



Teismo praktikos rinkinys

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 buveinę turinčios pagrindinės bendrovės paslaugas, kurias ji teikia savo filialui, priklausančiam PVM grupei valstybėje narėje — Apmokestinamojo arba neapmokestinamojo pobūdžio paslaugos“

I – Įžanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant Jungtinėse Amerikos Valstijose įsteigtos 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, kurią sudaro kelios atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikomos bendrovės (toliau – PVM grupė), nariui.

2. Sprendime *FCE Bank* Teisingumo Teismas nusprendė, kad kitoje valstybėje narėje įsteigta 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 šių paslaugų teikimo sąnaudos².

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 įsteigtas, PVM grupei ir, jeigu taip, ar PVM mokėtojas yra nagrinėjamų paslaugų teikėjas ar pirkėjas.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

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

3 — OL L 347, p. 1.

II – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

4. PVM direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygį 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 nuolatinę gyvenamąją 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, 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, pavyzdžiui, II priede nurodytos paslaugos;

<...>“

9. Pagal PVM direktyvos 193 straipsnį:

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

- „1) Tinklavičių 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.“

B – Švedijos teisė

12. 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 200 (*Mervärdesskattelagen*, 1994:200) 6a skyriaus 1-4 straipsniuose numatyta, kad 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. Priklausyti PVM grupei gali tik nuolatinį padalinį Švedijoje turintis ūkio subjektas. PVM grupę gali sudaryti tik glaudžiai vienas su kitu finansiškai, ekonomiškai ar kitaip organizaciniais ryšiais susiję ūkio subjektai. PVM grupę 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 įrangos 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 sandorį privalo mokėti PVM. Iš to paties 2 straipsnio pirmosios pastraipos 2 punkto matyti, kad už užsienio prekybininko siūlomas paslaugas, 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 įregistruota bendrovė, kurios registruota verslo buveinė yra Jungtinėse Amerikos Valstijose. Ji priklauso draudimo grupei *Old Mutual*, kurios patronuojančioji bendrovė *Old Mutual plc* įsteigta Jungtinėje Karalystėje. 2007 ir 2008 m. mokestiniu laikotarpiu *Skandia America Corporation* buvo grupės pasaulinė IT paslaugų pirkėja. Ji platino iš išorės įsigytas IT paslaugas įvairioms grupės bendrovėms arba filialams, taip pat savo filialui Švedijoje.

17. Švedijos filialas įregistruotas 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 tiekiamas 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 įkainiu („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 jį registruodama.

19. *Skandia America Corporation* filialas Švedijoje šį sprendimą apskundė prašymą 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 įregistravus PVM grupę.

20. Kadangi Teisingumo Teismas dar nesprendė pagrindinėje byloje pateiktą su PVM susijusių klausimų, prašymą 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 poziciją tokiu klausimu: ar atsižvelgiant į Sprendime *FCE Bank* [EU:C:2006:196] įtvirtintą teismo praktiką valstybėje narėje įsteigtas trečiosios valstybės bendrovės filialas gali būti laikomas „tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusi asmeniu“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 11 straipsnį?“

23. Per 2014 m. kovo 12 d. vykusį posėdį *Skandia America Corporation*, Švedijos, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės ir Komisija pateikė žodines pastabas.

V – Analizė

A – Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

24. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar iš išorės nusipirktų paslaugų teikimas iš bendrovės pagrindinio padalinio, esančio trečiojoje valstybėje, filialui, esančiam valstybėje narėje, paskirstant pirkimo išlaidas filialui, yra PVM apmokestinamas sandoris, jei filialas priklauso valstybėje narėje esančiai PVM grupei.

25. Kitaip tariant, šis klausimas susijęs su Sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodyto principo taikymo problema, kai trečiojoje valstybėje įsteigtas bendrovės filialas priklauso valstybėje narėje, kurioje jis įsteigtas, esančiai PVM grupei. Šioje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad „kitoje valstybėje narėje įsteigta nuolatinė įmonė, kuri nėra atskiras nuo bendrovės, kuriai ji priklauso, juridinis asmuo ir kuriai bendrovė teikia paslaugas, neturi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, net jei jai buvo priskirtos šių paslaugų teikimo sąnaudos“⁴.

1. Šalių argumentai

26. *Skandia America Corporation* ir Vokietijos vyriausybė mano, kad filialas gali priklausyti PVM grupei atskirai nuo pagrindinės bendrovės. Vokietijos vyriausybė pirmiausia tvirtina, kad, remiantis nuostata „valstybės narės [kurioje yra grupė] teritorijoje įsisteigę asmenys“, PVM direktyvos 11 straipsnis taikomas šios valstybės narės teritorijoje esantiems užsienio apmokestinamųjų asmenų nuolatiniams padaliniais.

27. *Skandia America Corporation* ir Vokietijos vyriausybė taip pat mano, kad Sprendime *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nurodytas įmonės vienybės principas taikomas pagrindinei bendrovei ir filialui ir tuomet, kai filialas priklauso PVM grupei. Pasak jų, PVM direktyvos 11 straipsnyje valstybei narei nesuteikiama teisė dirbtinai padalyti pagrindinę bendrovę ir jos filialą į du apmokestinamuosius asmenis.

28. Šiuo klausimu *Skandia America Corporation* mano, kad jos filialas Švedijoje yra nepakankamai savarankiškas, kad galėtų veikti savo vardu, pats prisiimti atsakomybę ir vykdomos ekonominės veiklos riziką taip, kad filialas ir pagrindinė bendrovė turėtų su PVM susijusią apyvartą. Dėl Sprendimo *FCE Bank* (EU:C:2006:196) 36–40 punktuose nurodytų priežasčių ir pirmiausia dėl to, kad filialas neprisiima su bendrovės vykdoma veikla susijusios ekonominės rizikos ir neturi negrąžintinai perduoto kapitalo, *Skandia America Corporation* tvirtina, kad jos filialas negali būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu dėl jam priskirtų su IT paslaugų, įgytų iš išorės, apdorojimu susijusių išlaidų.

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

29. Savo ruožtu Vokietijos vyriausybė mano, kad įmonės vienybės principas turi poveikį tik tam pačiam juridiniam asmeniui priklausančioms bendrovėms ir, apmokestinant PVM grupes, tik grupės nariams, turintiems buveinę valstybėje narėje, kurioje yra grupė. Todėl, pasak Vokietijos vyriausybės, skirtingų juridinių asmenų, priklausančių PVM grupei, tarpusavyje teikiamos vidaus paslaugos neapmokestinamos PVM tikslais, kol apsiribojama sandoriais, kuriuose dalyvauja tik valstybėje narėje, kurioje yra PVM grupė, esančios bendrovės (įskaitant pagrindines bendroves). Kadangi viena iš paslaugas teikiančių šalių yra valstybėje narėje, kurioje yra PVM grupė, 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 sąvoka „įsisteigę asmenys“ turi apimti visą juridinį asmenį kartu su minimu filialu, ir konstatuoja, kad šiuo atveju toks „asmuo“ yra Švedijoje savo filialą įsisteigusi *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 nebėra tas pats apmokestinamasis asmuo.

34. Grįsdamos savo poziciją *Skatteverket*, Švedijos vyriausybė ir Komisija pirmiausia cituoja Sprendimą *Ampliscentifica 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 galimybės bendrovės filialui tapti PVM grupės nariu prie jos neprisijungiant pagrindinei bendrovei Komisija mano, kad PVM direktyvos 11 straipsnyje įtvirtinta sąvoka „tos valstybės narės teritorijoje įsisteigę asmenys“ turi būti aiškinama taip, kaip ji nurodė savo Komunikate Tarybai ir Europos Parlamentui dėl PVM mokėtojų grupavimo galimybės, numatytos Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 11 straipsnyje (toliau – Komunikatas)⁷.

5 — Pažymėta mano.

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

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

37. Pagal Komunikatą šios sąvokos 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 įsisteigusi asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 11 straipsnį.

41. Šią sąvoką 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 grupę⁹, Teisingumo Teismas į PVM grupę neleidė 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.

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 / Čekijos Respublika* (C-109/11, EU:C:2013:269).

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

10 — Pažymėta mano.

11 — Pažymėta mano.

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 organizaciją¹³. 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, nė vienas iš jų negali būti PVM apmokestinamasis asmuo.

48. Iš tikrųjų, kaip generalinis advokatas P. Léger paaikškino savo išvados byloje *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582) 56 punkte, „laikydamosi [PVM direktyvos 11] straipsnio nuostatų dėl konsultacijų su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, 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 į ją neįtraukta ir bendrovė, kuriai jis priklauso, visiškai atitinka Sprendimą *FCE Bank* (EU:C:2006:196) ir tam neprieštarauja 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 abipusi[škai] suteikiamos paslaugos“¹⁴. Jis nusprendė, kad filialas savarankiškai nevykdo ekonominės veiklos, kadangi jis pats nepatiria su bendrovės, kuriai jis priklauso, veiklos vykdymu susijusios ekonominės rizikos¹⁵. Galiausiai jis priėjo išvadą, kad filialas, neturintis atskiro nuo pagrindinės bendrovės, kuriai jis priklauso, juridinio asmens statuso, neturėtų būti laikomas savarankišku apmokestinamuoju asmeniu¹⁶.

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 principais¹⁷, pagal kuriuos visos valstybės narės už teritorijos ribų negali naudotis savo įgaliojimais mokesčių srityje. Todėl Komisija tvirtina, kad tik verslo subjektai, kurių ūkinės veiklos vykdymo vieta arba jų nuolatinę veiklą vykdančys padaliniai yra tos valstybės narės, kuri įgyvendino šią galimybę, teritorijoje, ar užsienio verslo subjektų nuolatiniai padaliniai, esantys minėtos valstybės narės teritorijoje, gali sudaryti PVM mokėtojų grupę.

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.

52. Manau, pagal PVM direktyvą ir Teisingumo Teismo praktiką toks požiūris neleistinas. Be to, pasak pačios 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 atlygį, neturi jokios reikšmės. Kaip savo Sprendime *FCE Bank* teigia Teisingumo Teismas, „susitarimo dėl sąnaudų 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 pelną²⁰.

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 būdų neleidžiama, kad filialas prisijungtų prie PVM grupės atskirai nuo pagrindinės bendrovės. Labiau palaikau priešingą nei Švedijos ir Vokietijos vyriausybių poziciją – visos bendrovės įtraukimą 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 įdomus 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 taisykles. 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 pastraipą 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 tikslas²².

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 šių 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 *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 46 punktas).

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, vykdamas apmokestinamą <...> paslaugų teikimą“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*, išpareigodama visa prisijungti prie grupės.

65. Reikėtų nustatyti, ar pagal trečiosios valstybės, šiuo atveju Jungtinių Amerikos Valstijų, teisę įsteigta bendrovė, turinti nuolatinį padalinį valstybėje narėje, šiuo atveju Švedijos Karalystėje, gali prisijungti prie šioje valstybėje narėje įsteigtos PVM grupės.

66. Mano manymu, kaip tvirtina Jungtinės Karalystės vyriausybė, pagal PVM direktyvos 11 straipsnio formuluotę, kurioje nurodomi „valstybės narės [kurioje įsteigta PVM grupė] teritorijoje įsisteigę asmenys“, leidžiama tokiai nuolatinį padalinį valstybėje narėje turinčiai bendrovei visai prisijungti prie šioje valstybėje narėje įsteigtos PVM grupės.

67. Šis sąvokos „įsisteigę asmenys“ išaiškinimas atitinka ne tik sąvoką „įsisteigimas“, kaip ji suprantama pagal Sąjungos teisę, bet ir PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, pagal kurį „PVM objektas yra <...> paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“²⁴. Pagal 43 straipsnyje apibrėžtą bendrąją taisyklę „[p]aslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena“²⁵.

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

24 — Pažymėta mano.

25 — Pažymėta mano.

68. Šiuo atveju *Skandia America Corporation* turi nuolatinį padalinį Švedijoje, iš kurio teikia nagrinėjamas paslaugas. Todėl galima teigti, kad, nepaisant to, jog *Skandia America Corporation* įsteigta Jungtinėse Amerikos Valstijose, ji yra Švedijoje įsisteigęs 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 įsisteigęs ne Švedijos Karalystėje, o kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje), kaip nepriklausantis *Skandia America Corporation* grupei teikėjas, teikia PVM grupei (įskaitant *Skandia America Corporation*), kaip paslaugų pirkėjai, apmokestinamos PVM tikslais, nes tai – „paslaugų teikimas už atlygį 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 aplinkybėmis taikytinas 56 straipsnis, kadangi nagrinėjamu 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 [nagrinėjamos] paslaugos teikiamos <...> apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiesiems [Sąjungoje], bet ne toje pačioje šalyje, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugas išsigyjantis asmuo yra įsteigęs savo verslą“. Šiuo atveju nagrinėjamos paslaugos būtų teikiamos Švedijoje įsteigta PVM grupei ir ne toje pačioje valstybėje, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas – jis galėtų būti įsisteigęs 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 pirkėja, PVM mokėti turėtų PVM grupė.

c) Nei *Skandia America Corporation*, nei filialas nepriklauso PVM grupei

73. Kaip per posėdį pareiškė Švedijos vyriausybė, asmens įtraukimas į PVM grupę grindžiamas jo laisva valia ir *Skatteverket* pritarimu. *Skandia America Corporation* turbūt nebūtų 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, nebūtų 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 atveju²⁶.

26 — Žr. šios išvados 62 ir 63 punktus.

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 posėdį 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 valstybė narė, pasinaudojusi galimybe leisti įsteigti PVM grupę, „gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio 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 Jungtinėse Amerikos Valstijose ir jos filialo Švedijoje tarpusavio paslaugų teikimas nebūtų apmokestintas PVM tikslais, o taikant PVM direktyvos 11 straipsnį, šio filialo ir kitų PVM grupės narių tarpusavio paslaugų teikimas taip pat nebūtų apmokestintas. Tokių veiksmų rezultatas – nagrinėjamų paslaugų neapmokestinamas – yra ne toks, kokio norėtų Sąjungos teisės aktų leidėjas.

77. Tokiu atveju bendrovės *Skandia America Corporation* pagrindinio padalinio ir jos filialo Švedijoje sandorius reikėtų apmokestinti PVM taip, kad, kaip tvirtina Komisija, taikant PVM direktyvos 56 ir 196 straipsnius mokesčių mokėtų PVM grupė, kaip paslaugų pirkėja²⁷.

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

79. Todėl į pirmąjį klausimą reikėtų atsakyti taip: PVM direktyvos 11 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal trečiosios valstybės teisės aktus įsteigtas bendrovės filialas negali atskirai nuo bendrovės prisijungti prie valstybėje narėje, kurioje jis įsteigtas, 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 reikėtų atsakyti į 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 straipsnį, ir tai reiškia, kad mokesčių už sandorius privalo mokėti pirkėjas“.

82. Pasak *Skandia America Corporation* ir Komisijos, tuo atveju, jeigu paslaugos, teikiamos tarpusavyje pagrindinės bendrovės ir filialo, yra apmokestinamos, PVM moka PVM grupė pagal PVM direktyvos 196 straipsnį, pagal kurį PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam teikiamos šios direktyvos 56 straipsnyje nurodytos paslaugos.

²⁷ — Išsamesnę analizę žr. šios išvados 81–87 punktuose.

83. Pasak *Skandia America Corporation* ir Komisijos, jeigu nuolatinis padalinys, priklausantis užsienyje savo buveinę turinčiam apmokestinamajam asmeniui, prisijungia prie PVM grupės valstybėje narėje, kurioje minėta grupė įsteigta, reikėtų teigti, kad PVM požiūriu toks padalinys neegzistuoja, jeigu jis nepriklauso šiai grupei. Todėl Komisija siūlo PVM direktyvos 196 straipsnio teleologinį išaiškinimą, pagal kurį galima daryti išvadą, jog *Skandia America Corporation* turėtų būti laikoma minėtoje valstybėje narėje neįsisteigusiu apmokestinamuoju asmeniu ir kad PVM grupė, kaip PVM direktyvos 56 straipsnyje nurodytų paslaugų pirkėja, moka PVM.

84. Savo ruožtu *Skatteverket* mano, kad šiuo atveju PVM direktyvos 196 straipsnyje nurodytos sąlygos neįvykdytos, kadangi nagrinėjamas paslaugų teikėjas, t. y. *Skandia America Corporation*, kaip Švedijos filialas, įsisteigęs toje pačioje valstybėje narėje, kaip ir paslaugų pirkėjas, t. y. Švedijoje. Taigi *Skatteverket* mano, kad tai, jog *Skandia America Corporation* filialas Švedijoje įtrauktas į PVM grupę Švedijoje, netrukdo šią bendrovę laikyti Švedijoje įsisteigusiu apmokestinamuoju asmeniu. Pasak *Skatteverket*, iš to matyti, kad, remiantis PVM direktyvos 193 straipsniu, PVM moka *Skandia America Corporation*.

85. Manęs neįtikina *Skatteverket* pozicija. Primenu, kad antrasis klausimas keliamas tik tada, kai į pirmąjį klausimą atsakoma, kad bendrovės *Skandia America Corporation* pagrindinio padalinio ir jos filialo Švedijoje sandoriai apmokestinami. Tai reiškia, kad Švedijos filialas turi būti laikomas nebe paslaugų teikėjo padaliniu, o paslaugų pirkėju, t. y. PVM grupės, nariu. Todėl pritariu *Skandia America Corporation* ir Komisijos pozicijai, kad tokiu atveju pagal PVM direktyvos 196 straipsnį PVM moka PVM grupė.

86. *Skatteverket* tokia išvada gali pasirodyti absurdiška, nes akivaizdu, kad *Skandia America Corporation* įsisteigusi Švedijoje kaip Švedijos filialas, tačiau 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 nebūtų pritarta.

87. Todėl į antrąjį klausimą reikėtų atsakyti, kad PVM direktyvos 196 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kai trečiojoje valstybėje esantis bendrovės pagrindinis padalinys yra valstybėje narėje, kurioje yra jos filialas, neįsisteigęs apmokestinamasis paslaugų teikėjas, tai paslaugų pirkėjas, t. y. PVM grupė, kuriai priklauso šis filialas, už nagrinėjamas paslaugas turi mokėti pagal šios direktyvos 56 straipsnį.

VI – Išvada

88. Todėl Teisingumo Teismui siūlau į *Förvaltningsrätten i Stockholm* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Pirma

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 11 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal trečiosios valstybės teisę įsteigtas bendrovės filialas atskirai nuo bendrovės negali prisijungti prie valstybėje narėje, kurioje įsteigtas filialas, įsteigtos iš kelių bendrovių, laikomų vienu pridėtinės vertės mokesčiu 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 nagrinėjamas paslaugas pagal šios direktyvos 56 straipsnį.