



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. sausio 24 d.*

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

Byloje C-165/17

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

Morgan Stanley & Co International plc

prieš

Ministre de l'Économie ir des Finances

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

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

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

* Proceso kalba: prancūzų.

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

Sprendimą

- 1 Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalių ir 19 straipsnio 1 dalies ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 168, 169 ir 173–175 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Morgan Stanley & Co International plc* (toliau – *Morgan Stanley*) ir *ministre de l'Économie et des Finances* (ekonomikos ir finansų ministras (Prancūzija); toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl *Morgan Stanley* filialo Paryžiuje (toliau – filialas Paryžiuje) sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (PVM), pirma, už išlaidas, patirtas buveinės Jungtinėje Karalystėje sandoriams vykdyti, ir, antra, už bendrąsias išlaidas, skirtas buveinės ir filialo vykdomiems sandoriams, atskaitos.

Sąjungos teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

- 3 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 4 straipsnio 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.
- 4 Minėtos direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkte buvo nurodyta, kad šioje nuostatoje minėti finansiniai sandoriai yra neapmokestinami PVM.
- 5 Tos pačios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje buvo numatyta:

„Valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais:

<...>

b) B [skirsnio] d <...> [punkte] nurodytų sandorių atveju

<...>“

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

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

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

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

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

<...>

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

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

<...>“

- 7 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalis buvo suformuluota taip:

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

- skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis [PVM] atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be [PVM] ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis [PVM] negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali į vardiklį taip pat įtraukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A [skirsnio] 1 punkto a pastraipoje.

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

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

Direktyva 2006/112

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

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“

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

11 Minėtos direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

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

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

<...>“

12 Tos pačios direktyvos 169 straipsnis suformuluotas taip:

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

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

<...>“

13 Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

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

14 Šios direktyvos 174 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

Atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama taikant trupmeną, kurios:

- a) skaitiklis – sandorių, už kuriuos suteikiama teisė atskaityti PVM pagal 168 ir 169 straipsnius, visa metinės apyvartos suma be PVM;
- b) vardiklis – skaitiklyje nurodytų sandorių ir sandorių, už kuriuos nesuteikiama teisė atskaityti PVM, visa metinės apyvartos suma be PVM.

<...>“

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

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

- 17 Atliekant šiuos patikrinimus buvo nustatyta, kad šis filialas, viena vertus, vykdė bankinius ir finansinius sandorius vietos klientams, už kuriuos jis pasirinko būti apmokestinimas PVM, ir, kita vertus, teikė paslaugas buveinei Jungtinėje Karalystėje, už kurias jis gavo pervedimus. Jis atskaitė visą PVM, sumokėtą už išlaidas, susijusias su šių dviejų rūšių paslaugomis.
- 18 Mokesčių administratorius nusprendė, kad dėl PVM, taikyto įsigyjant prekių ir paslaugų, išimtinai naudojamų tik vidaus sandoriams su buveine Jungtinėje Karalystėje vykdyti, negalėjo atsirasti teisė į atskaitą, nes šie sandoriai nepatenka į PVM taikymo sritį, bet vis dėlto, pritaikęs švelninimo priemonę, leido atskaityti nagrinėjamo mokesčio dalį, taikant minėtos buveinės atskaitos proporciją pagal Prancūzijoje galiojančios teisės į atskaitą išimtis. Dėl mišrių išlaidų, susijusių su sandoriais, kurie kartu buvo vykdomi ir su būstine Jungtinėje Karalystėje, ir su filialo Paryžiuje klientais, mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad galima atskaityti tik jų dalį, ir taikė buveinės atskaitos proporciją, pataisytą pagal filialo Paryžiuje apyvartą, dėl kurios atsiranda teisė į atskaitą, taikant Prancūzijoje galiojančias teisės į atskaitą išimtis.
- 19 Atsižvelgdamas į šiuos taisyms mokesčių administratorius išsiuntė *Morgan Stanley* priminimus dėl prašomo sumokėti PVM. *Tribunal administratif de Montreuil* (Montrėjaus administracinis teismas, Prancūzija) atmetė *Morgan Stanley* prašymus leisti jai nevykdyti šių priminimų. Apeliaciniai skundai dėl šio teismo sprendimų buvo savo ruožtu atmesti *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija).
- 20 Gavus kasacinį skundą dėl sprendimo apeliacinėje instancijoje, *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) kilo klausimas, pirma, jeigu vienoje valstybėje narėje įsteigto filialo patiriamos išlaidos yra skirtos tik kitoje valstybėje narėje įsteigtos jo buveinės sandoriams vykdyti, ar pagal Šeštosios direktyvos ir Direktyvos 2006/112 nuostatas filialo registracijos valstybė narė šioms išlaidoms turi taikyti filialo atskaitos proporciją, ar buveinės atskaitos proporciją, o gal specialią atskaitos proporciją, remiantis pozicija, kurios teisės į mokesčio grąžinimą srityje laikytasi 2000 m. liepos 13 d. Sprendime *Monte Dei Paschi Di Siena* (C-136/99, EU:C:2000:408), pagal kurią yra kartu taikomos ir filialo registracijos, ir buveinės valstybėje narėje taikytinos taisyklės, visų pirma atsižvelgiant į galimą pasirinkamąją sandorių apmokestinimo PVM schemą.
- 21 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl taisyklių, taikytinų išlaidoms, kurių filialas patyrė ir vykdydamas sandorius savo registracijos valstybėje narėje, ir vykdydamas buveinės sandorius, be kita ko, atsižvelgiant į bendrųjų išlaidų ir atskaitos proporcijos sąvokas.
- 22 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Jei pirmojoje valstybėje narėje įsteigto filialo patirtos išlaidos yra skirtos tik kitoje valstybėje narėje įsteigtos jo buveinės sandoriams vykdyti, ar Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalių ir 19 straipsnio 1 dalies nuostatas, pakartotas Direktyvos [2006/112] 168, 169 ir 173–175 straipsniuose, reikia aiškinti taip, kad pagal jas filialo valstybė narė šioms išlaidoms turi taikyti filialo atskaitos proporciją, nustatytą pagal sandorius, kuriuos šis filialas įvykdo savo registracijos valstybėje, ir šioje valstybėje taikytinas taisyklės, ar specialią atskaitos proporciją, kartu taikydama filialo registracijos valstybėje narėje ir buveinės registracijos valstybėje narėje taikytinas taisyklės, visų pirma atsižvelgdama į galimą pasirinkamosios sandorių apmokestinimo [PVM] schemos buvimą?
2. Kokias taisykles reikėtų taikyti konkrečiu atveju, kai filialo patirtos išlaidos skirtos ir jo sandoriams registracijos valstybėje, ir buveinės sandoriams vykdyti, be kita ko, atsižvelgiant į bendrųjų išlaidų ir atskaitos proporcijos sąvokas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 23 Pirmiausia pažymėtina, kad pagrindinė byla susijusi su mokestiniais laikotarpiais nuo 2002 iki 2009 metų. Šiomis aplinkybėmis šiam ginčui taikomos Šeštoji direktyva ir Direktyva 2006/112, kuria Šeštoji direktyva išdėstyta nauja redakcija nuo 2007 m. sausio 1 d.
- 24 Be to, kadangi pirmasis klausimas susijęs su atskaitos proporcija, kurią Paryžiaus filialas turi taikyti išlaidoms, patirtoms vykdant buveinės Jungtinėje Karalystėje sandorius, reikia konstatuoti, kad šis klausimas susijęs su šio filialo patirtomis išlaidomis, priskirtinomis prie apmokestinamų PVM sandorių ir neapmokestinamų sandorių minėtos buveinės valstybėje narėje (toliau – mišraus naudojimo išlaidos); tai buvo patvirtinta ir *Morgan Stanley* rašytinėse pastabose.
- 25 Iš šių pastabų taip pat matyti, kad pirmajame klausime minėta galimybė yra susijusi su filialo Paryžiuje pasirinkimu apmokestinti PVM *Morgan Stanley* bankinius ir finansinius sandorius Prancūzijoje, kurie būtų neapmokestinami šiuo mokesčiu nepasinaudojus tokia galimybe, remiantis nacionalinėmis nuostatomis, kuriomis perkeliama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirma pastraipa ir Direktyvos 2006/112 137 straipsnio 1 dalis.
- 26 Taigi pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalys ir 19 straipsnio 1 dalis ir Direktyvos 2006/112 168, 169 ir 173–175 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad, kiek tai susiję su valstybėje narėje įregistruoto padalinio patirtomis išlaidomis, išimtinai priskiriamomis prie apmokestinamų PVM sandorių ir neapmokestinamų sandorių, kuriuos vykdo kitoje valstybėje narėje esanti šio padalinio buveinė, reikia taikyti minėto padalinio atskaitos proporciją, nustatytą remiantis sandoriais, kuriuos jis atlieka savo registracijos valstybėje narėje, ir šioje valstybėje taikytinomis nuostatomis, šios buveinės atskaitos proporciją ar vis dėlto specialią atskaitos proporciją, kartu taikant to paties filialo registracijos valstybėje narėje ir buveinės valstybėje narėje taikytinas taisykles, jeigu ši pasirinko apmokestinti PVM jos registracijos valstybėje narėje vykdomus sandorius, kurie būtų neapmokestinami, jeigu nebūtų pasinaudota tokia pasirinkimo galimybe.
- 27 Siekiant atsakyti į šį klausimą, pirmiausia primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas. Ši teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 37 ir 38 punktai ir nurodyta jurisprudencija).
- 28 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 29 Šiuo klausimu iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto ir Direktyvos 2006/112 168 a punkto matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę valstybėje narėje, kurioje jis vykdo savo apmokestinamuosius sandorius, iš mokesčio sumos, kurią sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą tiek, kiek šios prekės ar paslaugos buvo naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant pardavimo sandorius (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 40 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

- 30 Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad būtų galima atskaityti PVM, tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, turi būti tiesioginis ir akivaizdus ryšys. Iš tiesų teisė į prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitą atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, kainą (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 23 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 31 Be to, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą ir Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę į mokėtino arba sumokėto mokesčio atskaitą, jei prekės ir paslaugos naudojamos už šio sprendimo 29 punkte nurodytos valstybės narės ribų vykdomiems sandoriams, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jeigu jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje.
- 32 Taigi pirmesniame punkte nurodytose nuostatose numatyta teisė į atskaitą atsiranda, jei įvykdomos dvi sąlygos: pirma, kad apmokestinamojo asmens sandoriai, vykdomi kitoje valstybėje narėje, nei yra mokėtinai arba sumokėti PVM už prekes ir paslaugas, naudojamas jiems vykdyti, būtų apmokestinami pirmojoje valstybėje narėje, ir, antra, kad šie sandoriai taip pat būtų įvykdyti antroje iš nurodytų valstybių (šiuo klausimu žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, 28 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 31 ir 32 punktus).
- 33 Kiek tai susiję su antrąja iš šių sąlygų, pažymėtina: kadangi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkte ir Direktyvos 2006/112 169 straipsnio a punkte nepateikiama paaiškinimų, reikia konstatuoti, kad ji įvykdoma susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai sandoriai, apmokestinami buveinės valstybėje narėje, taip pat yra apmokestinami filialo, kuris patyrė su jais susijusių išlaidų valstybėje narėje dėl to, kad pasinaudojo galimybe pagal nacionalinės teisės aktus, kuriais į nacionalinę teisę perkeliama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio pirma pastraipa ir Direktyvos 2006/112 137 straipsnio 1 dalies a punktas.
- 34 Antra, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje ir Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje „apmokestinamieji asmenys“ PVM tikslais apibrėžiami kaip savarankiškai vykdančys ekonominę veiklą (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 23 d. Sprendimo *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 33 punktą ir 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimo *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, 40 punktą).
- 35 Kalbant apie bendrovę, kurios buveinė yra vienoje valstybėje narėje ir kurios filialas įregistruotas kitoje valstybėje narėje, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad buveinė ir filialas sudaro vieną apmokestinamąjį PVM asmenį, nebent būtų nustatyta, kad filialas vykdo savarankišką ekonominę veiklą, o taip būtų tuo atveju, jeigu jis prisiimtų ekonominę riziką, kylančią iš jo veiklos (šiuo klausimu žr. 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimo *UGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, 41 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 36 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad filialas Paryžiuje veikė savarankiškai nuo buveinės Jungtinėje Karalystėje, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 35 punkte nurodytą jurisprudenciją. Todėl su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, konstatuotina, kad šis filialas ir ši buveinė sudaro vieną apmokestinamą asmenį PVM tikslais.
- 37 Atsižvelgiant į tai, reikėtų priminti, kad paslaugų teikimas apmokestinamas, tik jeigu tarp paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo egzistuoja teisinis santykis, per kurį yra pasikeičiama abipusiais veiksmais kito naudai (2006 m. kovo 23 d. Sprendimo *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 34 punktas ir 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 24 punktas).

- 38 Taigi, reikia pažymėti, kad, nesant teisinių santykių tarp filialo ir jo buveinės, kurie kartu sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį, tarpusavio paslaugų teikimas yra neapmokestinamas vidaus srautas, priešingai, nei yra apmokestinamųjų sandorių, vykdomų su trečiosiomis šalimis, atveju.
- 39 Iš to matyti, kad filialas, įregistruotas vienoje valstybėje narėje, toje valstybėje narėje turi teisę atskaityti PVM už įsigytas prekes ir paslaugas, kurios tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu yra susijusios su apmokestinamaisiais sandoriais, be kita ko, įskaitant kitoje valstybėje narėje įsteigtos jo buveinės, su kuria tas filialas yra vienas apmokestinamasis asmuo, įsigytas prekes ir paslaugas, tačiau su sąlyga, kad dėl šių sandorių taip pat atsirastų teisė į atskaitą, jeigu jie būtų buvę įvykdyti minėto filialo registracijos valstybėje.
- 40 Trečia, dėl prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja vienu metu ir sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, ir sandoriams, dėl kurių neatsiranda teisės į atskaitą, pažymėtina, kad pagal Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalį, kuri atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį, leidžiama atskaityti tik tą PVM dalį, kuri proporcinga pirmųjų sandorių sumai. Šiuo tikslu ši atskaitos proporcija apskaičiuojama „visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams“, remiantis Direktyvos 2006/112 174 ir 175 straipsniais.
- 41 Ši atskaitos proporcijos tvarka taikoma, be kita ko, tuo atveju, kai vienoje valstybėje narėje įregistruotas filialas patiria išlaidų vienu metu ir dėl PVM apmokestinamų, ir neapmokestinamų sandorių, kuriuos vykdo jo buveinė, įsteigta kitoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, 26–28 punktus).
- 42 Teisingumo Teismas turėjo galimybę patikslinti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta atskaitos tvarka ir šią tvarką sudarantys atskaitos metodai taikomi tik prekėms ir paslaugoms, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja tiek ekonominiams sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, tiek sandoriams, dėl kurių neatsiranda teisės į atskaitą, t. y. mišraus naudojimo prekėms ir paslaugoms (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 40 punktą; 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, 26 punktą ir 2016 m. birželio 9 d. Sprendimo *Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, 26 punktą).
- 43 Priešingai, prekės ir paslaugos, apmokestinamojo asmens naudojamos tik ekonominiams sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, nepatenka į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies arba Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, tačiau joms, kiek tai susiję su atskaitos tvarka, taikytina atitinkamai pirmosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis ir antrosios 168 straipsnis (2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 41 punktą).
- 44 Iš šios jurisprudencijos matyti, kad, kaip Komisija iš esmės nurodė per posėdį, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies antroje pastraipoje ir Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje esantis patikslinimas, pagal kurį prekėms ir paslaugoms, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems PVM sandoriams, atskaitos proporcija turi būti nustatoma „visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams“, reiškia visus nurodytus sandorius, prie kurių apmokestinamasis asmuo priskyrė įsigytas prekes ir paslaugas, atmetęs kitus atliktus ekonominius sandorius.
- 45 Taigi tiek, kiek patirdamas tokių mišraus naudojimo išlaidų apmokestinamasis asmuo įsigyja prekių ir paslaugų, kurios naudojamos išimtinai apmokestinamiesiems PVM sandoriams, visas PVM už šias prekes ir paslaugas gali būti atskaitytas pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis ir Direktyvos 2006/112 168 ir 169 straipsnius (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 27 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Tačiau dėl PVM už prekes ir paslaugas, naudojamas išimtinai neapmokestinamiesiems šiuo mokesčiu sandoriams, neatsiranda jokios teisės į atskaitą.

- 46 Darytina išvada, kad vienoje valstybėje įregistruoto filialo patirtų mišraus naudojimo išlaidų, vienu metu priskiriamų prie PVM apmokestinamų ir neapmokestinamų sandorių, kuriuos vykdo kitoje valstybėje narėje įsteigta šio filialo buveinė, atveju reikia taikyti atskaitos proporciją, kurios vardiklį sudaro visų šių sandorių apyvarta be PVM, atmetus kitus apmokestinamojo asmens įvykdytus sandorius, pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje ir Direktyvos 2006/112 174 ir 175 straipsniuose nustatytus metodus. Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalį ir Direktyvos 2006/112 169 straipsnį ir šio sprendimo 32 punkte nurodytą jurisprudenciją tik buveinės įvykdytų apmokestinamųjų sandorių apyvarta be PVM, dėl kurių atsirastų teisė į atskaitą, jeigu jie būtų buvę atlikti filialo registracijos valstybėje narėje, gali būti įtraukta į trupmenos, kuri sudaro atskaitos proporciją, skaitiklį.
- 47 Be to, reikia patikslinti, kad ankstesniame punkte nurodyta atskaitos proporcija negali būtina būti laikoma „buveinės atskaitos proporcija“, kaip nurodyta pirmajame klausime. Iš tiesų kalbama tik apie buveinės įvykdytus sandorius, prie kurių priskiriamos filialo mišraus naudojimo išlaidos.
- 48 *Morgan Stanley* teigia, kad valstybė narė, kurioje yra įregistruotas filialas, neatsižvelgdama į ryšį su kitoje valstybėje narėje įsteigtos buveinės veikla, turi taikyti filialo atskaitos proporciją, nustatytą remiantis vien jo sandoriais, atliktais šio filialo įregistravimo valstybėje, visoms dėl pirkimo sandorių patirtoms išlaidoms. Tačiau su tokiu aiškinimu negalima sutikti.
- 49 Iš tiesų, siekiant apskaičiuoti atskaitos proporciją, taikomą filialo mišraus naudojimo išlaidoms, minėtu būdu neatsižvelgiama į jo buveinės atliktus sandorius, su kuriais šios išlaidos yra susijusios tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu, priešingai šio sprendimo 30 punkte nurodytai jurisprudencijai.
- 50 Tokio aiškinimo nepaneigia 2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendime *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541) suformuota jurisprudencija, kurią *Morgan Stanley* nurodė savo argumentams paremti. Tiesa, kad minėto sprendimo 40 ir 55 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad bendrovė, kurios buveinė yra vienoje valstybėje narėje, siekdama nustatyti jai taikomą PVM atskaitos proporciją pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį, negali atsižvelgti į savo filialų, įsteigtų kitose valstybėse narėse, apyvartą.
- 51 Šiuo klausimu vis dėlto reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš minėto sprendimo 19 punkto, šioje byloje Teisingumo Teismui buvo pateiktas klausimas dėl galimybės atsižvelgti į tų filialų bendrą apyvartą, suprantamą kaip visos pajamos. Taigi, be kita ko, 2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541) 38 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad jeigu apskaičiuojant buveinei taikomą proporciją būtų atsižvelgta į visų apmokestinamojo asmens kitose valstybėse narėse turimų nuolatinių padalinių apyvartą, visų šio apmokestinamojo asmens įsigijimų valstybėje narėje, kurioje yra jo buveinė, atveju padidėtų PVM dalis, kurią ši buveinė gali atskaityti, net jei šių įsigijimų dalis neturi jokio ryšio su ne šioje valstybėje įsteigtų nuolatinių padalinių veikla. Taigi, taikomos atskaitos proporcijos vertė būtų iškreipta.
- 52 Iš to išplaukia, kad minėtame sprendime Teisingumo Teismas atmetė tai, kad apskaičiuojant apmokestinamojo asmens buveinės atskaitos proporciją būtų atsižvelgta į kitose valstybėse narėse esančių filialų apyvartą, nes bent jau dalis šios apyvartos nėra niekaip susijusi su šios buveinės atliekamais įsigijimais. Vadinas, Teisingumo Teismas neketino atmesti galimybės nustatant vienoje valstybėje narėje įsteigto apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio teisę į atskaitą atsižvelgti į to paties apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, įsteigto kitoje valstybėje narėje, atliktus sandorius, kurie yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susiję su išlaidomis, patirtomis pirmojo iš šių nuolatinių padalinių.
- 53 Be to, su minėtos buveinės atliktais sandoriais susijusios atskaitos proporcijos apskaičiavimas taip pat negali būti pagrįstas apyvarta, kurią šis filialas uždirba kartu su buveine, kaip tai siūlo Prancūzijos vyriausybė. Kaip buvo priminta šio sprendimo 38 punkte, ši apyvarta sudaro apmokestinamojo asmens vidaus neapmokestinamus srautus, o pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį ir

Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalį atskaitos proporcijos apskaičiavimo tikslais būtina atsižvelgti į apmokestinamuosius ir neapmokestinamuosius PVM sandorius, kuriuos apmokestinamasis asmuo vykdo su trečiosiomis šalimis.

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

Dėl antrojo klausimo

- 55 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, kaip reikia aiškinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalis ir 19 straipsnio 1 dalį, taip pat Direktyvos 2006/112 168, 169 ir 173–175 straipsnius, siekiant nustatyti atskaitos proporciją, taikomą vienoje valstybėje įsteigto filialo bendrosioms išlaidoms, kuriomis vienu metu prisidedama prie toje valstybėje narėje šio filialo vykdomų sandorių ir kitoje valstybėje narėje įsteigtos jo buveinės atliekamų sandorių.
- 56 Šiuo klausimu primintina, kad, pirma, tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 30 punkte nurodytą jurisprudenciją, yra iš esmės būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis. Teisė į prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitą atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, kainą (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 57 Teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 58 Šiomis aplinkybėmis, jei apmokestinamojo asmens ekonominė veikla vienu metu apima apmokestinamuosius sandorius ir neapmokestinamuosius PVM sandorius, jam reikia taikyti atskaitos tvarką, numatytą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 1 dalyje. Pagal tai, kas išdėstyta šio sprendimo 40–46 punktuose, matyti, kad atskaitos proporcija, susijusi su bendrosiomis išlaidomis, turi būti pagrįsta visais apmokestinamojo asmens ekonominiais sandoriais, remiantis Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje ir Direktyvos 2006/112 174 ir 175 straipsniuose įtvirtintais metodais.
- 59 Dėl atskaitos proporcijos, taikytinos vienoje valstybėje narėje įregistruoto filialo bendrosioms išlaidoms, kai apmokestinamasis asmuo vykdo sandorius tiek šioje valstybėje narėje, tiek valstybėje narėje, kurioje įsteigta jo buveinė, pažymėtina, kad į šią atskaitos proporciją sudarančios trupmenos skaitiklį kartu su

šio filialo įvykdytais apmokestinamaisiais sandoriais turi būti įtraukti tik tokie buveinės apmokestinamieji sandoriai, dėl kurių atsirastų teisė į atskaitą, jeigu jie būtų įvykdyti minėto filialo įregistravimo valstybėje narėje.

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 61 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalys ir 19 straipsnio 1 dalis, taip pat 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168, 169 ir 173–175 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad vienoje valstybėje narėje įregistruoto filialo patirtų išlaidų, išimtinai susijusių su kitoje valstybėje narėje įsteigtos šio filialo buveinės vienu metu pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamais ir šiuo mokesčiu neapmokestinamais sandoriais, atveju reikia taikyti atskaitos proporciją, gaunamą iš trupmenos, kurios vardiklį sudaro apyvarta be pridėtinės vertės mokesčio tik iš šių sandorių, o skaitiklį – apmokestinamieji sandoriai, dėl kurių taip pat atsirastų teisė į atskaitą, jeigu jie būtų įvykdyti minėto filialo įregistravimo valstybėje narėje, įskaitant atvejus, kai ši teisė į atskaitą atsiranda dėl to, kad filialas pasinaudojo pasirinkimo galimybe apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu šioje valstybėje atliekamus sandorius.
2. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 5 dalis ir 19 straipsnio 1 dalį, taip pat Direktyvos 2006/112 168, 169 ir 173–175 straipsnius reikia aiškinti taip, jog, siekiant nustatyti atskaitos proporciją, taikomą vienoje valstybėje įsteigto filialo bendrosioms išlaidoms, kuriomis vienu metu prisidedama prie šioje valstybėje narėje šio filialo vykdomų sandorių ir kitoje valstybėje narėje įsteigtos jo buveinės atliekamų sandorių, šios atskaitos proporciją sudarančios trupmenos vardiklyje turi būti atsižvelgiama į minėto filialo ir buveinės įvykdytus sandorius, o į minėtos trupmenos skaitiklį kartu su to paties filialo įvykdytais apmokestinamaisiais sandoriais turi būti įtraukti tik tokie šios buveinės apmokestinamieji sandoriai, dėl kurių atsirastų teisė į atskaitą, jeigu jie būtų įvykdyti atitinkamo filialo registracijos valstybėje narėje.

Parašai.