

GENERALINIO ADVOKATO

MELCHIOR WATHELET IŠVADA,

pateikta 2014 m. gegužės 8 d.(1)

Byla C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

prieš

Skatteverket

(*Förvaltningsrätten i Stockholm* (Švedija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – PVM grupė – Vidaus sąskaitų išrašymas už trečiojoje valstybėje buveiną turinčios pagrindinės bendrovės paslaugas, kurias ji teikia savo filialui, priklausančiam PVM grupei valstybėje narėje – Apmokestinamojo arba neapmokestinamojo pobūdžio paslaugos“

I – Žanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant Jungtinėse Amerikos Valstijose steigtos bendrovės *Skandia America Corporation* filialo Švedijoje ir *Skatteverket* (Švedijos mokesčių inspekcija) ginčą dėl pastarosios sprendimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinti bendrovės *Skandia America Corporation* paslaugas, kurias ji teikia Švedijos filialui, registruotam Švedijoje kaip grupės, kuri sudaro kelios atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikomos bendrovės (toliau – PVM grupė), nariui.

2. Sprendime *FCE Bank* Teisingumo Teismas nusprendė, kad kitoje valstybėje narėje steigta nuolatinė įmonė, kuri nėra atskiras nuo bendrovės, kuriai ji priklauso, juridinis asmuo ir kuriai bendrovė teikia paslaugas, neturi būti laikoma PVM apmokestinamuoju asmeniu, net jei jai buvo priskirtos šios paslaugų teikimo sąnaudos(2).

3. Šioje byloje, susijusioje su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(3) 9 straipsnio 1 dalies, 11 ir 196 straipsnių išaiškinimu, iš esmės klausiama, ar Teisingumo Teismo sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodytas principas taikomas tokiu atveju, kai filialas priklauso valstybės, kurioje jis steigtas, PVM grupei ir, jeigu taip, ar PVM mokėtojas yra nagrinėjamų paslaugų teikėjas ar pirkėjas.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

4. PVM direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

5. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

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

6. Pagal PVM direktyvos 11 straipsnį:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu (toliau – PVM komitetas), kiekviena valstybė narė atskiru apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

Valstybė narė, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.“

7. PVM direktyvos 43 straipsnyje nustatyta:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

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

„1. Kai toliau išvardintos paslaugos teikiamos asmenims, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje, kurioje įsteigęs paslaugų teikėjas, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugas įsigyjantis asmuo yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatinį gyvenamoji vieta, arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

c) konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, apskaitos ir kitos panašios paslaugos, taip pat duomenų apdorojimo ir informacijos teikimo paslaugos;

<...>

k) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, pavyzdžiui, II priede nurodytos paslaugos;

<...>“

9. Pagal PVM direktyvos 193 straipsnį:

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

10. Pagal PVM direktyvos 196 straipsnį:

„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.“

11. II priedas „56 straipsnio 1 dalies k punkte nurodytą elektroniniu būdu teikiamą paslaugą orientacinis sąrašas“ suformuluotas taip:

- „1) Tinklavinė kėrimas ir priegloba, nuotolinė programų ir rangos priežiūra;
- 2) programinės rangos tiekimas ir jos atnaujinimas;
- 3) vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybių naudotis duomenų bazėmis sudarymas;
- 4) muzikos, filmų ir žaidimų, skaitant 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.“

B – Švedijos teisė

12. 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 200 (*Mervärdesskattelagen*, 1994:200) 6a skyriaus 14 straipsniuose numatyta, kad du ar daugiau ūkio subjektų gali būti traktuojami kaip vienas ūkio subjektas (PVM grupė), o veikla, kuri jie vykdo, gali būti traktuojama kaip viena veikla. Priklausyti PVM grupei gali tik nuolatinis padalinis Švedijoje turintis ūkio subjektas. PVM grupė gali sudaryti tik glaudžiai vienas su kitu finansiškai, ekonomiškai ar kitaip organizaciniais ryšiais susiję ūkio subjektai. PVM grupė sudaroma remiantis *Skatteverket* sprendimu registruoti gavus narių paraišką. Ši nuostata buvo priimta remiantis PVM direktyvos 11 straipsnio suteikta teise.

13. Šio įstatymo 5 skyriaus 7 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad antroje pastraipoje nurodytos paslaugos teikiamos nacionalinėje teritorijoje, jei jos teikiamos iš ES nepriklausančios valstybės, o pirkėjas yra ūkio subjektas, kuris turi registruotą buveinę Švedijoje. Pirmiausia tai konsultavimo paslaugos ir kt., taip pat elektroniniu būdu teikiamos nuotolinės programų priežiūros ir programinės rangos tiekimo ir jos atnaujinimo paslaugos. Šia nuostata siekiama įgyvendinti PVM direktyvos 56 straipsnį.

14. Minėto įstatymo 1 skyriaus 2 straipsnio pirmosios pastraipos 1 punkte nustatyta, kad bet kuris asmuo, teikiantis to paties skyriaus 1 straipsnyje nurodytas paslaugas, už sandorą privalo mokėti PVM. Iš to paties 2 straipsnio pirmosios pastraipos 2 punkto matyti, kad už užsienio prekybininko siūlomą paslaugą, kurias apima 5 skyriaus 7 straipsnis, pirkėjas turi mokėti pirkimo PVM. Šiomis nuostatomis siekiama įgyvendinti PVM direktyvos 193 ir 196 straipsnius.

15. Pagal šio įstatymo 1 skyriaus 15 straipsnį „užsienio prekybininkas“ reiškia ūkio subjektą, kuris neturi nei registruotos verslo buveinės ar nuolatinio padalinio Švedijoje, nei nuolatinės gyvenamosios vietos ar vietos, kurioje paprastai gyvena Švedijoje.

III – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16. *Skandia America Corporation* yra pagal Delavero (Jungtinės Amerikos Valstijos) teisę registruota bendrovė, kurios registruota verslo buveinė yra Jungtinėse Amerikos Valstijose. Ji priklauso draudimo grupei *Old Mutual*, kurios patronuojančioji bendrovė *Old Mutual plc* steigta Jungtinėje Karalystėje. 2007 ir 2008 m. mokestiniu laikotarpiu *Skandia America Corporation* buvo grupės pasaulinė IT paslaugų pirkėja. Ji platino iš išorės sigytas IT paslaugas vairioms grupės bendrovėms arba filialams, taip pat savo filialui Švedijoje.

17. Švedijos filialas registruotas draudimo bendrovės *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ)* PVM grupėje nuo 2007 m. liepos 11 d. Jo užduotis buvo apdoroti *Skandia America Corporation* teikiamas IT paslaugas ir pagaminti galutinį produktą – IT produktą. Tuomet šis IT produktas buvo teikiamas grupės bendrovėms – tiek esančioms PVM grupėje, tiek nesančioms. *Skandia America Corporation* ir jos filialo Švedijoje, šio filialo ir kitų grupės bendrovių tarpusavyje teikiamos paslaugos buvo apmokestinamos 5 proc. dydžio kainiu („mark-up“). Išlaidos *Skandia America Corporation* ir jos filialui Švedijoje buvo paskirstomos išrašant vidaus sąskaitas.

18. Kadangi *Skandia America Corporation* paslaugos, kurias ji teikia savo filialui Švedijoje, yra apmokestinami sandoriai, *Skatteverket* nusprendė jas apmokestinti PVM, kurį turi sumokėti *Skandia America Corporation*. Atsižvelgdama į tai, *Skatteverket* registravo Švedijos filialą kaip PVM mokėtoją ir, remdamasi tuo, kad jis yra *Skandia America Corporation* nuolatinis padalinys Švedijoje, debetavo mokestį į registruodama.

19. *Skandia America Corporation* filialas Švedijoje šį sprendimą apskundė prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui prašydamas jį panaikinti ir tvirtindamas, kad nebuvo teisinio pagrindo apmokestinti pagrindinės bendrovės ir jos filialo tarpusavio sandorius ir registruoti filialą kaip PVM mokėtoją jau registravus PVM grupę.

20. Kadangi Teisingumo Teismas dar nesprendė pagrindinėje byloje pateiktą su PVM susijusį klausimą, prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar iš išorės nusipirktų paslaugų tiekimas iš bendrovės pagrindinio padalinio, esančio trečiojoje valstybėje, filialui, esančiam tam tikroje valstybėje narėje, paskirstant pirkimo išlaidas filialui, yra apmokestinamasis sandoris, jei filialas priklauso minėtoje valstybėje narėje esančiai PVM grupei?

2) Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar trečiojoje valstybėje esantis pagrindinis padalinys turi būti vertinamas kaip valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 196 straipsnį, ir tai reiškia, kad mokestį už sandorius privalo mokėti pirkėjas?“

IV – Procesas Teisingumo Teisme

21. 2013 m. sausio 7 d. Teisingumo Teismui buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą. *Skandia America Corporation*, *Skatteverket*, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, taip pat Europos Komisija pateikė rašytines pastabas.

22. Per 2014 m. sausio 21 d. teismo posėdį Teisingumo Teismas pateikė šalims tokį klausimą:

„Taikant Teisingumo Teismo procedūros reglamento 61 straipsnio 1 dalį šalys raginamos priimti pozicijų tokiu klausimu: ar atsižvelgiant į Sprendime *FCE Bank* [EU:C:2006:196] tvirtintą teismo

praktik? valstyb?je nar?je ?steigtas tre?iosios valstyb?s bendrov?s filialas gali b?ti laikomas „tos valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusi asmeniu“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 11 straipsn??”

23. Per 2014 m. kovo 12 d. vykus? pos?d? *Skandia America Corporation*, Švedijos, Vokietijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s ir Komisija pateik? žodines pastabas.

V – Analiz?

A – D?l pirmojo prejudicinio klausimo

24. Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar iš išor?s nusipirkt? paslaug? teikimas iš bendrov?s pagrindinio padalinio, esan?io tre?iojoje valstyb?je, filialui, esan?iam valstyb?je nar?je, paskirstant pirkimo išlaidas filialui, yra PVM apmokestinamas sandoris, jei filialas priklauso valstyb?je nar?je esan?iai PVM grupei.

25. Kitaip tariant, šis klausimas susij?s su Sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodyto principo taikymo problema, kai tre?iojoje valstyb?je ?steigtas bendrov?s filialas priklauso valstyb?je nar?je, kurioje jis ?steigtas, esan?iai PVM grupei. Šioje byloje Teisingumo Teismas nusprend?, kad „kitoje valstyb?je nar?je ?steigta nuolatin? ?mon?, kuri n?ra atskiras nuo bendrov?s, kuriai ji priklauso, juridinis asmuo ir kuriai bendrov? teikia paslaugas, neturi b?ti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, net jei jai buvo priskirtos ši? paslaug? teikimo s?naudos“(4).

1. Šali? argumentai

26. *Skandia America Corporation* ir Vokietijos vyriausyb? mano, kad filialas gali priklausyti PVM grupei atskirai nuo pagrindin?s bendrov?s. Vokietijos vyriausyb? pirmiausia tvirtina, kad, remiantis nuostata „valstyb?s nar?s [kurioje yra grup?] teritorijoje ?sisteig? asmenys“, PVM direktyvos 11 straipsnis taikomas šios valstyb?s nar?s teritorijoje esantiems užsienio apmokestinam?j? asmen? nuolatiniams padaliniams.

27. *Skandia America Corporation* ir Vokietijos vyriausyb? taip pat mano, kad Sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodytas ?mon?s vienyb?s principas taikomas pagrindinei bendrovei ir filialui ir tuomet, kai filialas priklauso PVM grupei. Pasak j?, PVM direktyvos 11 straipsnyje valstybei narei nesuteikiama teis? dirbtinai padalyti pagrindin? bendrov? ir jos filial? ? du apmokestinamuosius asmenis.

28. Šiuo klausimu *Skandia America Corporation* mano, kad jos filialas Švedijoje yra nepakankamai savarankiškas, kad gal?t? veikti savo vardu, pats priimti atsakomyb? ir vykdomos ekonomin?s veiklos rizik? taip, kad filialas ir pagrindin? bendrov? tur?t? su PVM susijus? apyvart?. D?l Sprendimo *FCE Bank* (EU:C:2006:196) 36–40 punktuose nurodyt? priežas?i? ir pirmiausia d?l to, kad filialas neprisiima su bendrov?s vykdoma veikla susijusios ekonomin?s rizikos ir neturi negr?žintinai perduoto kapitalo, *Skandia America Corporation* tvirtina, kad jos filialas negali b?ti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu d?l jam priskirt? su IT paslaug?, ?gyt? iš išor?s, apdorojimu susijus? išlaid?.

29. Savo ruožtu Vokietijos vyriausyb? mano, kad ?mon?s vienyb?s principas turi poveik? tik tam pa?iam juridiniam asmeniui priklausan?ioms bendrov?ms ir, apmokestinant PVM grupes, tik grup?s nariams, turintiems buvein? valstyb?je nar?je, kurioje yra grup?. Tod?l, pasak Vokietijos vyriausyb?s, skirting? juridini? asmen?, priklausan?i? PVM grupei, tarpusavyje teikiamos vidaus paslaugos neapmokestinamos PVM tikslais, kol apsiribojama sandoriais, kuriuose dalyvauja tik valstyb?je nar?je, kurioje yra PVM grup?, esan?ios bendrov?s (?skaitant pagrindines bendroves). Kadangi viena iš paslaugas teikian?i? šali? yra valstyb?je nar?je, kurioje yra PVM grup?,

neįsisteigusi bendrovė (įskaitant pagrindinę bendrovę), šios paslaugos apmokestinamos PVM tikslais.

30. Savo ruožtu ir Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad Teisingumo Teismo sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodytas principas šiuo atveju yra taikytinas ir kad pagrindinės bendrovės ir jos filialo tarpusavyje teikiamos paslaugos neturi būti apmokestintos.

31. Tačiau, priešingai nei *Skandia America Corporation* ir Vokietijos vyriausybė, Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad filialas negali savarankiškai priklausyti PVM grupei. Ji remiasi PVM direktyvos 11 straipsnio formuluote, pagal kurią „valstybės narės [kurioje įsteigta PVM grupė] teritorijoje įsisteigę asmenys yra teisiškai savarankiški“(5).

32. Jungtinės Karalystės vyriausybė tvirtina, kad sūvoka „įsisteigę asmenys“ turi apimti visų juridinių asmenų kartu su minimu filialu, ir konstatuoja, kad šiuo atveju toks „asmuo“ yra Švedijoje savo filialą įsteigusi *Skandia America Corporation*, o ne pats filialas.

33. *Skatteverket*, Švedijos vyriausybė ir Komisija prieštarauja tokiam PVM direktyvos 9 ir 11 straipsnių aiškinimui. Nors jos neginčija Sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodyto principo, tačiau mano, kad jis netaikytinas, kai prie PVM grupės prisijungia tik filialas. Tačiau remdamosi PVM direktyvos 11 straipsnyje įtvirtintu vieno apmokestinamojo asmens principu jos mano, kad filialui prisijungus prie PVM grupės, filialas ir pagrindinė bendrovė nebūra tas pats apmokestinamasis asmuo.

34. Grįsdamos savo poziciją *Skatteverket*, Švedijos vyriausybė ir Komisija pirmiausia cituoja Sprendimą *Ampliscientifica ir Amplifin*, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad „[PVM direktyvos 11] straipsnyje numatytos schemos įgyvendinimas reiškia, jog šios nuostatos pagrindu priimti nacionalinės teisės aktai turi leisti, kad asmenys, visų pirma finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusios bendrovės, būtų laikomi nebe atskirais apmokestinamais PVM asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu“(6).

35. *Skatteverket*, Švedijos vyriausybė ir Komisija remiasi šiuo vieno apmokestinamojo asmens principu norėdamos pasakyti, kad filialo prisijungimo prie PVM grupės PVM tikslais pasekmė yra dviejų apmokestinamųjų asmenų – *Skandia America Corporation* pagrindinio padalinio ir PVM grupės, įskaitant šios bendrovės filialą, – tarpusavio paslaugų teikimas.

36. Dėl galimybių bendrovės filialui tapti PVM grupės nariu prie jos neprisijungiant pagrindinei bendrovei Komisija mano, kad PVM direktyvos 11 straipsnyje įtvirtinta sūvoka „tos valstybės narės teritorijoje įsisteigę asmenys“ turi būti aiškinama taip, kaip ji nurodė savo Komunikate Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupavimo galimybių, numatytos Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 11 straipsnyje (toliau – Komunikatas)(7).

37. Pagal Komunikatą šios sūvokos reiškia, kad užsienyje įsteigti filialai, priklausantys valstybėje narėje, kurioje yra PVM grupė, įsteigtiems juridiniams asmenims, negali prisijungti prie PVM grupės. Priešingai, prie PVM grupės gali prisijungti valstybės narės, kurioje yra PVM grupė, teritorijoje įsteigti filialai, priklausantys užsienyje įsteigtiems juridiniams asmenims.

38. Taigi *Skatteverket*, Švedijos vyriausybė ir Komisija mano, kad nagrinėjamo Švedijos filialo prisijungimas prie PVM grupės nekelia abejonių dėl Sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodyto principo.

2. Vertinimas

39. Mano analizės ataskaitos taškas yra PVM direktyvos 11 straipsnis, pagal kurį „kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“.
40. Kaip Teisingumo Teismas nurodė per posėdį šalims pateiktame klausime, visų pirma reikėtų nustatyti, ar filialas gali priklausyti PVM grupei valstybėje narėje, kurioje jis įsteigtas, t. y. kai bendrovė, kuriai priklauso filialas, neprisijungusi prie grupės ir įsisteigusi ne toje pačioje valstybėje narėje. Kitaip tariant, reikėtų nustatyti, ar *Skandia America Corporation* filialas Švedijoje gali būti laikomas Švedijos teritorijoje įsisteigusiu asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 11 straipsnį.
41. Šių sąvokų Teisingumo Teismas jau nagrinėjo byloje *Komisija / Airija*(8), nors ir susitelkdamas tik į pakankamai specifinį klausimą, ar PVM direktyvos 11 straipsnyje vartojama sąvoka „asmuo“ taikoma „apmokestinamajam asmeniui“, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 9 straipsnį.
42. Priešingai, nei per posėdį teigė Švedijos ir Vokietijos vyriausybės, tvirtindamos, kad neapmokestinamieji asmenys gali būti įtraukti į PVM grupę(9), Teisingumo Teismas į PVM grupę neleido įtraukti filialų atskirai nuo pagrindinių bendrovių.
43. Iš tikrųjų tai, kad Sprendime *Komisija / Airija* (EU:C:2013:217) Teisingumo Teismas nusprendė, jog „asmuo“ nėra „apmokestinamasis asmuo“, paprasčiausiai reiškia, kad keli asmenys, kurie patys nėra apmokestinamieji asmenys, steigdami PVM grupę, gali visi kartu sudaryti „atskirą apmokestinamąjį asmenį“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, t. y. „kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Todėl šiame Sprendime *Komisija / Airija* Teisingumo Teismas neapibrėžė sąvokos „asmuo“, kuri vartojama PVM direktyvos 11 straipsnyje.
44. Pabrėžiu PVM direktyvos 9 ir 11 straipsniuose vartojamos terminologijos skirtumą. 9 straipsnis taikomas „[bet kuriam asmeniui], kuris <...> vykdo ekonominę veiklą“(10), o 11 straipsnis – „valstybės narės [kurioje įsteigta PVM grupė] teritorijoje įsisteigusiems asmenims, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais“(11).
45. Mano manymu, šis skirtumas parodo, kad 11 straipsnio taikymo *ratione personae* sritis yra siauresnė nei 9 straipsnio. Todėl sąvoka „asmuo“ gali būti suprantama tik įprasta reikšme – „tas, kas turi teisinį subjektiškumą“(12), t. y. fizinis arba juridinis asmuo, o tai dar labiau apriboja nei paprasčiausia sąvoka „bet kuris asmuo“. Šis skirtumas parodytas Sprendime *Heerma*, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ apima ne tik fizinius ir juridinius asmenis, bet ir juridinio statuso neturinčius subjektus, pavyzdžiui, pagal Nyderlandų teisę įsteigtą pilietinę organizaciją(13). Nemanau, kad toks išaiškinimas būtų įmanomas, jeigu ir 9 straipsnis būtų grindžiamas sąvoka „asmuo“.
46. Todėl, kaip konstatavo Jungtinės Karalystės vyriausybė, tam, kad subjektas galėtų prisijungti prie PVM grupės, jis turi būti atskiras „asmuo“, o taip nėra filialo atveju.
47. Be to, kadangi pagrindinė bendrovė ir jos filialas yra vienas juridinis asmuo, nėra vienas iš jų negali būti PVM apmokestinamasis asmuo.
48. Iš tikrųjų, kaip generalinis advokatas P. Léger paaiškino savo išvados byloje *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582) 56 punkte, „laikydamosi [PVM direktyvos 11] straipsnio nuostatą dėl

konsultacijų su patariamuoju pridėtinų vertės mokesčio komitetu valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiškai, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais bei organizaciniais ryšiais. Kaip nurodo Jungtinės Karalystės vyriausybė, ši nuostata gali būti suprantama priešingai, jog tas pats juridinis asmuo gali būti tik vienu apmokestinamuoju asmeniu“.

49. Išvada, pagal kurią filialas, kaip toks, negali prisijungti prie PVM grupės, jeigu jis neįtraukta ir bendrovė, kuriai jis priklauso, visiškai atitinka Sprendimo *FCE Bank* (EU:C:2006:196) ir tam neprieštaruoja nė viena šalis. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, jog „paslaugos apmokestinamos tik tuomet, jeigu tarp paslaugų teikėjo ir paslaugos gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kurio metu abipusiškai suteikiamos paslaugos“ (14). Jis nusprendė, kad filialas savarankiškai nevykdo ekonominės veiklos, kadangi jis pats nepatiria su bendrove, kuriai jis priklauso, veiklos vykdymu susijusios ekonominės rizikos (15). Galiausiai jis priėjo išvadą, kad filialas, neturintis atskiro nuo pagrindinės bendrovės, kuriai jis priklauso, juridinio asmens statuso, neturėtų būti laikomas savarankišku apmokestinamuoju asmeniu (16).

50. Be to, *Skatteverket*, Švedijos vyriausybė ir Komisija mano, kad Sprendimas *FCE Bank* (EU:C:2006:196) netaikytinas tokiu atveju, kai filialas yra PVM grupės narys, nes toks būdamas nustoja priklausyti apmokestinamajai bendrovei ir ima priklausyti kitam apmokestinamajam asmeniui – PVM grupei.

51. Komisija remiasi savo Komunikatu, kuriame nurodė, kad 11 straipsnis turi būti aiškinamas remiantis teritoriškumo ir fiskalinio suverenumo principais (17), pagal kuriuos visos valstybės narės už teritorijos ribų negali naudotis savo įgaliojimais mokesčių srityje. Todėl Komisija tvirtina, kad tik verslo subjektai, kurių kinės veiklos vykdymo vieta arba jų nuolatinė veikla vykdoma padaliniai yra tos valstybės narės, kuri įgyvendino šią galimybę, teritorijoje, ar užsienio verslo subjektų nuolatiniai padaliniai, esantys minėtų valstybės narės teritorijoje, gali sudaryti PVM mokėtojų grupę.

52. Manau, pagal PVM direktyvą ir Teisingumo Teismo praktiką toks požiūris neleistinas. Be to, pasak paties Komisijos, jos pozicija „iš pirmo žvilgsnio gali atrodyti nesuderinama su sprendimu byloje *FCE Bank* (EU:C:2006:196)“ (18). Priešingai, nei mano Komisija, tai, kad šiame sprendime nenurodyta PVM grupių padėtis, nepateisina to, kad filialas, kaip toks, gali prisijungti prie PVM grupės.

53. Be to, Komisijos argumentu, kad, būdamas PVM grupės narys, filialas priklauso kitam apmokestinamajam asmeniui, neatsakoma į iš anksto pateiktą klausimą, ar filialas, kaip toks, gali prisijungti prie PVM grupės.

54. Tai, kad pagrindinė bendrovė ir filialas vienas kitam teikia paslaugas už atlygą, neturi jokios reikšmės. Kaip savo Sprendime *FCE Bank* teigia Teisingumo Teismas, „susitarimo dėl sėnaudų padalijimo buvimas taip pat nėra svarbus šioje byloje, nes dėl tokio susitarimo nesiderėjo savarankiškos šalys“ (19). Be to, kaip pritaria *Skandia America Corporation*, kainos nustatymas ir išlaidų paskirstymas, remiantis bendrovės vidaus sprendimais, pirmiausia reikalingi siekiant nustatyti nuolatinio padalinio pelną (20).

55. Be to, Švedijos ir Vokietijos vyriausybės per posėdį paminėjo Sprendimo *Crédit Lyonnais* 33 punktą, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad „bendrovė, įsteigusi buveinę vienoje valstybėje narėje ir turinti nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje, dėl šio fakto turi būti laikoma įsteigta pastarojoje valstybėje narėje, kiek tai susiję su joje vykdoma veikla“ (21).

56. Tačiau, nors ši pastraipa susijusi su PVM grąžinimu, t. y. jo atskaitymu ar susigrąžinimu, o ne su PVM grupės sudarymu, šiame sprendime jokių būdu neleidžiama, kad filialas prisijungtų prie

PVM grupės atskirai nuo pagrindinės bendrovės. Labiau palaikau priešingą nei Švedijos ir Vokietijos vyriausybės poziciją – visos bendrovės įtraukimo į PVM grupę, nes nagrinėjama bendrovė yra „tos valstybės narės teritorijoje įsisteigęs asmuo“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 11 straipsnį, todėl, kad turi nuolatinį padalinį valstybėje narėje, kurioje yra PVM grupė.

57. Galiausiai, paskutinis, bet ne mažiau reikšmingas aspektas yra su Sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodyto principo taikymu susijęs *Skandia America Corporation* tvirtinimas, kad Švedijos filialas, kaip toks, gali priklausyti PVM grupei, o tai reiškia, kad ir paslaugos, tarpusavyje teikiamos pagrindinės Amerikoje esančios bendrovės ir jos filialo Švedijoje, taip pat šio filialo ir kitų PVM grupės narių, yra neapmokestinamos.

58. Panašus rezultatas, ypač domus draudimo sektoriui, kuriame taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas atleidimas nuo PVM, dėl kurio nėra PVM atskaitymo, gali būti gautas tik taikant dvi nesuderinamas taisyklės. Pagal Sprendimą *FCE Bank* (EU:C:2006:196) filialas ir bendrovė, kuriai jis priklauso, negali būti ir vienas ekonominės veiklos vykdytojas PVM tikslais, ir dėl to, kad tik filialas priklauso PVM grupei, būti atskirti tais pačiais PVM tikslais.

59. Papildau, kad pagal PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipį valstybės narės gali „patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata“. Ir Teisingumo Teismas bendrai pripažino, kad kova su mokesčių slėpimu ir galimu piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir siektinas tikslas(22).

3. Išvada

60. Atsižvelgdamas į šiuos teiginius, manau, kad *Skatteverket* sprendimas, kuriame Švedijoje esančiam *Skandia America Corporation* filialui, kaip tokiam, leidžiama prisijungti prie draudimo bendrovės *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ)* PVM grupės, yra neteisėtas pagal PVM direktyvos 11 straipsnį.

61. Toliau pateikta tvarka turi būti nurodyti keturi su šio neteisėtumo pasekmėmis, į kurias turi atsižvelgti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, susiję atvejai.

4. Neteisėtumo pasekmės

a) Sprendimas įtraukti filialą į PVM grupę atmestas

62. Šiuo atveju filialas nepriklauso PVM grupei. Todėl, taikant Sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodytą principą, *Skandia America Corporation* pagrindinio padalinio ir jos filialo Švedijoje tarpusavyje teikiamos paslaugos PVM tikslais neapmokestinamos.

63. Tačiau nagrinėjamo *Skandia America Corporation* filialo Švedijoje ir PVM grupės tarpusavyje teikiamos paslaugos PVM tikslais apmokestinamos. Taikant PVM direktyvos 193 straipsnį, pagal kurį „PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinamų <...> paslaugų teikimas“(23), PVM turi mokėti *Skandia America Corporation*.

b) Sprendimas įtraukti filialą į PVM grupę yra tinkamai išaiškintas

64. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo atveju sprendimą, kuriame filialui leidžiama prisijungti prie PVM grupės, galėtų aiškinti kaip atitinkantį Sąjungos teisę, kadangi prašymą prisijungti prie PVM grupės galėjo pateikti tik *Skandia America Corporation*, įsipareigodama visa prisijungti prie grupės.

65. Reikėtų nustatyti, ar pagal trečiosios valstybės, šiuo atveju Jungtinės Amerikos Valstijos, teisę steigta bendrovė, turinti nuolatinį padalinį valstybėje narėje, šiuo atveju Švedijos Karalystėje, gali prisijungti prie šioje valstybėje narėje steigtos PVM grupės.
66. Mano manymu, kaip tvirtina Jungtinės Karalystės vyriausybė, pagal PVM direktyvos 11 straipsnio formuluotę, kurioje nurodomi „valstybės narės [kurioje steigta PVM grupė] teritorijoje steigę asmenys“, leidžiama tokiai nuolatinį padalinį valstybėje narėje turinčiai bendrovei visai prisijungti prie šioje valstybėje narėje steigtos PVM grupės.
67. Šis sąvokos „steigę asmenys“ išaiškinimas atitinka ne tik sąvoką „steigimas“, kaip ji suprantama pagal Sąjungos teisę, bet ir PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, pagal kurį „PVM objektas yra <...> paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“(24). Pagal 43 straipsnyje apibrėžtą bendrąjį taisyklę „[p]aslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena“(25).
68. Šiuo atveju *Skandia America Corporation* turi nuolatinį padalinį Švedijoje, iš kurio teikia nagrinjamąsias paslaugas. Todėl galima teigti, kad, nepaisant to, jog *Skandia America Corporation* steigta Jungtinės Amerikos Valstijose, ji yra Švedijoje steigęs asmuo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 11 straipsnį.
69. Tokiu atveju taikant Sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodytą principą, paslaugos, kurios buvo teikiamos tarpusavyje pagrindinės bendrovės *Skandia America Corporation* ir jos filialo Švedijoje, neturėjo būti apmokestintos PVM tikslais.
70. Tačiau paslaugos, kurias paslaugų teikėjas (kuris gali būti steigęs ne Švedijos Karalystėje, o kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje), kaip nepriklausantis *Skandia America Corporation* grupei teikėjas, teikia PVM grupei (skaitant *Skandia America Corporation*), kaip paslaugų pirkėjai, apmokestinamos PVM tikslais, nes tai – „paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.
71. Konkrečiau, tai „paslaugų teikimas <...> valstybės narės teritorijoje“, nes šiomis aplinkybomis taikytinas 56 straipsnis, kadangi nagrinjamu atveju kalbama apie elektroniniu būdu teikiamas paslaugas (šio straipsnio 1 dalies k punktas). Nukrypstant nuo PVM direktyvos 43 straipsnyje apibrėžtos bendrosios taisyklės, 56 straipsnio 1 dalyje numatyta: „kai [nagrinjamąsias] paslaugas teikiamos <...> apmokestinamiesiems asmenims, steigusiems [Sąjungoje], bet ne toje pačioje šalyje, kurioje steigęs paslaugų teikėjas, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugas siųsiantis asmuo yra steigęs savo verslą“. Šiuo atveju nagrinjamąsias paslaugas būtų teikiamos Švedijoje steigtai PVM grupei ir ne toje pačioje valstybėje, kurioje steigęs paslaugų teikėjas – jis galėtų būti steigęs ne Švedijos Karalystėje, o trečiojoje valstybėje arba kitoje valstybėje narėje.
72. Reikėtų apibrėžti ir PVM mokėtoją. Šios direktyvos 196 straipsnyje nustatyta, kad „PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam teikiamos 56 straipsnyje nurodytos paslaugos“. Iš šios nuostatos matyti, kad, kaip paslaugų pirkėjas, PVM mokėti turėtų PVM grupė.
- c) Nei *Skandia America Corporation*, nei filialas nepriklauso PVM grupei
73. Kaip per posėdį pareiškė Švedijos vyriausybė, asmens traukimas į PVM grupę

grindžiamas jo laisva valia ir *Skatteverket* pritarimu. *Skandia America Corporation* turbūt nebūt pateikusi prašymo pati prisijungti prie PVM grupės, jeigu būtų žinojusi, kad *Skatteverket* neleis prisijungti jos filialui. Todėl, man atrodo, teisinga, kad sprendimas, kuriame *Skandia America Corporation* filialui Švedijoje leidžiama prisijungti prie nagrinėjamos PVM grupės, nebūt aiškinamas taip, kad visa *Skandia America Corporation* taptų PVM grupės nare, tik jeigu tokia būtų bendrovės valia.

74. Jeigu šiuo atveju taip nebuvo, pirmu atveju taikytinos su PVM susijusios išvados taikomos ir nagrinėjamu atveju(26).

d) *Skatteverket* sprendimas apmokestinti PVM *Skandia America Corporation* paslaugas, kurias ji teikia savo filialui Švedijoje, grindžiamas kova su mokesčių vengimu (PVM direktyvos 11 straipsnio antra pastraipa).

75. Toks atvejis turi būti numatytas, jeigu, kaip per posūdą pabrėžė *Skandia America Corporation*, dėl su vidaus teise susijusių priežasčių sprendimo leisti *Skandia America Corporation* filialui Švedijoje prisijungti prie PVM grupės nebegalima nei atmesti, nei aiškinti taip, kaip aprašyta antru ir trečiu atvejais. Tokiu atveju ginčijamas *Skatteverket* sprendimas gali būti grindžiamas PVM direktyvos 11 straipsnio antra pastraipa, pagal kurią valstybės narės, pasinaudojusi galimybe leisti steigti PVM grupę, „gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata“.

76. Kaip nurodžiau šios išvados 57 ir 58 punktuose, jeigu tik *Skandia America Corporation* filialas Švedijoje prisijungtų prie PVM grupės taikant Sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodytą principą, pagrindinės bendrovės Jungtinės Amerikos Valstijose ir jos filialo Švedijoje tarpusavio paslaugų teikimas nebūt apmokestintas PVM tikslais, o taikant PVM direktyvos 11 straipsnį, šio filialo ir kitų PVM grupės narių tarpusavio paslaugų teikimas taip pat nebūt apmokestintas. Tokių veiksmų rezultatas – nagrinėjamų paslaugų neapmokestinamas – yra ne toks, kokio norėtų Sąjungos teisės aktų leidėjai.

77. Tokiu atveju bendrovės *Skandia America Corporation* pagrindinio padalinio ir jos filialo Švedijoje sandorius reiktų apmokestinti PVM taip, kad, kaip tvirtina Komisija, taikant PVM direktyvos 56 ir 196 straipsnius mokestį mokėtų PVM grupė, kaip paslaugų pirkėja(27).

78. Pažymiu, kad keturiais atvejais nagrinėjamos paslaugos apmokestinamos PVM.

79. Todėl pirmąjį klausimą reiktų atsakyti taip: PVM direktyvos 11 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal trečiosios valstybės teisės aktus steigtas bendrovės filialas negali atskirai nuo bendrovės prisijungti prie valstybėje narėje, kurioje jis steigtas, esančios PVM grupės. Paslaugos, teikiamos tarpusavyje pagrindinio padalinio ir filialo, priešingai nei tos, kurios teikiamos tarpusavyje filialo ir PVM grupei priklausančių arba nepriklausančių jo klientų, nėra PVM tikslais apmokestinami sandoriai.

B – Dėl antrojo prejudicinio klausimo

80. Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad iš išorės nusipirktų paslaugų teikimas iš bendrovės pagrindinio padalinio, esančio trečiojoje valstybėje, filialui, esančiam valstybėje narėje, paskirstant pirkimo išlaidas filialui, yra PVM tikslais apmokestinamasis sandoris, papildomai reiktų atsakyti antrąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą.

81. Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar šios bendrovės pagrindinis padalinys turi būti „vertinamas kaip valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal (PVM) direktyvos 196

straipsn?, ir tai reiškia, kad mokest? už sandorius privalo mok?ti pirk?jas“.

82. Pasak *Skandia America Corporation* ir Komisijos, tuo atveju, jeigu paslaugos, teikiamos tarpusavyje pagrindin?s bendrov?s ir filialo, yra apmokestinamos, PVM moka PVM grup? pagal PVM direktyvos 196 straipsn?, pagal kur? PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam teikiamos šios direktyvos 56 straipsnyje nurodytos paslaugos.

83. Pasak *Skandia America Corporation* ir Komisijos, jeigu nuolatinis padalinys, priklausantis užsienyje savo buvein? turin?iam apmokestinamajam asmeniui, prisijungia prie PVM grup?s valstyb?je nar?je, kurioje min?ta grup? ?steigta, reik?t? teigti, kad PVM poži?riu toks padalinys neegzistuoja, jeigu jis nepriklauso šiai grupei. Tod?l Komisija si?lo PVM direktyvos 196 straipsnio teleologin? išaiškinim?, pagal kur? galima daryti išvad?, jog *Skandia America Corporation* tur?t? b?ti laikoma min?toje valstyb?je nar?je ne?sisteigusiu apmokestinamuoju asmeniu ir kad PVM grup?, kaip PVM direktyvos 56 straipsnyje nurodyt? paslaug? pirk?ja, moka PVM.

84. Savo ruožtu *Skatteverket* mano, kad šiuo atveju PVM direktyvos 196 straipsnyje nurodytos s?lygos ne?vykdytos, kadangi nagrin?jamas paslaug? teik?jas, t. y. *Skandia America Corporation*, kaip Švedijos filialas, ?sisteig?s toje pa?ioje valstyb?je nar?je, kaip ir paslaug? pirk?jas, t. y. Švedijoje,. Taigi *Skatteverket* mano, kad tai, jog *Skandia America Corporation* filialas Švedijoje ?trauktas ? PVM grup? Švedijoje, netrukdo ši? bendrov? laikyti Švedijoje ?sisteigusiu apmokestinamuoju asmeniu. Pasak *Skatteverket*, iš to matyti, kad, remiantis PVM direktyvos 193 straipsniu, PVM moka *Skandia America Corporation*.

85. Man?s ne?tikina *Skatteverket* pozicija. Primenu, kad antrasis klausimas keliamas tik tada, kai ? pirm?j? klausim? atsakoma, kad bendrov?s *Skandia America Corporation* pagrindinio padalinio ir jos filialo Švedijoje sandoriai apmokestinami. Tai reiškia, kad Švedijos filialas turi b?ti laikomas nebe paslaug? teik?jo padaliniu, o paslaug? pirk?jo, t. y. PVM grup?s, nariu. Tod?l pritariu *Skandia America Corporation* ir Komisijos pozicijai, kad tokiu atveju pagal PVM direktyvos 196 straipsn? PVM moka PVM grup?.

86. *Skatteverket* tokia išvada gali pasirodyti absurdiška, nes akivaizdu, kad *Skandia America Corporation* ?sisteigusi Švedijoje kaip Švedijos filialas, ta?iau prie tokios išvados prieinama tik jeigu pritariama *Skatteverket* pozicijai, kad su Sprendimu *FCE Bank* (EU:C:2006:196) susijusi teismo praktika netaikoma, kai filialas priklauso PVM grupei. Mano manymu, šie prieštaravimai yra papildomas argumentas, kad *Skatteverket* ir Komisijos pozicijai pirmuoju klausimu neb?t? pritarta.

87. Tod?l ? antr?j? klausim? reik?t? atsakyti, kad PVM direktyvos 196 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad kai tre?iojoje valstyb?je esantis bendrov?s pagrindinis padalinys yra valstyb?je nar?je, kurioje yra jos filialas, ne?sisteig?s apmokestinamasis paslaug? teik?jas, tai paslaug? pirk?jas, t. y. PVM grup?, kuriai priklauso šis filialas, už nagrin?jamas paslaugas turi mok?ti pagal šios direktyvos 56 straipsn?.

VI – Išvada

88. Tod?l Teisingumo Teismui si?lau ? *Förvaltningsrätten i Stockholm* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

– Pirma

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 11 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal tre?iosios valstyb?s teis? ?steigtas bendrov?s filialas atskirai nuo bendrov?s negali prisijungti prie valstyb?je nar?je, kurioje ?steigtas filialas, ?steigtos iš keli? bendrovi?, laikom? vienu prid?tin?s vert?s mokes?iu

apmokestinamuoju asmeniu, sudarytos PVM grupės. Pagrindinio padalinio ir filialo tarpusavyje teikiamos paslaugos, priešingai nei filialo ir šiai grupei priklausančių arba nepriklausančių jo klientų, nėra pridėtinės vertės mokesčio tikslais apmokestinami sandoriai.

– Antra

2. Direktyvos 2006/112 196 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kai trečiojoje valstybėje esantis pagrindinis bendrovės padalinys yra valstybėje narėje, kurioje yra jos filialas, neįsisteigęs apmokestinamasis paslaugų teikėjas, tai paslaugų pirkėjas, t. y. iš kelių bendrovių, laikomų vienu pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamuoju asmeniu, sudaryta grupė, kuriai priklauso šis filialas, turi mokėti už nagrinjamas paslaugas pagal šios direktyvos 56 straipsnį.

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – C-210/04, EU:C:2006:196, 41 punktas.

3 – OL L 347, p. 1.

4 – Sprendimas *FCE Bank* (EU:C:2006:196, 41 punktas).

5 – Pažymėta mano.

6 – Sprendimas *Ampliscientifica ir Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 punktas). Pažymėta mano.

7 – COM(2009) 325 galutinis, 3.3.2 punktas.

8 – Sprendimas *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217). Taip pat žr. sprendimus *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263), *Komisija / Nyderlandų Karalystė* (C-65/11, EU:C:2013:265), *Komisija / Suomija* (C-74/11, EU:C:2013:266), *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-86/11, EU:C:2013:267) ir *Komisija / Vokietijos Respublika* (C-109/11, EU:C:2013:269).

9 – Sprendimas *Komisija / Airija* (EU:C:2013:217, 50 punktas).

10 – Pažymėta mano.

11 – Pažymėta mano.

12 – G. Cornu „Vocabulaire juridique“, 9-asis leidimas, Paryžius, PUF, 2011, p. 752.

13 – C-23/98, EU:C:2000:46.

14 – *FCB Bank* (EU:C:2006:2803, 34 punktas).

15 – Ten pat (35–41 punktai).

16 – Ten pat (41 punktas).

17 – COM(2009) 325 galutinis, 3.3.2.1 punktas.

18 – Ten pat, 3.3.2.2 punktas.

19 – EU:C:2006:196, 40 punktas. 41 punkte Teisingumo Teismas patikslino, kad filialas negali būti „laikomas apmokestinamuoju asmeniu, *net jei jam buvo priskirtos šios paslaugų teikimo sąnaudos*“. Pažymėta mano.

20 – Šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato P. Léger išvados byloje *FCE Bank* (EU:C:2005:582) 65 ir 66 punktus.

21 – C-388/11, EU:C:2013:541.

22 – Taip pat žr. sprendimus *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 71 punktas), *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 54 punktas), *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, 36 punktas), *Tanoarch* (C-504/10, EU:C:2011:707, 50 punktas), *Mahagében* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 41 punktas), *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 35 punktas) ir *Stroytrans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 46 punktas).

23 – Pagal PVM direktyvos 196 straipsnį, siejamą su jos 56 straipsniu, paslaugų pirkėjui nustatytas pareigojimas mokėti PVM šiuo atveju netaikomas, nes nagrinjamos paslaugos teikiamos ne „apmokestinamiesiems asmenims, susiteigusiesiems [Sujungoje], bet ne toje pačioje šalyje, kurioje susiteigęs paslaugų teikėjas“. PVM grupė, kaip paslaugų pirkėjas, steigta Švedijoje, kur savo filialą steigė ir nagrinjamas paslaugų teikėjas – *Skandia America Corporation*. Taigi taikomas šios direktyvos 43 straipsnis, pagal kurį „paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigė savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas“. Pažymėta mano.

24 – Pažymėta mano.

25 – Pažymėta mano.

26 – Žr. šios išvados 62 ir 63 punktus.

27 – Išsamesnė analizė žr. šios išvados 81–87 punktuose.