygos.

23. Iš tikr?j? Vokietijos ?statym? leid?jas nusprend? pasinaudoti Tryliktosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje palikta galimybe ir UStG 18 straipsnio 9 dalyje nesuteik? teis?s apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, susigr?žinti PVM už Vokietijoje pirktus degalus.

24. *Planzer Luxembourg* apskund? šiuos sprendimus. Ji pateik? papildom? pažym?jim?, pagal kur? ji yra prekybos bendrov? tarp Vokietijos ir Liuksemburgo Didžiosios Kunigaikštyst?s sudarytos sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo prasme, kuri moka Liuksemburgo tiesioginius mokes?ius, ir nurod? šiuos argumentus: jos du vadovai ? H. Deltgen ir kitas asmuo, kuris taip pat atsakingas už jos valdym? ir apskait? ? vykdo savo veikl? Liuksemburge; penki darbuotojai jos buvein?je dirba vairuotojais ne vis? darbo dien?; ji turi telefono ryš?, ir tai patvirtina jos firminis bendrov?s blankas; Liuksemburge ?registruoti sunkvežimiai naudojami l?ktuv? kroviniams vežti ir jos s?skaitos išrašomos jos buvein?je Liuksemburge.

25. 1999 m. liepos 1 d. sprendimais Vokietijos mokes?i? administratorius atmet? šiuos skundus motyvuodamas tuo, kad jos verslo valdymo centras yra Šveicarijoje, o ne Liuksemburge.

26. *Planzer Luxembourg* pateik? ieškin? d?l ši? skundus atmetan?i? sprendim?.

27. 2001 m. spalio 26 d. Sprendimu *Finanzgericht Köln* patenkino š? ieškin?, laikydamas, kad Liuksemburgas buvo pagrindin? vieta, kur *Planzer Luxembourg* priimdavo sprendimus savo Šveicarijoje esan?ios patronuojan?ios bendrov?s atžvilgiu, ir kad *Planzer Luxembourg* buvein? yra

įsteigta šioje valstybėje narėje.

28. 2003 m. gegužės 22 d. Sprendimu *Bundesfinanzhof* panaikino šį sprendimą ir grąžino bylą *Finanzgericht Köln*, motyvuodamas tuo, kad *Finanzgericht Köln* klaidingai nustatė, remdamasis *Planzer Luxembourg* statuose nurodytos buveinės vieta, kad ši bendrovė įsteigta Liuksemburge.

29. Sprendime kreiptis su prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Finanzgericht Köln* pažymi, kad pagrindinis klausimas šioje byloje yra nustatyti, ar bendrovė *Planzer Luxembourg* yra įsteigta už Bendrijos teritorijos, o tokiu atveju pagal nacionalinę teisę ji neturi teisės į Vokietijoje sumokėto PVM perkant degalus grąžinimą. Jo teigimu, pirmiausia reikia išsiaiškinti *Planzer Luxembourg* pagal Aštuntosios direktyvos B priedą pateiktą liudijimą teisinę galią. *Finanzgericht Köln* pripažįsta, jog šie liudijimai leidžia daryti nenuginčijamą prezumpciją, kad aptariamas asmuo yra PVM apmokestinamas ūkio subjektas, tačiau jam kyla klausimas, ar taip pat išplaukia privaloma pasekmė arba galima daryti nenuginčijamą prielaidą dėl šio ūkio subjekto įsteigimo valstybėje narėje, kurioje buvo išduoti šie liudijimai. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta neigiamai, jis nori žinoti, ar „ekonominės veiklos vietos“ sąvoka Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkto prasme reiškia vietą, kur yra bendrovės buveinė ir kur priimami svarbiausi verslo valdymo sprendimai (šiuo atveju – Liuksemburgas) arba vietą, iš kurios būtų vykdomas verslas (tai yra – Šveicarija).

30. Dėl to *Finanzgericht Köln* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar iš Aštuntosios direktyvos B priedo pavyzdį atitinkančio ūkio subjekto liudijimo išplaukia privaloma pasekmė arba nenuginčijama prezumpcija, kad ūmonė turi būti įsteigusi liudijimą išdavusioje valstybėje?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:

Ar Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 dalies sąvoką „ekonominės veiklos vieta“ reikia aiškinti kaip vietą, kur bendrovė turi savo registruotą buveinę?

Ar tokio aiškinimo tikslu reikia orientuotis į vietą, kur priimami verslo valdymo sprendimai?

Ar svarbi yra vieta, kur priimami prastai kasdienei veiklai svarbūs sprendimai?“

IV – Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

31. Rašytines pastabas pateikė *Planzer Luxembourg*, Vokietijos, Prancūzijos, Italijos ir Liuksemburgo vyriausybės, taip pat Komisija.

A – Dėl pirmojo klausimo

32. *Planzer Luxembourg* ir Liuksemburgo vyriausybės teigimu, reikia teigiamai atsakyti į pirmąjį klausimą.

33. *Planzer Luxembourg* remiasi principu, kad iš pateikto liudijimo išplaukia privaloma pasekmė arba bent nenuginčijama prezumpcija, kad ji yra įsteigusi liudijimą išdavusioje valstybėje. Jei viena valstybė narė ginų kitos valstybės narės išduotą liudijimą, tai prieštarautų teisinių nuostatų derinimo ir prekybos judėjimo Bendrijos viduje supaprastinimo tikslui.

34. Pagal Liuksemburgo vyriausybės įsteigimo vietos klausimas, kiek ši vieta yra laikoma ekonominės veiklos ar fiksuota vieta, yra antraeilis, nes tai būtų tik vienas iš kelių kriterijų, kuriais vadovaujantis galima nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo yra įsteigęs, ar ne Aštuntosios direktyvos prasme. Aštuntosios direktyvos 3 straipsnio b punkte minimas liudijimas yra skirtas

patvirtinti, kad apmokestinamasis asmuo yra ?siregistravęs kaip toks liudijim? išdavusioje valstyb?je nar?je. Be to, b?t? nesuprantama, jei kitos valstyb?s nar?s valdžios institucijos gal?t? teis?tai gin?yti patvirtint? situacij?.

35. Komisija palaiko *Planzer Luxembourg* ir Liuksemburgo vyriausybei artim? pozicij?. Ji mano, kad siekiant nacionalini? mokes?i? administratori? bendradarbiavimo ir tarpusavio pasitik?jimo mechanizmo sklandaus funkcionavimo b?t? pateisinama pareiga taikyti abipus? kompetenting? nacionalini? institucij? išduot? liudijim? pripažinim?, o tokiam liudijime nurodytais duomenimis abejojanti institucija gal?t? pasinaudoti konkrečiomis Tarybos reglamente (EB) Nr. 1798/2003 (toliau – Reglamentas 1798/2003)(8) numatytais priemonėmis. Komisija pažymi, kad šia galimybe tur?t? b?ti naudojamosi tik kilus rimt? abejoni?. Be to, jei valstyb? nar?, ? kuri? kreipiamasi, patikrina liudijimo išdavim? s?lygojusias aplinkybes ir jas patvirtina, kitos valstyb?s nar?s, iš kuri? reikalaujama gr?žinimo, netur?t? kito pasirinkimo, išskyrus ?vykdyti mokes?io gr?žinim?.

36. Vokietijos, Italijos ir Pranc?zijos vyriausyb?s, atvirks?iai, mano, kad liudijimas patvirtina tik tai, kad j? išdavusioje valstyb?je apmokestinamasis asmuo administratoriaus yra laikomas PVM mok?toju, ta?iau jokiu b?du nenustato, kad jis yra ten ?sisteig?s.

37. Pranc?zijos vyriausyb? papildomai teigia, kad jei mokest? gr?žinanti valstyb? nar? abejoja d?l to, ar ?mon? yra ?sisteigusi kitos valstyb?s nar?s teritorijoje, ji turi tur?ti galimyb? gin?yti ?sisteigimo valstyb?s nar?s išduot? liudijim?. Vis d?lto toks gin?ijimas b?t? galimas tik mokest? gr?žinan?iai valstybei narei pasinaudojus administracinio bendradarbiavimo proced?romis(9).

B – D?l antrojo klausimo

38. *Planzer Luxembourg* teigia, kad ekonomin?s veiklos vietos s?voka Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkto prasme reiškia viet?, kur yra ?statuose nurodyta bendrov?s buvein?. Jei Teisingumo Teismas nepritart? tokiam poži?riui, ekonomin?s veiklos vieta tur?t? b?ti laikoma vieta, kur priimami verslo valdymo sprendimai.

39. Liuksemburgo vyriausyb? mano, kad ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti teigiamai ir tod?l ? antr?j? klausim? atsakyti nereikia.

40. Vokietijos, Pranc?zijos ir Italijos vyriausyb?s mano, kad ekonomin?s veiklos vietos ir ?statuose nurodytos buvein?s s?vokos netur?t? b?ti painiojamos, ir atkreipia d?mes? ? Teisingumo Teismo praktik? d?l Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies, pagal kuri? Tryliktosios PVM direktyvos 1 straipsnio 1 punkte(10) vartojamos ekonomin?s veiklos vietos ir fiksuotos vietos s?vokos suponuoja pakankam? pastovumo laipsn?, o žmogišk?j? ir technini? ištekli? poži?riu – tinkam? strukt?r? savarankiškai vykdyti aptariam? veikl?.

41. Vokietijos vyriausyb? taip pat remiasi 2000 m. geguž?s 29 d. Tarybos Reglamento (EB) Nr. 1346/2000 d?l bankroto byl?(11) 3 straipsnio 1 dalimi. Pagal ši? nuostat? bendrov?s pagrindini? interes? vieta preziumuojama jos ?statuose nurodyta buvein?, tik kol n?ra ?rodyta priešingai.

42. Vokietijos vyriausyb? pažymi, kad konkrečiu *Finanzgericht Köln* patektu atveju *Planzer Luxembourg* gal?t? tur?ti savo ?statuose nurodyt? buvein? Bendrijos teritorijoje, ta?iau ne savo ekonomin?s veiklos viet?. Iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyt? aplinkybi? galima daryti išvad?, kad nagrin?jama ?mon? nevykdo ekonomin?s veiklos savo Bendrijos teritorijoje esančioje ?statuose nurodytoje buvein?je (Liuksemburge). ?statuose nurodyta buvein? iš trečiosios valstyb?s (Šveicarijos) teritorijos ? Bendrijos teritorij? buvo perkelta, kad b?t? galima apeiti išimt? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io už pirkтус degalus susigr?žinimo.

43. Taigi Vokietijos vyriausybė siūlo atsakyti, kad ekonominės veiklos vietos sūvoka „reikalauja, kad žmonės šioje vietoje arba iš jos vykdytų realią veiklą, turėdama minimalius materialinius ir žmogiškuosius išteklius“.

44. Prancūzijos vyriausybė siūlo atsakyti, kad ekonominės veiklos vietos sūvoka turi „atspindėti pakankamą pastovumo laipsnį ir turi vykdyti ekonomines operacijas, už kurias siekiama susigrąžinti PVM“.

45. Italijos vyriausybė siūlo atsakyti, kad ekonominės veiklos vietos sūvoka reiškia vietą, galinčią skirtis nuo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, kurioje priimami sprendimai dėl kasdienių įprastų operacijų.

46. Atsižvelgiant į jos siūlomą atsakymą į pirmąjį klausimą, Komisija mano, kad į antrąjį klausimą atsakyti nereikia. Papildomai ji vis dėlto pateikia į Vokietijos, Prancūzijos ir Italijos vyriausybių panašius argumentus ir siūlo atsakyti, kad „kuomet tokia žmona kaip ieškovė (*Planzer Luxembourg*), kurios įstatuose nurodyta buveinė yra valstybėje narėje ir kuri šioje valstybėje turi administraciją, išlaiko biurus ir moka mokesčius už šildymą, yra pasiekama telefonu, yra registravusi paslaugoms teikti naudojamus sunkvežimius ir sudariusi darbo sutartis, įregistruota PVM ir tiesioginiams mokesčiams taikymo tikslais bei priima verslo valdymo sprendimus, šios žmonės ekonominės veiklos vieta arba fiksuota vieta yra ten, iš kur šioje valstybėje narėje vykdomos jos operacijos Aštuntosios direktyvos 1 straipsnio prasme“.

V – Vertinimas

A – Dėl pirmojo klausimo

47. Kadangi pagal Aštuntosios direktyvos 3 straipsnio b punktą liudijimas yra išduotas „tos šalies, kurioje (apmokestinamasis asmuo) įsikūręs, valstybinės institucijos“, prezumpcija, kad apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs minėtą liudijimą išdavusioje valstybėje, yra stipri.

48. Vis dėlto šis liudijimas tik patvirtina, kad suinteresuotasis asmuo pagal šiame liudijime taikomą formulą yra „pildantis vertės mokesčio mokėtojas“, tačiau ne tai, kad apmokestinamasis asmuo iš tikrųjų yra įsisteigęs liudijimą išdavusioje valstybėje. Iš tikrųjų prieš išduodamas šis liudijimas administratorius neatlieka jokio šios aplinkybės tikrumo patikrinimo. Taigi liudijimas yra būtina, tačiau nepakankama sąlyga pasinaudoti Aštuntosios direktyvos nustatyta PVM susigrąžinimo procedūra.

49. Šia išvada visiškai nėra abejojama liudijimą išdavusio administratoriaus sąžiningumu. Pastarasis akivaizdžiai negali atlikti išsamaus įsisteigimo tikrumo patikrinimo kiekvieną kartą, kai jo prašoma išduoti tokį liudijimą.

50. Tuo greičiau siekiama ne visiškai atmesti galimybę, kad apmokestinamasis asmuo, tai yra ekonominė veikla vykdančias asmuo(12), siekia būti įsisteigęs valstybėje narėje, kuri, ypač atsižvelgiant į PVM tarifų skirtumus valstybėse narėse, jam yra palankiausia(13).

51. Iš tikrųjų, kadangi panaikinus fiskalines sienas 1993 m. sausio 1 d. žmonės gali pervežti prekes Bendrijos teritorijos viduje neprivalę dėti atlikti su vidaus sienų kirtimu susijusių formalumų, kova prieš sukėlavimą tapo ypatingai susirpinimą keliančiu klausimu(14).

52. Tačiau svarbu pabrėžti, kad Aštuntąja direktyva, remiantis jos ketvirta konstatuojamąja dalimi, siekiama paskatinti „asmenų, prekių ir paslaugų judėjimo liberalizavimą“ ir, remiantis jos šešta konstatuojamąja dalimi, kovoti prieš „tam tikras mokesčių mokėjimo vengimo ar piktnaudžiavimo formas“.
53. Aštuntosios direktyvos 6 straipsnyje taip pat tiesiogiai nurodoma, kad apmokestinamasis asmuo gali turėti „tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtų norint nustatyti, ar prašymas grąžinti pridėtinės vertės mokestį yra pagrįstas“.
54. Komisija ir Prancūzijos vyriausybė mano, kad kilus abejonei mokestį grąžinanti valstybė narė privalo taikyti pasikeitimo informacija procedūras, numatytas Reglamente 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčių srityje. Skirtingai nei Prancūzijos vyriausybė, Komisija netgi mano, kad šio bendradarbiavimo metu gauta informacija yra privaloma mokestį grąžinančioms valstybėms narems.
55. Kitos turėtų būti stojusios vyriausybės, tai yra, Liuksemburgo, Vokietijos ir Italijos, nesiremia šiuo bendradarbiavimu, o tai leidžia manyti, kad jos nelaiko jį esant privalomojo pobūdžio, neatsižvelgiant į tai, kokia, jų manymu, yra nagrinėjamo liudijimo galia.
56. Reglamento 1798/2003 tikslas yra kovoti su sukčiavimu. Jo dviuose pirmuose konstatuojamosiose dalyse pabrėžiama, kad dėl valstybių narių sienas peržengiančio sukčiavimo ir vengimo mokėti mokesčius biudžetas netenka pajamų ir pažeidžiamas sąžiningo apmokestinimo principas. Šie veiksmai, taip pat galintys iškreipti kapitalo judėjimą ir konkurencijos sąlygas, veikia vidaus rinkos funkcionavimą. Kovodamos su pridėtinės vertės mokesčių vengimu kiekvienos valstybės narės administracinės institucijos, atsakingos už šios srities nuostatų taikymą, turi glaudžiai bendradarbiauti.
57. Reglamento 1798/2003 trečioje konstatuojamojoje dalyje taip pat numatomas „bendros valstybių narių informacijos mainų sistemos sukūrimas, pagal kurių valstybių narių administracinės institucijos padėtų viena kitai ir bendradarbiautų su Komisija, kad būtų užtikrintas tinkamas PVM taikymas tiekiant prekes ir teikiant paslaugas, įsigyjant prekių Bendrijos viduje ir importuojant prekes“ (15).
58. Taigi „padėti viena kitai“ reiškia pareigą atsakyti į prašymą suteikti informacijos, o ne pareigą pateikti užklausą kilus abejonei arba *a fortiori* būtų įpareigotam gautu atsakymu. Iš tikrųjų administracinis bendradarbiavimas mokesčių srityje daugelį metų buvo mažai efektyvus (16).
59. Pareiga valstybei narems laikytis gautos informacijos nesant jokios kitos galimybės jį patikrinti, nors liudijimą išdavusi valstybė narė akivaizdžiai negali kiekvieno prašymo atžvilgiu atlikti sisteminių ir išsamių patikrinimų dėl PVM apmokestinamojo asmens įsisteigimo jos teritorijoje, prieštarauti ir tikslui kovoti su sukčiavimu.
60. Taigi pirmąjį klausimą siūloma atsakyti, kad iš Aštuntosios direktyvos B priede pateiktą pavyzdį atitinkančio liudijimo, jog asmuo yra PVM mokėtojas, neišplaukia nenuginėjama prezumpcija, kad žmonėms yra įsisteigusi liudijimą išdavusioje valstybėje narėje.

B – Dėl antrojo klausimo

61. Pirmiausia reikia pažymėti, kad nors nei Bendrijos bendrovių teisė (17), nei Bendrijos mokesčių teisė neapibrėžia registruotos buveinės sąvokos (18), registruotos buveinės sąvoka bendrovių teiseje ir registruotos buveinės sąvoka mokesčių teiseje skiriasi. Iš tikrųjų registruota buveinė mokesčių teiseje gali būti apibrėžiama skirtingai. Registruotos buveinės sąvoką bendrovių

teis?je nustato nacionalin?s teis?s aktai(19). Taip pat galime pasteb?ti, kad, vystantis Teisingumo Teismo praktikai(20), kai kuriose nacionalin?se teis?s sistemose nustatomos daug tikslesn?s normos, susijusios su registruotos buvein?s s?voka bendrovi? teis?je(21).

62. Registruotos buvein?s s?vokos skirtumo mokes?i? teis?je teisinis pagrindas yra did?jan?ios pastangos kovoti su suk?iavimu ir mokes?i? vengimu. Šis tikslas taip pat ?tvirtintas Tryliktosios direktyvos tre?ioje konstatuojamojoje dalyje. Kova su suk?iavimu iš tikr?j? yra pagrindinis tikslas ir Bendrijos, ir valstybi? nari? lygiu(22). Teisingumo Teismas d?l to jau yra nusprend?s, kad „kova su suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir galimu išsisukin?jimu yra Šešt?ja direktyva pripaž?stamas ir skatinamas tikslas“(23).

63. Taip pat reikia konstatuoti, kad s?voka „ekonomin? veikla“, kaip teigia Komisija, gali reikšti tik reali? veikl?. Min?tame sprendime *DFDS*(24) Teisingumo Teismas nurod?, kad realios ekonomin?s pad?ties ?vertinimas, „kaip savo išvados 32–34 punktuose pažymi generalinis advokatas(25), yra esminis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus“.

64. Dažniausia ekonomin?s veiklos vieta sutampa su registruota buveine. Kaip savo išvadoje min?toje byloje *Berkholz* nurodo generalinis advokatas F. Mancini, „ekonomin?s veiklos vietos s?voka <...> turi b?ti suprantama technine prasme, tai yra, ji nurodo ? registruot? buvein?, kuri nurodyta bendrov?s, kuriai priklauso bendrov? tiek?ja, ?statuose“ (26). Vis d?lto siekiant išvengti dirbtin? strukt?r?, skirt? apeiti Bendrijos PVM sistemos taisykles, gali prireikti patikrinti šios aplinkyb?s tikrum?.

65. Kaip pažym?jo dauguma ?stojusi? šali?, d?l Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies Teisingumo Teismas yra pateik?s nauding? ekonomin?s veiklos vietos s?vokos išaiškinim?. Taigi Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje ir Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkte nurodyta „ekonomin?s veiklos vietos“ s?voka turi t? pa?i? prasm?, kokia vartojama Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, nes Aštuntosios ir Tryliktosios direktyvos tikslas yra ?gyvendinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatyt? PVM gr?žinimo sistem?.

66. Min?tame sprendime *Berkholz* taip pat pažymima, kad vieta, kur paslaug? teik?jas ?steig? savo ekonomin?s veiklos viet?, laikoma svarbiausiu požymiu ir kad paslaugos negali b?ti laikomos teikiamomis iš kitos nei buvein? vietos, išskyrus atvejus, kai „ši vieta b?t? tam tikro minimalaus dydžio ir joje nuolat b?t? paslaugai teikti b?tini žmogiškieji ir techniniai ištekliai“(27).

67. Min?tame sprendime *ARO Lease* taip pat nurodyta, kad tam, jog, nukrypstant nuo prioritetinio buvein?s kriterijaus, vieta tinkamai gal?t? b?ti laikoma apmokestinamojo asmens paslaug? teikimo vieta, „reikia, kad jai b?t? b?dingas pakankamas pastovumo laipsnis, o žmogišk?j? ir technini? ištekl? pož?riu – tinkama strukt?ra aptariamoms paslaugoms teikti“(28).

68. Be to, nors apibr?ždami „ekonomin?s veiklos vietos“ s?vok? pagal Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkt? turime atsižvelgti ? Teisingumo Teismo praktik? d?l Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies, taip pat reikia pasidom?ti, kaip tai si?lo padaryti Vokietijos vyriausyb?, ? jo praktik? Reglamento Nr. 1346/2000 d?l bankroto byl? srityje.

69. Šio reglamento 3 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad „valstyb?s nar?s, kurios teritorijoje yra skolininko pagrindini? turtini? interes? vieta, teismai turi jurisdikcij? iškelti bankroto byl?. Jei tai yra bendrov? arba juridinis asmuo, kai n?ra priešing? ?rodym?, laikoma, kad jos pagrindini? turtini? interes? vieta yra jos registruota buvein?“. Taigi šis reglamentas neatmeta hipotez?s, kad ?statuose nurodyta buvein? ir ekonomin?s veiklos vieta gali b?ti skirtingos.

70. Ši? nuostat? vien? kart? aiškino Teisingumo Teismas. Byloje, kurioje skolininkas buvo dukterin? bendrov?, kurios ?statuose nurodyta buvein? skiriasi nuo jos patronuojan?ios

bendrovės, Teisingumo Teismas konstatavo, kad prezumpcija, pagal kuri šios dukterinės bendrovės pagrindinis interesų vieta – valstybėje narėje, kur yra jos įstatuose nurodyta buveinė, gali būti paneigta, jei bendrovė nevykdytų jokios ekonominės veiklos valstybės narės, kurioje yra jos registruota buveinė, teritorijoje. Vis dėlto Teisingumo Teismas pažymėjo, kad jei bendrovė vykdo veiklą valstybės narės, kurioje yra jos registruota buveinė, teritorijoje, vien aplinkybės, kad jos ekonominis pasirinkimas kontroliuoja ar gali kontroliuoti kitoje valstybėje narėje steigta patronuojanti bendrovė, nepakanka Reglamente Nr. 1346/2000 numatytai prezumpcijai paneigti(29).

71. Taigi ekonominės veiklos vieta *a priori* reiškia registruotą buveinę. Tačiau tarptautinėje veikloje registruota buveinė gali būti pasirinkta dirbtinai, ypač mokesčių tikslais, ir nepakankamai atspindėti tikruosius ryšius su tikruoju ekonomine veiklos vykdymu.

72. Todėl į antrąjį klausimą siūloma atsakyti, kad „ekonominės veiklos vietos“ sąvoka Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkto prasme reiškia vietą, kur realiai vykdoma ūmonės ekonominė veikla ir kur yra tokie veiklai savarankiškai atlikti pakankami žmogiškieji ir techniniai ištekliai. Kol nėra rodyta priešingai, ši vieta sutampa su registruota buveine.

73. Papildomai galima pridurti, kad antrasis klausimas, kaip jį pateikė *Finanzgericht Köln*, yra suformuluotas abstrakčiai ir neatitinka ūmonės, dėl kurios pateikti prejudiciniai klausimai, padėties. Vis dėlto Vokietijos vyriausybė ir Komisija norėjo pareikšti nuomonę dėl tokios bendrovės vietos. Nors ir taikydamos tuos pačius argumentus, jos prieina prie skirtingų išvadų: pirmoji mano, kad nagrinėjamos bendrovės registruota buveinė ir ekonominės veiklos vieta skiriasi, o Komisijos vertinimu jos sutampa.

74. Užtenka tik pabrėžti aplinkybę, kad atsižvelgiant į paneigiamą prezumpciją, jog ekonominės veiklos vieta ir registruota buveinė sutampa, jei negalima rodyti, kad ekonominė veikla yra vykdoma kitoje vietoje, reikia pripažinti, kad jos sutampa. Kitaip tariant, kilus abejonei buveinės turėtų būti laikomos sutampančiomis.

VI – Išvada

75. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į *Finanzgericht Köln* pateiktus klausimus Teisingumo Teismui siūloma atsakyti taip:

„1. Iš 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka B priede pateiktą pavyzdį atitinkančio liudijimo, kad asmuo yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, neišplaukia nenuginčijama prezumpcija, kad ūmonė yra įsisteigusi liudijimą išdavusioje valstybėje narėje.

2. „Ekonominės veiklos vietos“ sąvoka 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarka 1 straipsnio 1 punkto prasme reiškia vietą, kur realiai vykdoma ūmonės ekonominė veikla ir kur yra tokie veiklai savarankiškai atlikti pakankami žmogiškieji ir techniniai ištekliai. Kol nėra rodyta priešingai, ši vieta sutampa su registruota buveine.“

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – OL L 331, p. 11.

3 – OL L 326, p. 40.

4 – OL L 145, p. 1.

5 – 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).

6 – BGB1. 1993, I, p. 565 ir paskesnius.

7 – BGB1. 1993, I, p. 600 ir paskesnius.

8 – 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1).

9 – Savo pastabose Prancūzijos vyriausybė cituoja 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamentą dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginio mokesčio srityje (PVM) (OL L 24, p. 1). Vis dėlto šis reglamentas buvo panaikintas Komisijos minėtu reglamentu.

10 – 1985 m. liepos 4 d. Sprendimas *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251, 17 ir 18 punktai) ir 1997 m. liepos 17 d. Sprendimas *ARO Lease* (C-190/95, Rink. p. I-4383, 16 punktas).

11 – OL L 160, p. 1.

12 – Žr. Aštuntosios direktyvos 4 straipsnio nuostatas, apibrėžiančias apmokestinamojo asmens sėvoką.

13 – Tam tikra prasme atlieka „sisteigimo valstybės narės“ *shopping*.

14 – Žr. M. Papon „La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal“, *La lutte contre la fraude la TVA dans l'Union européenne*, Briuselis, 1996, *Bruylant*, p. 203.

15 – Žr., be kita ko, išsamią keitimosi informacija sistemos studiją Ben J. M. Terra ir Peter J. Watte, „European Tax Law“, ketvirtasis leidimas, Deventeris, 2005, p. 708 ir paskesni; Laurence W. Gormley „EU Taxation Law“, Ričmondas, 2005, p. 11 ir paskesni ir A. A. Aronowitz, D. C. G. Laagland ir G. Paulides „Value-added Tax Fraud in the European Union“, *Kugler publications*, Amsterdam/New York, 1996, p. 19 ir paskesni.

16 – Žr. J.-M. Communier „Droit fiscal communautaire“, *Bruylant*, Briuselis, 2001, p. 186.

17 – Žr. M. Menjucq „La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire“, *Droit et actualité*, Études offertes à J. Béguin, Paryžius, 2005, p. 499. Tiesiog pažymima, kad Bendrijos teisėje yra registruotos buveinės sėvoka. Vis dėlto ši sėvoka nėra susijusi su mokesčio teise. Iš tikrųjų teisinių procedūrų atveju 2000 m. gruodžio 22 d. Bendrijos reglamento Nr. 44/2001 dėl jurisdikcijos ir teismo sprendimų civilinėse ir komercinėse bylose pripažinimo ir vykdymo (OL L 12, p. 1) 60 straipsnio 1 dalis numato konkrečią juridinių asmenų buveinės sėvoką:

„Pagal šį reglamentą bendrovės arba kito juridinio asmens nuolatinio buvimo vieta yra ten, kur yra įstaiga“;

a) oficiali buveinės vieta,

b) centrinė administracija arba

c) pagrindinė verslo vieta“.

18 – Dėl nacionalinės teisės aktų galima pažymėti, pavyzdžiui, kad Vokietijos mokesčių teisėje pagal Bendrovių mokesčių įstatymo (Körperschaftssteuergesetz) 1 straipsnio 1 dalį yra dvi savykos, kuriomis remiantis nustatomi mokesčiai bendrovių įsipareigojimais. Pirmoji yra buveinė (*Sitz*), nustatoma, *inter alia*, bendrovės įstatuose (Mokesčių kodekso (*Abgabenordnung*) 11 straipsnis). Antroji yra „ekonominės veiklos vieta“ (*Ort der Geschäftsleitung*), apibrėžta Mokesčių kodekso 10 straipsnyje. Ji apibrėžiama kaip pagrindinio monės valdymo vieta (*Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung*), tai yra, vieta, kur priimami didelių reikšmės sprendimai (*BFH-Urteil* 1998 I R 138/97) (*BStBl.* 1999 II, p. 437). Prancūzijos mokesčių teisėje tvirtinta labai pragmatiška formulė: „Pelno mokesčiai yra nustatomi juridinio asmens pagrindinėje įsisteigimo vietoje. Vis dėlto administratorius apmokestinimo vieta gali pripažinti: arba vietą, kurioje vykdomas tikrasis bendrovės valdymas, arba jos registruotą buveinę“ (*Code général des impôts* 218 A straipsnio 1 dalis). Jungtinėje Karalystėje bendrovių apmokestinimas remiasi dviem kriterijais, tai yra, bendrovės įsisteigimo vieta (*Finance Act 1998*) ir pagrindinė valdymo ir kontrolės vieta (*place of central management and control*) (teismų praktika).

19 – Pavyzdžiui, Vokietijos bendrovių teisėje pagal Akcinių bendrovių įstatymo (*Aktiengesetz*) 5 straipsnį ir Ribotos atsakomybės bendrovių įstatymo (*GmbHG*) 4b straipsnį registruota buveinė apibrėžiama kaip monės įstatuose nurodyta buveinė. Ši dviejų straipsnių 2 dalyse nurodoma, kad paprastai bendrovės įstatai nustato buveinę arba bendrovės valdymo vietoje, arba administracijos vietoje, arba bendrovės veiklos vietoje. Prancūzijos teisė neapibrėžia registruotos buveinės savykos ir vienodai vartoja terminus „įstatuose nurodyta buveinė“ (*Code de commerce*, L 210-3 straipsnio 2 pastraipa; *Code civil* 1837 straipsnis), „registruota buveinė“ (pavyzdžiui, *Code de commerce*, L 210-3, L 221-14, L 225-23, L 225-103 straipsniai ir *Code civil* 1835 straipsnis), „registruotos buveinės adresas“ (1967 m. kovo 23 d. Dekreto Nr. 67-236 59, 123 ir 130 straipsniai) ir „bendrovės buveinė“ (1967 m. kovo 23 d. Dekreto 3, 206-6, 219, 231 ir 295 straipsniai). Jungtinės Karalystės bendrovių teisėje „registruota buveinė“ apibrėžiama kaip „registered office“. Pagal Bendrovių įstatymo (*Companies Act 2006*) 9 straipsnio 2 dalį bendrovės įstatai turi nustatyti buveinę arba Anglijoje ir Velse, arba Škotijoje, arba Šiaurės Airijoje. Buveinę galima nustatyti laisvai.

20 – 2002 m. lapkričio 5 d. Sprendimo *Überseering* (C-208/00, Rink. p. I-9919) 82 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstybės narės atsisakymas pripažinti bendrovės, steigtos pagal kitos valstybės narės, kurioje yra jos įstatuose nurodyta buveinė, teisę, teisinį veiksnų btent dėl to, kad bendrovė perkėlė tikrąją buveinę į valstybės narę visas jos akcijas įsigijus joje gyvenantiems šios valstybės piliečiams, ir dėl šio atsisakymo bendrovės buvimo valstybėje narėje negali pradėti teisinio proceso savo sutartinės teisės ginti, kol ji nėra iš naujo įsisteigusi pagal šios valstybės narės teisę, yra įsisteigimo laisvės apribojimas, kuris iš esmės nesuderinamas su EB sutarties 43 ir 48 straipsniais.

21 – Pavyzdžiui, naujojo Slovėnijos verslo bendrovių įstatymo (*Zakon o gospodarskih družbah*, ZGD-1, UL RS 42/2006) 30 straipsnyje nurodoma, kad „bendrovės registruota buveinė gali būti nustatyta arba jos veiklos vietoje, arba vietoje, kurioje daugiausia tvarkomi šios bendrovės reikalai, arba bendrovės administracijos veikimo vietoje“.

22 – Taigi kai kurių valstybių narių mokesčių teisėje, nors šių valstybių bendrovių teisė yra pakankamai liberali, kad leistų „pašto dėžutę“ bendrovių (*Briefkastengesellschaft* vokiečių kalba, *Družba poštni nabiralnik* slovėnų kalba) steigimui, bandoma išvengti, kad tokios bendrovės galėtų būti naudojamos kaip priemonė nepaisyti teisinės pareigos mokėti mokesčius, tarp jų ir PVM.

23 – 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609, 71 punktas). Taip pat Bendrijos bendrovių teisės srityje žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-0000, 51 punktas):

„<...> nacionalinių sistėigimo laisvę ribojanti priemonė gali būti pateisinama, kai ji susijusi su išimtinai dirbtiniais dariniais, kurių tikslas yra išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo“.

24 – 23 punktas.

25 – 1997 m. sausio 16 d. pateikta generalinio advokato A. La Pergola išvada. Pagal 32 punktą: „PVM sistema turi būti taikoma kuo labiau prisitaikant prie ekonominės tikrovės“.

26 – 2 punktas.

27– 17 ir 18 punktai.

28 – 16 punktas.

29 – 2006 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Eurofood IFSC* (C-341/04, Rink. p. I-3813).