



Teismo praktikos rinkinys

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 – Sąvoka – 11 straipsnis – PVM grupė – Pagrindinė buveinė ir filialas, esantys skirtingose valstybėse narėje – Pagrindinė buveinė, priklausanti PVM grupei, kurios narys nėra filialas – Pagrindinė buveinė, teikianti paslaugas filialui ir priskyriusi jam šių paslaugų 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 rašytinę 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,

* Proceso kalba: švedų.

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio 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 nagrinėjant ginčą tarp *Danske Bank A / S, Danmark, Sverige filial*, Danijos bendrovės *Danske Bank A/S* filialo Švedijoje, ir *Skatteverket* (Mokesčių agentūra, Švedija) dėl *Skatterättsnämnden* (Mokesčių teisės komisija, Švedija) išduoto individualaus išaiškinimo dėl *Mervärdesskattelagen* (1994:200) (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (1994:200)).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės 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 ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

- 5 Minėtos direktyvos 11 straipsnyje numatyta:

„Pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu (toliau – PVM komitetas), 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.“

Danijos teisė

- 6 Danijoje PVM direktyvos 11 straipsnis buvo perkeltas į *Lov om merværdiafgift* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 47 straipsnio 4 dalį. Šia nuostata, be kita ko, leidžiama keliems apmokestinamiesiems asmenims, turintiems tą patį savininką, registruoti Danijos PVM grupę. Iš šios dalies taip pat matyti, kad grupė gali būti susijusi tik su Danijoje įsteigtomis įmonėmis, todėl pagrindinė buveinė arba filialas gali tapti Danijos PVM grupės nariais, tik jeigu jie yra nuolatiniai padaliniai Danijos teritorijoje.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 7 *Danske Bank* yra bendrovė, kurios pagrindinė buveinė yra Danijoje. Savo veiklą Švedijoje ji vykdo per šioje valstybėje narėje įsteigtą filialą *Danske Bank, Danmark, Sverige filial*. Pagrindinė *Danske Bank* buveinė priklauso Danijos PVM grupei (toliau – nagrinėjama Danijos PVM grupė), sudarytai pagal Danijos teisės aktus, kuriais perkeltas PVM direktyvos 11 straipsnis. Jos Švedijos filialas nepriklauso Švedijos PVM grupei.
- 8 *Danske Bank* savo veiklai Skandinavijos šalyse naudoja informacinę platformą. Didžioji šios platformos dalis yra bendra visiems šios bendrovės padaliniais. *Danske Bank* pagrindinė buveinė Švedijos filialui priskyrė platformos naudojimo veiklai Švedijoje išlaidas.
- 9 *Danske Bank* Švedijos filialo Mokesčių teisės komisijai pateiktu prašymu dėl mokesčių teisės išaiškinimo, be kita ko, buvo siekiama nustatyti, ar tai, kad pagrindinė *Danske Bank* buveinė priklauso Danijos PVM grupei, reiškia, jog taikant Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (1994:200) ši grupė turi būti laikoma atskiru nuo šio filialo apmokestinamu asmeniu. Šis filialas taip pat siekė sužinoti, ar PVM grupės teikiamos paslaugos, už kurias išlaidos priskiriamos jai, turi būti laikomos PVM tikslais suteiktomis paslaugomis ir ar jis, kaip paslaugų gavėjas, turėjo mokėti PVM Švedijoje.
- 10 2018 m. lapkričio 23 d. individualiu išaiškinimu Mokesčių teisės komisija konstatavo, kad nagrinėjama Danijos PVM grupė, kuriai priklauso pagrindinė *Danske Bank* buveinė, ir šios bendrovės filialas Švedijoje turi būti laikomi dviem atskirais apmokestinamaisiais asmenimis. Prisijungusi prie nagrinėjamos Danijos PVM grupės pagal Danijos teisės aktus PVM tikslais pagrindinė *Danske Bank* buveinė atsiskyrė nuo savo filialo Švedijoje. Minėta komisija taip pat konstatavo, kad pagrindinės *Danske Bank* buveinės teikiamos paslaugos, kurių teikimo išlaidos priskiriamos Švedijos filialui, turi būti laikomos paslaugų teikimu PVM tikslais.
- 11 *Danske Bank* filialas Švedijoje užginčijo Mokesčių teisės komisijos išaiškinimą *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija), tvirtindamas, kad pagrindinė *Danske Bank* buveinė ir šis filialas turi būti laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu ir kad minėtos pagrindinės buveinės šiam filialui suteiktos paslaugos neturi būti laikomos paslaugomis PVM tikslais. Minėtas filialas nevykdo savarankiškos ekonominės veiklos ir nėra Švedijos PVM grupės dalis, todėl jis negali būti atskirtas nuo atitinkamos pagrindinės buveinės.
- 12 Mokesčių agentūra prašė patvirtinti šį išaiškinimą. Pagal Danijos teisės aktus Danijos PVM grupės nariais gali tapti tik Danijoje įsteigtos buveinės. *Danske Bank* filialas Švedijoje nepatenka į šią grupę, todėl jo negalima laikyti sudarančiu vieną apmokestinamąjį asmenį kartu su pagrindine šios bendrovės buveine.
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad galimi du atitinkamų nuostatų aiškinimo variantai. Pirmasis šių nuostatų aiškinimas pagal 2006 m. kovo 23 d. Sprendime *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196) suformuotą jurisprudenciją – Švedijos filialas, kuris nėra nepriklausomas nuo pagrindinės *Danske Bank* buveinės ir nepriklauso Švedijos PVM grupei, priklauso tam pačiam apmokestinamajam asmeniui kaip ir minėta buveinė, net jei ši buveinė yra Danijos PVM grupės narys.

Antrasis galimas aiškinimas – manyti, kad prisijungusi prie aptariamoms Danijos PVM grupės pagrindinė *Danske Bank* buveinė PVM tikslais buvo atskirta nuo apmokestinamojo asmens, kuri 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 atlygį 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 bendrovės 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 atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 19 Pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą „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 pasikeičiama paslaugomis. Nesant teisinių santykių tarp filialo ir jo buveinės, kurie kartu sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį, tarpusavio paslaugų teikimas yra neapmokestinamas vidaus srautas, priešingai, nei yra apmokestinamųjų sandorių, vykdomų su trečiosiomis šalimis, atveju (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 valstybė narė negali numatyti PVM grupės, kurią sudaro kitoje valstybėje narėje įsisteigę 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 nebegali 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 punktą). Šiame sprendime įtvirtintas 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 pagrindinėje 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 vieną apmokestinamąjį asmenį.
- 31 Nė vienas iš *Danske Bank* pateiktų argumentų negali paneigti šios išvados.

- 32 *Danske Bank* teigia, kad situacija, dėl kurios buvo priimtas 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225)*, ir pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija skiriasi, o tai pateisina skirtingą vertinimą. Vis dėlto nei aplinkybė, kad pagrindinėje byloje, priešingai nei byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, PVM grupei priklauso ne filialas, o pagrindinė *Danske Bank* buveinė, nei aplinkybė, kad minėta pagrindinė buveinė yra ne trečiojoje valstybėje, o valstybėje narėje, negali paneigti minėtame sprendime padarytos išvados, atsižvelgiant į pagal PVM direktyvos 11 straipsnį įsteigtoms grupėms taikomas teritorines ribas.
- 33 Be to, priešingai, nei teigia *Danske Bank*, nors pagal PVM direktyvos 11 straipsnio formuluotą valstybei narei draudžiama išplėsti PVM grupės taikymo sritį subjektams, įsteigtiems ne jos teritorijoje, vis dėlto į tai, kad šioje valstybėje narėje egzistuoja PVM grupė, prireikus turi būti atsižvelgiama siekiant apmokestinti kitose valstybėse narėse, be kita ko, kai jos vertina jų teritorijoje įsisteigusio filialo mokestines prievoles.
- 34 Dėl mokesčių neutralumo principo, kuriuo taip pat remiasi *Danske Bank*, primintina, kad jis yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, pagal kurį draudžiama PVM požiūriu skirtingai vertinti panašias, tarpusavyje konkuruojančias ūkines operacijas (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, 25 punktą* ir nurodytą jurisprudenciją). Atsižvelgiant į PVM grupės sudarymo pasekmes ir jos teritorines ribas, sandoris, sudarytas tarp Švedijoje esančio *Danske Bank* filialo ir aptariamoms Danijos PVM grupės, kuriai priklauso šios bendrovės pagrindinė buveinė, negali būti laikomas panašiu į filialo ir pagrindinės buveinės, kuri nepriklauso PVM grupei, sudarytą sandorį.
- 35 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis ir 11 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad valstybėje narėje esanti bendrovės pagrindinė buveinė, priklausanti 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.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 36 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiai 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis ir 11 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad valstybėje narėje esanti bendrovės pagrindinė buveinė, priklausanti pridėtinės vertės mokesčio (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.

Parašai.