



Teismo praktikos rinkinys

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 sąskaitų išrašymas už trečiojoje valstybėje buveinę turinčios 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 pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (pranešėjas), J.-C. Bonichot ir A. Arabadžiev,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

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

išnagrinėjęs 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,

* Proceso kalba: švedų.

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

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio, 9 straipsnio 1 dalies ir 11, 56, 193 ir 196 straipsnių aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (toliau – *Skandia Sverige*) ir *Skatteverket* (Švedijos mokesčių institucija) ginčą dėl pastarosios sprendimo apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) Jungtinėse Valstijose įsteigtos bendrovės *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) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės 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 ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“

- 5 PVM direktyvos 11 straipsnyje numatyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu <...>, 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.

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

- 6 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 įsisteigęs paslaugų teikėjas, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugas išigyjantis asmuo yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatinė 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, visų pirma nurodytos II priede.“

7 PVM direktyvos 193 straipsnyje skelbiama:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas 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 nurodytų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų orientacinis sąrašas“ suformuluotas taip:

„1) Tinklaviečių kūrimas ir priegloba, nuotolinė programų ir įrangos priežiūra;

2) programinės įrangos tiekimas ir jos atnaujinimas;

3) vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybės 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 poziciją paaiškinančią komunikatą Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupavimo galimybės, 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 ūkinę 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 numatytų paslaugų, kurias teikia užsienio įmonė, gavėjas privalo mokėti pirkimo PVM.

- 14 Pagal PVM įstatymo 1 skyriaus 15 straipsnį užsienio apmokestinamasis asmuo yra ūkio subjektas, kuris neturi registruotos verslo buveinės ar nuolatinio padalinio Švedijoje ir ten nuolat negyvena.
- 15 Šio įstatymo 5 skyriaus 7 straipsnio pirmoje pastraipoje, kuria į nacionalinę teisę siekiama perkelti PVM direktyvos 56 straipsnį, numatyta, kad antroje pastraipoje nurodytos paslaugos teikiamos nacionalinėje teritorijoje, jei jos teikiamos iš Europos Sąjungai nepriklausančios valstybės, o paslaugos gavėjas yra ūkio subjektas, kuris turi registruotą buveinę Švedijoje. Šio 7 straipsnio antroje pastraipoje nurodytos paslaugos apima, be kita ko, konsultavimo ir analogiškas paslaugas, elektroniniu būdu teikiamas nuotolinės programų priežiūros ir programinės įrangos tiekimo ir jos atnaujinimo paslaugas.
- 16 Kalbant apie asmenų grupės, kuri gali būti laikoma vienu PVM mokėtoju, sąvoką (toliau – PVM grupė), Švedijos Karalystė, pasinaudodama PVM direktyvos 11 straipsnyje numatyta galimybe, priėmė PVM įstatymo 6a skyriaus 1–4 straipsnius, pagal kuriuos du ar daugiau ūkio subjektų gali būti traktuojami kaip vienas ūkio subjektas (PVM grupė), o veikla, kurią jie vykdo, gali būti traktuojama kaip viena veikla. Iš šių nuostatų matyti, kad priklausyti PVM grupei gali tik nuolatinį padalinį Švedijoje turintis ūkio subjektas, todėl PVM grupę gali sudaryti tik glaudžiai vienas su kitu finansiškai, ekonomiškai ar kitaip organizaciniais ryšiais susiję ūkio subjektai. Pagal tas pačias nuostatas PVM grupė sudaroma remiantis *Skatteverket* sprendimu registruoti gavus atitinkamos grupės narių paraišką.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 17 SAC 2007 ir 2008 m. buvo *Skandia* grupės pasaulinė IT paslaugų pirkėja ir vykdė šią veiklą Švedijoje per savo filialą *Skandia Sverige*. SAC platino iš išorės įsigytas IT paslaugas įvairioms *Skandia* grupės bendrovėms ir *Skandia Sverige*, kuri nuo 2007 m. liepos 11 d. įregistruota kaip PVM grupės narė. *Skandia Sverige* užduotis buvo apdoroti iš išorės įsigytas IT paslaugas ir pagaminti galutinį produktą – vadinamą IT produktą (*IT-produktion*). Tuomet šis galutinis produktas buvo tiekiamas *Skandia* grupės bendrovėms – tiek esančioms PVM grupėje, tiek nesančioms. SAC ir *Skandia Sverige*, šio filialo ir kitų *Skandia* grupės bendrovių tarpusavyje teikiamos paslaugos buvo apmokestinamos 5 % dydžio įkainiu, o išlaidos buvo paskirstomos išrašant vidaus sąskaitas.
- 18 *Skatteverket* nusprendė apmokestinti PVM SAC IT paslaugų teikimą bendrovei *Skandia Sverige* 2007 ir 2008 m. mokestiniais metais. Ši mokesčių institucija, manydama, kad šios paslaugos yra apmokestinamieji sandoriai, nusprendė, kad SAC yra PVM mokėtoja. Todėl *Skandia Sverige*, kaip SAC filialas Švedijoje, taip pat buvo identifikuota kaip PVM mokėtoja ir buvo įpareigota sumokėti mokesčio sumą už minėtas paslaugas.
- 19 *Skandia Sverige* pareiškė ieškinį dėl šių sprendimų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 20 Šiomis aplinkybėmis *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Stokholmo administracinis 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 PVM direktyvos 196 straipsnį, ir ar tai reiškia, kad mokesčių už šiuos sandorius privalo mokėti pirkėjas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 21 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, 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.
- 22 Šiuo aspektu reikia priminti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nustatyta, kad PVM apmokestinamas paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 23 PVM direktyvos 9 straipsnyje apibrėžiami „apmokestinamieji asmenys“. Šį statusą turi asmenys, kurie „savarankiškai“ vykdo ekonominę veiklą. Siekiant vienodai taikyti PVM direktyvą ypač svarbu, kad jos III antraštinėje dalyje pateikiama „apmokestinamojo asmens“ sąvoka būtų aiškinama autonomiškai ir vienodai.
- 24 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką paslaugų teikimas tik tuomet apmokestinamas, jei tarp paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo yra teisinis ryšys, pasireiškiantis tarpusavyje teikiamomis paslaugomis (Sprendimo *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 34 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 25 Siekiant nustatyti, ar toks teisinis ryšys egzistuoja tarp bendrovės nerezidentės ir vieno iš jos filialų, kad būtų galima suteiktas paslaugas apmokestinti PVM, reikia patikrinti, ar šis 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 (Sprendimo *FCE Bank*, EU:C:2006:196, 35 punktas).
- 26 *Skandia Sverige*, kaip SAC filialas, neveikia savarankiškai ir pati neprisiima ekonominės rizikos, susijusios su veiklos vykdymu. Be to, būdama filialas, pagal nacionalinės teisės aktus neturi nuosavo kapitalo, o jos aktyvai yra SAC turto dalis. Todėl *Skandia Sverige* yra priklausoma nuo SAC ir ji pati nėra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį.
- 27 Kalbant apie susitarimo dėl sąnaudų pasidalijimo buvimą, pagrindinėje byloje išreikštą išrašant vidaus sąskaitas, tai nėra reikšminga aplinkybė, nes dėl tokio susitarimo nesiderėjo savarankiškos šalys (Sprendimo *FCE Bank*, EU:C:2006:196, 40 punktas).
- 28 Tačiau akivaizdu, kad *Skandia Sverige* yra PVM grupės, sudarytos remiantis PVM direktyvos 11 straipsniu, narė ir todėl kartu su kitomis narėmis yra vienas apmokestinamasis asmuo. Šiai PVM grupei PVM tikslais kompetentinga nacionalinė valdžios institucija suteikė identifikacijos numerį.
- 29 Šiuo aspektu reikia priminti, kad PVM grupės nariai, prilyginti vienam apmokestinamajam asmeniui, toliau nebegali atskirai pateikti PVM deklaracijų ir grupėje ar už jos ribų būti 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 trečiųjų asmenų 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 tokių paslaugų teikimas yra apmokestinamasis sandoris pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.
- 32 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, 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, įtvirtintos šios direktyvos 193 straipsnyje, pagal kurią PVM valstybėje narėje moka apmokestinamasis asmuo, teikiantis apmokestinamas paslaugas, PVM moka apmokestinamasis asmuo, kuriam teikiamos tokios paslaugos, jei šios direktyvos 56 straipsnyje numatytas paslaugas teikia šioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo.
- 35 Šiuo aspektu pakanka konstatuoti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkto, paslaugų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, teikimas yra apmokestinamasis sandoris pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą ir kad PVM grupė, kuriai priklauso šių paslaugų gavėjas filialas, PVM tikslais traktuojama kaip tokių paslaugų gavėja.
- 36 Be to, neginčijama, kad pagrindinėje byloje teikiamos paslaugos yra vienos iš PVM direktyvos 56 straipsnyje numatytų paslaugų.
- 37 Tokiomis aplinkybėmis ir kadangi taip pat neginčijama, 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 įtvirtintą išimtį nustatančią nuostatą.
- 38 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: 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 tas filialas yra šios valstybės narės PVM grupės narys, ši PVM grupė, kaip tokių paslaugų gavėja, privalo mokėti PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 39 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalį, 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 asmenų, 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 pagrindinėje byloje, kai trečiojoje valstybėje įsteigtas bendrovės pagrindinis padalinys teikia atlygintinas paslaugas tos pačios bendrovės filialui, įsteigtam valstybėje narėje, ir kai tas filialas yra šios valstybės narės asmenų, kurie gali būti traktuojami kaip vienas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, grupės narys, ši grupė, kaip tokių paslaugų gavėja, privalo mokėti pridėtinės vertės mokestį.

Parašai.