

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. rugsėjo 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – PVM grupė – Vidaus sėskaitė išrašymas už trečiojoje valstybėje buveiną turintios pagrindinės bendrovės paslaugas, kurias ji teikia savo filialui, priklausančiam valstybėje narėje esančiai PVM grupei – Apmokestinamojo pobūdžio paslaugos“

Byloje C-7/13

dėl *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Švedija) 2012 m. gruodžio 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. sausio 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

prieš

Skatteverket

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (pranešėjas), J.-C. Bonichot ir A. Arabadjiev,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2014 m. kovo 12 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige*, atstovaujamos M. Wetterfors,
- *Skatteverket*, atstovaujamos K. Alvesson,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Brighthouse, padedamos baristerio R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Cordewener ir J. Enegren,

susipažinęs su 2014 m. gegužės 8 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio, 9 straipsnio 1 dalies ir 11, 56, 193 ir 196 straipsni? ai?skiniu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (toliau – *Skandia Sverige*) ir *Skatteverket* (Švedijos mokes?i? institucija) gin?? d?l pastarosios sprendimo apmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM) Jungtin?se Valstijose ?steigtos bendrov?s *Skandia America Corp.* (toliau – SAC) paslaugas, teikiamas savo filialui *Skandia Sverige*.

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje skelbiama:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.“

5 PVM direktyvos 11 straipsnyje numatyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju prid?tin?s vert?s mokes?io komitetu <...>, kiekviena valstyb? nar? gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusius asmenis, kurie, b?dami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susij? finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

Valstyb? nar?, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kuri? reikia siekiant užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.“

6 PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies c ir k punktuose nustatyta:

„1. Kai toliau išvardintos paslaugos teikiamos asmenims, ?sisteigusiems už Bendrijos rib?, arba apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pa?ioje šalyje, kurioje ?sisteig?s paslaug? teik?jas, paslaug? teikimo vieta yra ten, kur paslaugas ?sigyjantis asmuo yra ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? padalin?, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatin? gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

<...>

c) konsultant?, inžinieri?, konsultacini? biur?, teisinink?, apskaitos ir kitos panašios paslaugos, taip pat duomen? apdorojimo ir informacijos teikimo paslaugos;

<...>

k) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, visų pirma nurodytos II priede.“

7 PVM direktyvos 193 straipsnyje skelbiama:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamasis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

8 PVM direktyvos 196 straipsnyje numatyta:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam teikiamos 56 straipsnyje nurodytos paslaugos, arba bet kuris asmuo, kuris yra registruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, kurioje priklauso mokėti PVM, ir kuriam teikiamos 44, 47, 50, 53, 54 ir 55 straipsniuose minėtos paslaugos, jei jas teikia toje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo.“

9 PVM direktyvos II priedas „56 straipsnio 1 dalies k punkte nurodytą elektroniniu būdu teikiamą paslaugų orientacinis sąrašas“ suformuluotas taip:

- „1) Tinklavinė kėrimas ir priegloba, nuotolinė programų ir įrangos priežiūra;
- 2) programinės įrangos tiekimas ir jos atnaujinimas;
- 3) vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybių naudotis duomenų bazėmis sudarymas;
- 4) muzikos, filmų ir žaidimų, įskaitant atsitiktinio laimėjimo ir lošimo žaidimus, bei politinių, kultūrinių, meno, sporto, mokslo ir pramoginių radijo ar televizijos transliacijų bei renginių tiekimas;
- 5) nuotolinio mokymo paslaugų teikimas.“

10 Europos Komisija 2009 m. liepos 2 d. priėmė pozicijų paaiškinantį komunikatą Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupavimo galimybių, numatytos PVM direktyvos 11 straipsnyje (COM(2009) 325 galutinis).

Švedijos teisė

11 PVM direktyva į nacionalinę teisę buvo perkelta 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu Nr. 200 (*mervärdesskattelagen (1994:200)*); toliau – PVM įstatymas).

12 Šio įstatymo 1 skyriaus 1 straipsniu, kuriame numatyta, kad PVM valstybei mokėtinas už vykdamą kinę veiklą atliekamą apmokestinamąjį paslaugų teikimą valstybės teritorijoje, siekiama į nacionalinę teisę perkelti PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

13 Šio skyriaus 2 straipsnio pirmosios pastraipos 1 punkte, kuriuo siekiama į nacionalinę teisę perkelti PVM direktyvos 193 ir 196 straipsnius, numatyta, kad bet kuris asmuo, teikiantis minėto skyriaus 1 straipsnyje nurodytas paslaugas, už šį sandorį, išskyrus sandorius, numatytus šios pirmos pastraipos 2–4 punktuose, privalo mokėti PVM. Iš minėtos pirmos pastraipos 2 punkto matyti, kad PVM įstatymo 5 skyriaus 7 straipsnyje numatytą paslaugų, kurias teikia užsienio monetas, gavėjas privalo mokėti pirkimo PVM.

14 Pagal PVM įstatymo 1 skyriaus 15 straipsnį užsienio apmokestinamasis asmuo yra tokio subjekto, kuris neturi registruotos verslo buveinės ar nuolatinio padalinio Švedijoje ir ten nuolat negyvena.

15 Šio ?statymo 5 skyriaus 7 straipsnio pirmoje pastraipoje, kuria ? nacionalin? teis? siekiama perkelti PVM direktyvos 56 straipsn?, numatyta, kad antroje pastraipoje nurodytos paslaugos teikiamos nacionalin?je teritorijoje, jei jos teikiamos iš Europos Sąjungai nepriklausan?ios valstyb?s, o paslaugos gav?jas yra ?kio subjektas, kuris turi registruot? buvein? Švedijoje. Šio 7 straipsnio antroje pastraipoje nurodytos paslaugos apima, be kita ko, konsultavimo ir analogiškas paslaugas, elektroniniu būdu teikiamas nuotolin?s program? prieži?ros ir programin?s ?rangos tiekimo ir jos atnaujinimo paslaugas.

16 Kalbant apie asmen? grup?s, kuri gali būti laikoma vienu PVM mok?toju, s?vok? (toliau – PVM grup?), Švedijos Karalyst?, pasinaudodama PVM direktyvos 11 straipsnyje numatyta galimybe, pri?m? PVM ?statymo 6a skyriaus 1–4 straipsnius, pagal kuriuos du ar daugiau ?kio subjekt? gali būti traktuojami kaip vienas ?kio subjektas (PVM grup?), o veikla, kuri? jie vykdo, gali būti traktuojama kaip viena veikla. Iš ši? nuostat? matyti, kad priklausyti PVM grupei gali tik nuolatin? padalin? Švedijoje turintis ?kio subjektas, tod?l PVM grup? gali sudaryti tik glaudžiai vienas su kitu finansiškai, ekonomiškai ar kitaip organizaciniais ryšiais susij? ?kio subjektai. Pagal tas pa?ias nuostatas PVM grup? sudaroma remiantis *Skatteverket* sprendimu registruoti gavus atitinkamos grup?s nari? paraišk?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

17 SAC 2007 ir 2008 m. buvo *Skandia* grup?s pasaulin? IT paslaug? pirk?ja ir vykd? ši? veikl? Švedijoje per savo filial? *Skandia Sverige*. SAC platino iš išor?s ?sigytas IT paslaugas ?vairioms *Skandia* grup?s bendrov?ms ir *Skandia Sverige*, kuri nuo 2007 m. liepos 11 d. ?registruota kaip PVM grup?s nar?. *Skandia Sverige* užduotis buvo apdoroti iš išor?s ?sigytas IT paslaugas ir pagaminti galutin? produkt? – vadinam? IT produkt? (*IT?produktion*). Tuomet šis galutinis produktas buvo teikiamas *Skandia* grup?s bendrov?ms – tiek esan?ioms PVM grup?je, tiek nesan?ioms. SAC ir *Skandia Sverige*, šio filialo ir kit? *Skandia* grup?s bendrovi? tarpusavyje teikiamos paslaugos buvo apmokestinamos 5 % dydžio ?kainiu, o išlaidos buvo paskirstomos išrašant vidaus s?skaitas.

18 *Skatteverket* nusprend? apmokestinti PVM SAC IT paslaug? teikim? bendrovei *Skandia Sverige* 2007 ir 2008 mokes?tiniais metais. Ši mokes?i? institucija, manydama, kad šios paslaugos yra apmokestinamieji sandoriai, nusprend?, kad SAC yra PVM mok?toja. Tod?l *Skandia Sverige*, kaip SAC filialas Švedijoje, taip pat buvo identifikuota kaip PVM mok?toja ir buvo ?pareigota sumok?ti mokes?io sum? už min?tas paslaugas.

19 *Skandia Sverige* pareišk? ieškin? dėl ši? sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme.

20 Šiomis aplinkyb?mis *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Stokholmo administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar iš išor?s nusipirkt? paslaug? tiekimas iš bendrov?s pagrindinio padalinio, esan?io tre?iojoje valstyb?je, filialui, esan?iam tam tikroje valstyb?je nar?je, paskirstant pirkimo išlaidas filialui, yra apmokestinamasis sandoris, jei filialas priklauso min?toje valstyb?je nar?je esan?iai PVM grupei?

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? teigiamas, ar tre?iojoje valstyb?je esantis pagrindinis padalinys turi b?ti vertinamas kaip valstyb?je nar?je ne?sisteig?s apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 196 straipsn?, ir ar tai reiškia, kad mokest? už šiuos sandorius privalo mok?ti pirk?jas?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

21 Savo pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori sužinoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dal?, 9 ir 11 straipsnius reikia aiškinti taip, kad paslaug?, kurias teikia tre?iojoje valstyb?je ?steigtas pagrindinis padalinys savo filialui, ?steigtam valstyb?je nar?je, teikimas yra apmokestinamasis sandoris, jei filialas yra PVM grup?s narys.

22 Šiuo aspektu reikia priminti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nustatyta, kad PVM apmokestinamas paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

23 PVM direktyvos 9 straipsnyje apibr?žiami „apmokestinamieji asmenys“. Š? status? turi asmenys, kurie „savarankiškai“ vykdo ekonomin? veikl?. Siekiant vienodai taikyti PVM direktyv? ypa? svarbu, kad jos III antraštin?je dalyje pateikiama „apmokestinamojo asmens“ s?voka b?t? aiškinama autonomiškai ir vienodai.

24 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? paslaug? teikimas tik tuomet apmokestinamas, jei tarp paslaugos teik?jo ir paslaugos gav?jo yra teisinis ryšys, pasireiškiantis tarpusavyje teikiamomis paslaugomis (Sprendimo *FCE Bank*, C?210/04, EU:C:2006:196, 34 punktas ir jame nurodyta teism? praktika).

25 Siekiant nustatyti, ar toks teisinis ryšys egzistuoja tarp bendrov?s nerezident?s ir vieno iš jos filial?, kad b?t? galima suteiktas paslaugas apmokestinti PVM, reikia patikrinti, ar šis filialas vykdo savarankišk? ekonomin? veikl?. Šiuo klausimu reikia išsiaiškinti, ar toks filialas gali b?ti laikomas savarankišku b?tent ta prasme, kad jis patiria su savo veikla susijusi? ekonomin? rizik? (Sprendimo *FCE Bank*, EU:C:2006:196, 35 punktas).

26 *Skandia Sverige*, kaip SAC filialas, neveikia savarankiškai ir pati neprisiima ekonomin?s rizikos, susijusios su veiklos vykdymu. Be to, b?dama filialas, pagal nacionalin?s teis?s aktus neturi nuosavo kapitalo, o jos aktyvai yra SAC turto dalis. Tod?l *Skandia Sverige* yra priklausoma nuo SAC ir ji pati n?ra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsn?.

27 Kalbant apie susitarimo d?l s?naud? pasidalijimo buvim?, pagrindin?je byloje išreikšt? išrašant vidaus s?skaitas, tai n?ra reikšminga aplinkyb?, nes d?l tokio susitarimo nesider?jo savarankiškos šalys (Sprendimo *FCE Bank*, EU:C:2006:196, 40 punktas).

28 Ta?iau akivaizdu, kad *Skandia Sverige* yra PVM grup?s, sudarytos remiantis PVM direktyvos 11 straipsniu, nar? ir tod?l kartu su kitomis nar?mis yra vienas apmokestinamasis asmuo. Šiai PVM grupei PVM tikslais kompetentinga nacionalin? valdžios institucija suteik? identifikacijos numer?.

29 Šiuo aspektu reikia priminti, kad PVM grup?s nariai, prilyginti vienam apmokestinamajam asmeniui, toliau nebegali atskirai pateikti PVM deklaracij? ir grup?je ar už jos rib? b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes tik vienintelis apmokestinamasis asmuo gali pateikti šias deklaracijas (Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C?162/07, EU:C:2008:301, 19 punktas). Iš to

matyti, kad esant tokiai situacijai trečiojo asmens paslaugų teikimas PVM grupės nariui PVM tikslais turi būti traktuojamas kaip paslaugų teikimas ne šiam nariui, bet pačiai PVM grupei, kuriai jis priklauso.

30 Todėl PVM tikslais paslaugos, teikiamos bendrovės, kaip antai SAC, savo filialui, kuris yra PVM grupės narys, kaip antai *Skandia Sverige*, turėtų būti traktuojamos ne kaip paslaugos, teikiamos jam, bet kaip PVM grupei teikiamos paslaugos.

31 Kadangi bendrovės, kaip antai SAC, atlygintinai teikiamos paslaugos savo filialui vien tik PVM požiūriu turi būti traktuojamos kaip suteiktos PVM grupei ir kadangi jos negali būti laikomos vienu apmokestinamuoju asmeniu, darytina išvada, kad tokios paslaugų teikimas yra apmokestinamasis sandoris pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

32 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 9 ir 11 straipsnius reikia aiškinti taip, kad paslaugų, kurias teikia trečiojoje valstybėje įsteigtas pagrindinis padalinys savo filialui, įsteigtam valstybėje narėje, teikimas yra apmokestinamasis sandoris, jei filialas yra PVM grupės narys.

Dėl antrojo klausimo

33 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 56, 193 ir 196 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad esant tokiai situacijai, kokia yra pagrindinėje byloje, kai trečiojoje valstybėje įsteigtas bendrovės pagrindinis padalinys teikia atlygintinas paslaugas tos pačios bendrovės filialui, įsteigtam valstybėje narėje, ir kai minėtas filialas yra šios valstybės narės PVM grupės narys, ši PVM grupė, kaip paslaugų gavėja, privalo mokėti PVM.

34 Reikia priminti, kad PVM direktyvos 196 straipsnyje numatyta, kad nukrypstant nuo bendros taisyklės, tvirtintos šios direktyvos 193 straipsnyje, pagal kurią PVM valstybėje narėje moka apmokestinamasis asmuo, teikiantis apmokestinamąsias paslaugas, PVM moka apmokestinamasis asmuo, kuriam teikiamos tokios paslaugos, jei šios direktyvos 56 straipsnyje numatytas paslaugas teikia šioje valstybėje narėje neįsteigtas apmokestinamasis asmuo.

35 Šiuo aspektu pakanka konstatuoti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkto, paslaugų, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, teikimas yra apmokestinamasis sandoris pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą ir kad PVM grupė, kuriai priklauso ši paslaugų gavėja filialas, PVM tikslais traktuojama kaip tokios paslaugų gavėja.

36 Be to, neginijama, kad pagrindinėje byloje teikiamos paslaugos yra vienos iš PVM direktyvos 56 straipsnyje numatytų paslaugų.

37 Tokiomis aplinkybėmis ir kadangi taip pat neginijama, kad bendrovė, suteikusi šias paslaugas, yra įsteigta trečiojoje valstybėje ir yra atskiras nuo PVM grupės apmokestinamasis asmuo, būtent PVM grupė, kaip paslaugų gavėja, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 56 straipsnį, privalo mokėti PVM pagal PVM direktyvos 196 straipsnyje tvirtintą išimtį nustatančią nuostatą.

38 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, šis antrasis prejudicinis klausimas reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 56, 193 ir 196 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad esant tokiai situacijai, kokia yra pagrindiniame byloje, kai trečiojoje valstybėje įsteigtas bendrovės pagrindinis padalinys teikia atlygintinas paslaugas tos pačios bendrovės filialui, įsteigta valstybėje narėje, ir kai tas filialas yra šios valstybės narės PVM grupės narys, ši PVM grupė, kaip tokia paslaugą gavėja, privalo mokėti PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

39 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinis sprendimas pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimas turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies, 9 ir 11 straipsnius reikia aiškinti taip, kad paslaugų, kurias teikia trečiojoje valstybėje įsteigtas pagrindinis padalinys savo filialui, įsteigta valstybėje narėje, teikimas yra apmokestinamasis sandoris, jei filialas yra asmenys, kurie gali būti traktuojami kaip vienas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, grupės narys.**

2. **Direktyvos 2006/112 56, 193 ir 196 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad esant tokiai situacijai, kokia yra pagrindiniame byloje, kai trečiojoje valstybėje įsteigtas bendrovės pagrindinis padalinys teikia atlygintinas paslaugas tos pačios bendrovės filialui, įsteigta valstybėje narėje, ir kai tas filialas yra šios valstybės narės asmenys, kurie gali būti traktuojami kaip vienas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, grupės narys, ši grupė, kaip tokia paslaugą gavėja, privalo mokėti pridėtinės vertės mokestį.**

Parašai.

* Proceso kalba: švedų.