

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 9 straipsnis – Apmokestinamasis asmuo – Sūvoka – 11 straipsnis – PVM grupė – Pagrindinė buveinė ir filialas, esantys skirtingose valstybėse narėse – Pagrindinė buveinė, priklausanti PVM grupei, kurios narys nėra filialas – Pagrindinė buveinė, teikianti paslaugas filialui ir priskyrusi jam šią paslaugą išlaidas“

Byloje C-812/19

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) 2019 m. spalio 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. lapkričio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Danske Bank A / S, Danmark, Sverige Filial

prieš

Skatteverket

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Kumin, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas) ir P. G. Xuereb, generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial*, atstovaujamos T. Karlsson,
- *Skatteverket*, atstovaujamos K. Alvesson,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Nymann-Lindegren, P. Jespersen ir M. S. Wolff,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos E. Toutain ir E. de Moustier,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, K. Simonsson ir G. Tolstoy,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 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, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies, 9 straipsnio 1 dalies ir 11 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp *Danske Bank A / S, Danmark, Sverige filial*, Danijos bendrov?s *Danske Bank A/S* filialo Švedijoje, ir *Skatteverket* (Mokes?io agent?ra, Švedija) d?l *Skatterättsnämnden* (Mokes?io teis?s komisija, Švedija) išduoto individualaus išaiškinimo d?l *Mervärdesskattelagen* (1994:200) (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (1994:200)).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

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

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

5 Min?tos direktyvos 11 straipsnyje numatyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju prid?tin?s vert?s mokes?io komitetu (toliau – PVM komitetas), 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.“

Danijos teis?

6 Danijoje PVM direktyvos 11 straipsnis buvo perkeltas ? *Lov om merværdiafgift* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) 47 straipsnio 4 dal?. Šia nuostata, be kita ko, leidžiama keliems apmokestinamiesiems asmenims, turintiems t? pat? savinink?, registruoti Danijos PVM grup?. Iš šios dalies taip pat matyti, kad grup? gali b?ti susijusi tik su Danijoje ?steigtomis ?mon?mis, tod?l pagrindin? buvein? arba filialas gali tapti Danijos PVM grup?s nariais, tik jeigu jie yra nuolatiniai padaliniai Danijos teritorijoje.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

7 *Danske Bank* yra bendrov?, kurios pagrindin? buvein? yra Danijoje. Savo veikl? Švedijoje ji vykdo per šioje valstyb?je nar?je ?steigt? filial? *Danske Bank, Danmark, Sverige filial*. Pagrindin? *Danske Bank* buvein? priklauso Danijos PVM grupei (toliau – nagrin?jama Danijos PVM grup?), sudarytai pagal Danijos teis?s aktus, kuriais perkeltas PVM direktyvos 11 straipsnis. Jos Švedijos filialas nepriklauso Švedijos PVM grupei.

8 *Danske Bank* savo veiklai Skandinavijos šalyse naudoja informacin? platform?. Didžioji šios platformos dalis yra bendra visiems šios bendrov?s padaliniams. *Danske Bank* pagrindin? buvein? Švedijos filialui priskyr? platformos naudojimo veiklai Švedijoje išlaidas.

9 *Danske Bank* Švedijos filialo Mokes?i? teis?s komisijai pateiktu prašymu d?l mokes?i? teis?s išaiškinimo, be kita ko, buvo siekiama nustatyti, ar tai, kad pagrindin? *Danske Bank* buvein? priklauso Danijos PVM grupei, reiškia, jog taikant Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statym? (1994:200) ši grup? turi b?ti laikoma atskiru nuo šio filialo apmokestinamu asmeniu. Šis filialas taip pat siek? sužinoti, ar PVM grup?s teikiamos paslaugos, už kurias išlaidos priskiriamos jai, turi b?ti laikomos PVM tikslais suteiktomis paslaugomis ir ar jis, kaip paslaug? gav?jas, tur?jo mok?ti PVM Švedijoje.

10 2018 m. lapkri?io 23 d. individualiu išaiškinimu Mokes?i? teis?s komisija konstatavo, kad nagrin?jama Danijos PVM grup?, kuriai priklauso pagrindin? *Danske Bank* buvein?, ir šios bendrov?s filialas Švedijoje turi b?ti laikomi dviem atskirais apmokestinamaisiais asmenimis. Prisijungusi prie nagrin?jamos Danijos PVM grup?s pagal Danijos teis?s aktus PVM tikslais pagrindin? *Danske Bank* buvein? atsiskyr? nuo savo filialo Švedijoje. Min?ta komisija taip pat konstatavo, kad pagrindin?s *Danske Bank* buvein?s teikiamos paslaugos, kuri? teikimo išlaidos priskiriamos Švedijos filialui, turi b?ti laikomos paslaug? teikimu PVM tikslais.

11 *Danske Bank* filialas Švedijoje užgin?ijo Mokes?i? teis?s komisijos išaiškinim? *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija), tvirtindamas, kad pagrindin? *Danske Bank* buvein? ir šis filialas turi b?ti laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu ir kad min?tos pagrindin?s buvein?s šiam filialui suteiktos paslaugos neturi b?ti laikomos paslaugomis PVM tikslais. Min?tas filialas nevykdo savarankiškos ekonomin?s veiklos ir n?ra Švedijos PVM grup?s dalis, tod?l jis negali b?ti atskirtas nuo atitinkamos pagrindin?s buvein?s.

12 Mokes?i? agent?ra praš? patvirtinti š? išaiškinim?. Pagal Danijos teis?s aktus Danijos PVM grup?s nariais gali tapti tik Danijoje ?steigtos buvein?s. *Danske Bank* filialas Švedijoje nepatenka ? š? grup?, tod?l jo negalima laikyti sudaran?iu vien? apmokestinam?j? asmen? kartu su pagrindine šios bendrov?s buveine.

13 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad galimi du atitinkam? nuostat? aiškinimo variantai. Pirmasis š? nuostat? aiškinimas pagal 2006 m. kovo 23 d. Sprendime *FCE Bank* (C?210/04, EU:C:2006:196) suformuot? jurisprudencij? – Švedijos filialas, kuris n?ra nepriklausomas nuo pagrindin?s *Danske Bank* buvein?s ir nepriklauso Švedijos PVM grupei, priklauso tam pa?iam apmokestinamajam asmeniui kaip ir min?ta buvein?, net jei ši buvein? yra Danijos PVM grup?s narys. Antrasis galimas aiškinimas – manyti, kad prisijungusi prie

aptariamoms Danijos PVM grupės pagrindinė *Danske Bank* buveinė? PVM tikslais buvo atskirta nuo apmokestinamojo asmens, kurį sudarė ši buveinė? ir filialas Švedijoje, ir iš esmės buvo laikoma, kad jie sudaro vieną visumą, kiek tai susiję su tarp jų sudarytais sandoriais.

14 Taigi 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendime *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225) Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad filialas, kuris nėra nepriklausomas nuo užsienio bendrovės pagrindinės buveinės, bet priklauso PVM grupei valstybėje narėje, sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį su šios grupės nariais, todėl pagrindinės buveinės jam už atlygą teikiamos paslaugos turi būti laikomos suteiktomis ne jam, o PVM grupei. Taigi tai yra sandoriai tarp dviejų skirtingų apmokestinamųjų asmenų. Šis sprendimas susijęs su atveju, kai filialas priklauso PVM grupei, o šioje byloje tokios grupės narys yra pagrindinė buveinė.

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat remiasi iš 2015 m. spalio 26 d. PVM komiteto susitikimo Nr. 105 išplaukiančiomis gairėmis, iš kurių matyti, kad, anot daugumos dalyvių, tokiu atveju, koks nagrinėjamas, PVM grupė, kuriai priklauso pagrindinė buveinė valstybėje narėje, ir filialas, esantis kitoje valstybėje narėje, turi būti laikomi dviem atskirais apmokestinamaisiais asmenimis.

16 Šiomis aplinkybėmis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar kitoje valstybėje narėje įsisteigusio banko filialas [Švedijos Karalystėje] yra nepriklausomas apmokestinamasis asmuo tuo atveju, kai pagrindinė buveinė teikia paslaugas filialui ir priskiria tokio paslaugų teikimo išlaidas filialui, jeigu pagrindinė buveinė priklauso kitos valstybės narės PVM mokėtojų grupei, o Švedijos filialas nėra kurios nors Švedijos PVM mokėtojų grupės narys?“

Dėl prejudicinio klausimo

17 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis ir 11 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad valstybėje narėje esanti bendrovė pagrindinė buveinė, priklausant PVM grupei, sudarytai pagal šį 11 straipsnį, ir šios bendrovės filialas, įsteigtas kitoje valstybėje narėje, PVM tikslais turi būti laikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, kai ši pagrindinė buveinė minėtam filialui teikia paslaugas, kurių išlaidas ji jam priskyrė.

18 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

19 Pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį „apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

20 Dėl valstybėje narėje esančios bendrovės pagrindinės buveinės paslaugų teikimo jos filialui, esančiam kitoje valstybėje narėje, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad tokia paslauga apmokestinama, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikeičia paslaugomis. Nesant teisinio santykio 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 (2019 m. sausio 24 d. Sprendimo *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, 37 ir 38 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

21 Siekiant nustatyti, ar toks teisinis ryšys egzistuoja, reikia patikrinti, ar filialas vykdo

savarankišką ekonominę veiklą. Šiuo klausimu reikia išsiaiškinti, ar toks filialas gali būti laikomas savarankišku būtent ta prasme, kad jis patiria su savo veikla susijusią ekonominę riziką (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 23 d. Sprendimo *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 35 punktą ir 2019 m. sausio 24 d. Sprendimo *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, 35 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

22 Vis dėlto, kiek tai susiję su teisinio santykio tarp bendrovės pagrindinės buveinės ir filialo kvalifikavimu, taip pat reikia atsižvelgti į galimą jų priklausymą PVM grupei, sudarytai pagal PVM direktyvos 11 straipsnio pirmą pastraipą.

23 Pagal šią nuostatą valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį laikyti jos teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

24 Pačiame 11 straipsnio tekste numatytas teritorinis apribojimas, todėl valstybės narės negali numatyti PVM grupės, kuri sudaro kitoje valstybėje narėje įsisteigęs asmenys. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, pagal Danijos teisės aktus, kuriais perkeliama ši nuostata, Danijos PVM grupei gali priklausyti tik Danijoje esančios nuolatinės buveinės.

25 Dėl priklausymo PVM grupei, sudarytai pagal PVM direktyvos 11 straipsnį, pasekmių Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokia grupė yra vienas apmokestinamasis asmuo. PVM grupės nariai, prilyginti vienam apmokestinamajam asmeniui, toliau negali atskirai pateikti PVM deklaracijų ir grupėje ar už jos ribų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes tik vienintelis apmokestinamasis asmuo gali pateikti šias deklaracijas (2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 28 ir 29 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

26 Darytina išvada, kad, kai bendrovės pagrindinė buveinė ir filialas yra skirtingose valstybėse narėse ir vienas iš jų priklauso PVM grupei, teisinis ryšys tarp jų turi būti vertinamas atsižvelgiant, pirma, į šios grupės prilyginimą vienam apmokestinamajam asmeniui ir, antra, į šios grupės teritorines ribas.

27 Teisingumo Teismas nusprendė, kad paslaugos, kurias ne valstybėje narėje įsisteigusi pagrindinė buveinė suteikė savo filialui, kuris yra įsisteigęs valstybėje narėje, reiškia apmokestinamuosius sandorius tuo atveju, kai filialas yra PVM mokėtojų grupės narys (2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 32 punktas). Šiame sprendime tvirtintas principas taip pat taikomas, kai paslaugas tarpusavyje teikia valstybėje narėje esanti pagrindinė buveinė, kuri priklauso PVM grupei šioje valstybėje narėje, ir kitoje valstybėje narėje įsteigtas filialas.

28 Šiuo atveju pagrindinė *Danske Bank* buveinė priklauso nagrinėjamai Danijos PVM grupei. Dėl priklausymo šiai PVM grupei PVM tikslais reikia manyti, kad būtent ši grupė teikia pagrindinę byloje nagrinėjamas paslaugas.

29 Be to, atsižvelgiant į teritorinius apribojimus, kylančius iš PVM direktyvos 11 straipsnio pirmos pastraipos, *Danske Bank* filialas Švedijoje negali būti laikomas priklausančiu nagrinėjamai Danijos PVM grupei.

30 Vadinasi, PVM tikslais Danijos PVM grupė, kuriai priklauso pagrindinė *Danske Bank* buveinė, ir šios bendrovės filialas Švedijoje negali būti laikomi kartu sudarančiais vieno apmokestinamojo asmens.

31 N? vienas iš *Danske Bank* pateikt? argument? negali paneigti šios išvados.

32 *Danske Bank* teigia, kad situacija, d?l kurios buvo priimtas 2014 m. rugs?jo 17 d. Sprendimas *Skandia America (USA), filial Sverige* (C?7/13, EU:C:2014:2225), ir pagrindin?je byloje nagrin?jama situacija skiriasi, o tai pateisina skirting? vertinim?. Vis d?lto nei aplinkyb?, kad pagrindin?je byloje, priešingai nei byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, PVM grupei priklauso ne filialas, o pagrindin? *Danske Bank* buvein?, nei aplinkyb?, kad min?ta pagrindin? buvein? yra ne tre?iojoje valstyb?je, o valstyb?je nar?je, negali paneigti min?tame sprendime padarytos išvados, atsižvelgiant ? pagal PVM direktyvos 11 straipsn? ?steigtoms grup?ms taikomas teritorines ribas.

33 Be to, priešingai, nei teigia *Danske Bank*, nors pagal PVM direktyvos 11 straipsnio formuluot? valstybei narei draudžiama išpl?sti PVM grup?s taikymo srit? subjektams, ?steigtiems ne jos teritorijoje, vis d?lto ? tai, kad šioje valstyb?je nar?je egzistuoja PVM grup?, prireikus turi b?ti atsižvelgiama siekiant apmokestinti kitose valstyb?se nar?se, be kita ko, kai jos vertina j? teritorijoje ?sisteigusio filialo mokestines prievoles.

34 D?l mokes?i? neutralumo principo, kuriuo taip pat remiasi *Danske Bank*, primintina, kad jis yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, pagal kur? draudžiama PVM poži?riu skirtingai vertinti panašias, tarpusavyje konkuruojan?ias ?kines operacijas (šiuo klausimu žr. 2008 m. geguž?s 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C?162/07, EU:C:2008:301, 25 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?). Atsižvelgiant ? PVM grup?s sudarymo pasekmes ir jos teritorines ribas, sandoris, sudarytas tarp Švedijoje esan?io *Danske Bank* filialo ir aptariamoms Danijos PVM grup?s, kuriai priklauso šios bendrov?s pagrindin? buvein?, negali b?ti laikomas panašiu ? filialo ir pagrindin?s buvein?s, kuri nepriklauso PVM grupei, sudaryt? sandor?.

35 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis ir 11 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad valstyb?je nar?je esanti bendrov?s pagrindin? buvein?, priklausanti PVM grupei, sudarytai pagal š? 11 straipsn?, ir šios bendrov?s filialas, ?steigtas kitoje valstyb?je nar?je, PVM tikslais turi b?ti laikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, kai ši pagrindin? buvein? min?tam filialui teikia paslaugas, kuri? išlaidas ji jam priskyr?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

36 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis ir 11 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad valstyb?je nar?je esanti bendrov?s pagrindin? buvein?, priklausanti prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) grupei, sudarytai pagal š? 11 straipsn?, ir šios bendrov?s filialas, ?steigtas kitoje valstyb?je nar?je, PVM tikslais turi b?ti laikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, kai ši pagrindin? buvein? min?tam filialui teikia paslaugas, kuri? išlaidas ji jam priskyr?.

Parašai.

* Proceso kalba: šved?.