

Byla C-812/19

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Pateikimo data:

2019 m. lapkričio 4 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. spalio 24 d.

Kasatorius:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Kita kasacinio proceso šalis

Skatteverket

<...>

KASATORIUS:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial <...>

<...> Stokholmas

KITA KASACINIO PROCESO ŠALIS

Skatteverket <...> Solna

SKUNDŽIAMAS SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 23 d. *Skatterättsnämnden* (Mokestinių ginčų komisija) sprendimas byloje Nr. 37-17/1.

DALYKAS

Preliminarus sprendimas dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM); būtinybė pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

<...>

NUTARTIS

Prie šios nutarties pridedamu prašymu (**orig. p. 2**) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo prašoma priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį <...>

<...> (**orig. p. 3**)

<...>

Pagal SESV 267 straipsnį teikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies, 9 straipsnio 1 dalies ir 11 straipsnių išaiškinimo.

Ižanga

- 1 Kitoje valstybėje narėje veikiantis bankas teikia paslaugas savo filialui Švedijoje ir šiam filialui priskiria su šių paslaugų teikimu susijusias išlaidas. Bankas priklauso tos kitos valstybės narės PVM mokėtojų grupei, o filialas nėra PVM mokėtojų grupės narys Švedijoje. *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija), pateikdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą, siekia išsiaiškinti, ar PVM mokėtojų grupė, atsižvelgiant į paslaugų teikimą, yra nuo filialo nepriklausomas apmokestinamasis asmuo ir ar dėl šios priežasties filialas yra nepriklausomas apmokestinamasis asmuo.

Susijusi ES teisė

- 2 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, yra apmokestinamas PVM.
- 3 Pagal 9 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo yra asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. (**orig. p. 4**)
- 4 Remiantis 11 straipsniu ir pasikonsultavus su PVM komitetu, galima daryti išvadą, kad 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.

Susiję nacionalinės teisės aktai

- 5 Pagal *Mervärdesskattelagen* (1994:200) (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (1994:200), toliau – ML) 1 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą PVM turi būti sumokamas teikiant tokias paslaugas nacionalinėje apmokestinamųjų paslaugų, kurias teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, teritorijoje, jeigu apmokestinamajam asmeniui netaikoma paslaugų teikimo apmokestinimo išimtis.
- 6 Pagal ML 2 straipsnio 1 dalies trečios pastraipos 1 punktą sąvoka „paslaugų teikimas“ reiškia, kad paslauga suteikiama, perduodama arba kitaip teikiama už atlygį.
- 7 Pagal 5 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta bendrąją taisyklę apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip tokiam, teikiama paslauga laikoma suteikta nacionalinėje teritorijoje, jeigu apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos vykdymo vieta yra Švedijoje arba jeigu jis šioje šalyje turi nuolatinį padalinį ir paslauga buvo suteikta tam padaliniui. [ML] 1 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos 2 punkte nustatyta, kad jeigu asmuo, kuris teikia 5 straipsnio 5 dalyje nurodytas paslaugas, yra užsienio apmokestinamasis asmuo, paslaugų gavėjui atsiranda prievolė sumokėti PVM, *inter alia*, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo arba Švedijoje įregistruotas juridinis asmuo PVM mokėtojas.
- 8 Pagal 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo yra asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. (orig. p. 5)
- 9 PVM mokėtojų grupėms taikomas taisyklės Švedija nustatė [ML] 6a straipsnyje. Vadovaujantis to straipsnio 1 dalimi, galima daryti išvadą, kad, taikant įstatymą, du arba daugiau apmokestinamųjų asmenų, jeigu tenkinamos tame straipsnyje nustatytos sąlygos, gali būti laikomi vienu apmokestinamuoju asmeniu (PVM mokėtojų grupe), o PVM mokėtojų grupės vykdoma veikla gali būti laikoma atskira veikla. 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta, kad PVM mokėtojų grupei gali priklausyti tik apmokestinamojo asmens nuolatiniai padaliniai Švedijoje.

Faktinės bylos aplinkybės

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

- 10 Byla yra susijusi su preliminariu *Skatterättsnämnden* (Mokestinių ginčų komisija) sprendimu, kurį apeliacine tvarka *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) apskundė *Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial*. Iš prašymo priimti preliminarųjį sprendimą, *inter alia*, yra aiškios šios aplinkybės.
- 11 *Danske Bank A/S* pagrindinė įmonė yra Danijoje. Bankas savo veiklą Švedijoje vykdo per filialą. Bankas yra Danijos PVM mokėtojų grupės narys. Filialas nėra kurios nors Švedijos PVM mokėtojų grupės narys.

- 12 Vykdydamas veiklą Šiaurės šalyse, bankas naudoja IT platformą, kuri iš esmės yra bendra visiems padaliniams. Filialo išlaidas, susijusias su platformos naudojimu vykdant veiklą Švedijoje, pagrindinė įmonė priskiria filialui.
- 13 Teikdamas prašymą, filialas norėjo sužinoti, ar tai, kad bankas priklauso Danijos PVM mokėtojų grupei, reiškia, jog PVM mokėtojų grupė ML nuostatų taikymo tikslais turi būti laikoma nepriklausomu apmokestinamuoju asmeniu jos banko filialo Švedijoje atžvilgiu. (**orig. p. 6**)
- 14 Filialas taip pat norėjo sužinoti, ar Danijos PVM mokėtojų grupės paslaugos, kurių išlaidos priskiriamos filialui, turi būti laikomos PVM apmokestinamu paslaugų teikimu, ar filialas privalo sumokėti Švedijoje įgytų paslaugų PVM ir ar apmokestinamoji suma yra priskirtų išlaidų suma.

Skatterättsnämnden preliminarus sprendimas

- 15 *Skatterättsnämnden* nustatė, kad filialas ir Danijos PVM mokėtojų grupė Danijoje, kuriai priklauso pagrindinė įmonė, turi būti laikomi dviem atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, nes Danijos pagrindinė įmonė atsiskyrė nuo Švedijos filialo prisijungdama prie Danijos PVM mokėtojų grupės pagal Danijos PVM taisykles.
- 16 *Skatterättsnämnden* taip pat nustatė, kad Danijos PVM mokėtojų grupės teikiamos paslaugos, kurių išlaidos priskiriamos jos filialui Švedijoje, reiškia paslaugų teikimą, dėl kurio filialui atsiranda mokestinė prievolė, jeigu atlyginimas, kurį gauna PVM mokėtojų grupė, reiškia faktinį atlyginimą už suteiktas paslaugas ir jeigu tenkinamos kitos su mokesetine prievole susijusios sąlygos. Likusi prašymo dalis buvo atmesta kaip nepriimtina; į ją nebuvo atsakyta.

Šalių argumentai

Filialas

- 17 Filialas prašo *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) pripažinti, kad filialas ir pagrindinė įmonė yra vienas ir tas pats apmokestinamasis asmuo ir kad pagrindinės įmonės priskiriamos išlaidos nėra susijusios su PVM apmokestinamu paslaugų teikimu. (**orig. p. 7**)
- 18 Paslaugų teikimas yra apmokestinamas, tik jeigu tarp paslaugų teikėjo ir gavėjo yra teisinis ryšys, pasireiškiantis tarpusavyje teikiamomis paslaugomis. Siekiant nustatyti, ar tarp užsienio bendrovės ir vienos iš jos įmonių, esančių kitoje valstybėje narėje, yra teisinis ryšys, būtina išnagrinėti, ar ta įmonė vykdo nepriklausomą ekonominę veiklą.
- 19 Filialas neveikia nepriklausomai ir pats neprisiima filialo veiklai būdingos ekonominės rizikos. Todėl jis yra priklausomas nuo pagrindinės įmonės, taigi

negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Todėl pagrindinė įmonė ir filialas yra tas pats apmokestinamasis asmuo, net jeigu pagrindinė įmonė priklauso PVM mokėtojų grupei. Filialas negali savarankiškai atsiskirti nuo pagrindinės įmonės, išskyrus atvejus, kai filialas pats tampa Švedijos PVM mokėtojų grupės nariu.

Skatteverket

- 20 *Skatteverket* (Švedijos mokesčių inspekcija) laikosi nuomonės, kad *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) turėtų patvirtinti preliminarų sprendimą.
- 21 Vertinimas turi būti atliekamas atsižvelgiant į Danijos taisykles dėl PVM mokėtojų grupių. Danijos nuostatos reiškia, kad Danijos PVM mokėtojų grupė gali sudaryti tik Danijos įmonės. Vadinasi, Švedijoje esantis filialas nėra Danijos PVM mokėtojų grupės narys. Atitinkamai filialo ir pagrindinės įmonės negalima laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu.

Būtinybė priimti prejudicinį sprendimą

- 22 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad paslaugų teikimas yra apmokestinamas, tik jeigu tarp paslaugų teikėjo (**orig. p. 8**) ir gavėjo yra teisinis ryšys, pasireiškiantis tarpusavyje teikiamomis paslaugomis. Vienoje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad užsienio bendrovės filialas nebuvo nepriklausomas nuo tos bendrovės ir kad tarp tų bendrovių nebuvo teisinio ryšio. Todėl, atsižvelgiant į tai, kad pagrindinė įmonė teikė paslaugas filialui, aplinkybė, kad išlaidos buvo paskirstytos filialui nereikšė, kad filialas turėtų būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (Sprendimo *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 34–37, 40 ir 41 punktai).
- 23 Fakto, kad filialas priklauso PVM mokėtojų grupei, svarbą Teisingumo Teismas nagrinėjo byloje, susijusioje su paslaugomis, kurias ne valstybėje narėje įsisteigusi bendrovė teikė savo Švedijos filialui, kuris buvo Švedijos PVM mokėtojų grupės narys. Teisingumo Teismas pastebėjo, kad filialas neveikė nepriklausomai ir neprisiėmė ekonominės rizikos, susijusios su jo veiklos vykdymu. Filialas taip pat neturėjo nuosavo kapitalo, o jo turtas priklausė pagrindinei įmonei. Todėl filialas buvo priklausomas nuo pagrindinės įmonės ir todėl pats savaime negalėjo būti apibūdinamas kaip apmokestinamasis asmuo pagal PVM direktyvos 9 straipsnį (Sprendimo *Skandia America Corp. (USA), Sweden branch*, C-7/13, EU:C:2014:2225, 26 punktas).
- 24 Tačiau toje pačioje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad filialas priklausė PVM mokėtojų grupei ir kad filialas kartu su kitais grupės nariais sudarė vieną apmokestinamąjį asmenį. Atskiro apmokestinamojo asmens klasifikacija reiškia, kad PVM mokėtojų grupės nariai nebegali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis ir kad dėl šios priežasties tokiomis aplinkybėmis trečiosios šalies

paslaugos, suteiktos PVM mokėtojų grupės nariui, turi būti laikomos suteiktomis ne nariui, bet pačiai grupei. Paslaugos, kurias savo filialui bendrovė suteikė už atlygį, buvo laikomos suteiktomis PVM mokėtojų grupei ir tokių paslaugų teikimas buvo laikomas apmokestinamuoju sandoriu, remiantis tuo, kad pagrindinės įmonės (**orig. p. 9**) ir jos filialo negalima laikyti vienu apmokestinamuoju asmeniu. Teisingumo Teismas nustatė, kad paslaugos, kurias ne valstybėje narėje įsisteigusi pagrindinė įmonė suteikė savo filialui, kuris yra įsisteigęs valstybėje narėje, reiškia apmokestinamuosius sandorius tuo atveju, kai filialas yra PVM mokėtojų grupės narys (Sprendimo *Skandia America* 29–32 punktai).

- 25 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos aiškiai matyti, jog atspirties taškas yra tai, kad filialas neturi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu tuo atveju, jeigu pagrindinė įmonė teikia paslaugas filialui. Todėl filialo ir pagrindinės įmonės sandoriai neapmokestinami. Tačiau iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos aiškiai matyti, kad filialas, kuris tampa PVM mokėtojų grupės nariu, gali būti atskirtas nuo pagrindinės įmonės ir vietoje to tapti kito apmokestinamojo asmens, t. y. PVM mokėtojų grupės, dalimi. Taigi, pagrindinės įmonės ir filialo, kuris priklauso PVM mokėtojų grupei, sandoriai yra apmokestinami.
- 26 Tačiau dabar kyla klausimas, ar Švedijos filialas, kuris nėra kurios nors Švedijos PVM mokėtojų grupės narys, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, jeigu pagrindinė įmonė yra kitoje valstybėje narėje sudarytos PVM mokėtojų grupės narė, ir teikia paslaugas jai bei priskiria su tuo susijusias išlaidas. Ar filialas, kuris, turėdamas banko filialo įgaliojimus ir būdamas panašus į filialą *Skandia America* byloje, neveikia nepriklausomai, neprisiima jokios ekonominės rizikos ir neturi nuosavo kapitalo, todėl yra priklausomas nuo banko, gali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (plg. Sprendimo *Skandia America* 26 punktą)? Teisingumo Teismas dar nenagrinėjo to klausimo.
- 27 Žvelgiant į šią situaciją iš vienos perspektyvos, būtų galima teigti, kad Švedijos filialas tampa nepriklausomu apmokestinamuoju asmeniu, nes pagrindinė įmonė, prisijungdama prie PVM mokėtojų grupės, atskyrė save nuo apmokestinamojo asmens, kurį sudaro pagrindinė įmonė ir jos filialas atsižvelgiant į jų tarpusavio sandorius. Todėl pagrindinė įmonė tampa kito apmokestinamojo asmens, t. y. PVM mokėtojų grupės, dalimi, o filialas tampa (**orig. p. 10**) nepriklausomu apmokestinamuoju asmeniu. Tuo požiūriu filialo ir pagrindinės įmonės sandoriai apmokestinami.
- 28 Žvelgiant į šią situaciją iš kitos perspektyvos, būtų galima teigti, kad filialas priklauso tam pačiam apmokestinamajam asmeniui kaip ir pagrindinė įmonė, net jeigu pastaroji priklauso kitos valstybės narės PVM mokėtojų grupei, nes filialas nėra nepriklausomas nuo pagrindinės įmonės tuo atveju, kai ji nėra PVM mokėtojų grupės narė savo įsisteigimo valstybėje. Šiuo požiūriu filialo ir pagrindinės įmonės sandoriai nėra apmokestinamieji sandoriai, o filialas praktiškai laikomas paprasčiausiai kitu filialu ir PVM mokėtojų grupės kitoje valstybėje narėje nariu.

- 29 ES PVM komitetas savo 2015 m. spalio mėn. 105-ajame posėdyje patvirtino rekomendacijas, pagrįstas Teisingumo Teismo sprendimu, priimtu *Skandia America* byloje. Iš rekomendacijų aiškiai matyti, kad tais atvejais, kai vienas subjektas tiekia prekes arba teikia paslaugas kitam subjektui ir abu šie subjektai priklauso tam pačiam juridiniam asmeniui, pavyzdžiui, „pagrindinė buveinė filialui“, „filialas pagrindinei buveinei“ arba „filialas filialui“, ir tik vienas sandorio subjektų yra PVM mokėtojų grupės narys arba kai subjektai yra atskirų PVM mokėtojų grupių nariai, tokie sandoriai laikomi PVM apmokestinamais sandoriais, jeigu tenkinamos PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos.
- 30 Todėl pagal PVM komiteto rekomendacijas susiklosčius aptariamai situacijai filialas turi būti laikomas nepriklausomu apmokestinamuoju asmeniu. Rekomendacijos buvo patvirtintos didele balsų dauguma. Todėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) mano, kad šiuo klausimu esama santykinai plataus masto požiūrių suderinamumo tarp valstybių narių, tačiau visiško sutarimo nėra.
- 31 Atsižvelgdamas į tai, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) mano, kad Teisingumo Teismui būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą. (**orig. p. 11**)

Klausimas

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