

Дело C-812/19

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

4 ноември 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Högsta förvaltningsdomstolen (Швеция)

Дата на акта за преюдициално запитване:

24 октомври 2019 г.

Жалбоподател:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Друга страна в производството:

Skatteverket

[...]

ЖАЛБОПОДАТЕЛ

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial [...]

[...] Стокхолм

ДРУГА СТРАНА В ПРОИЗВОДСТВОТО

Skatteverket [...] Solna

ОБЖАЛВАНО РЕШЕНИЕ:

Решение на Skatterättsnämnden (Комисия по данъчно право, Швеция) от 23 ноември 2018 г. по дело № 37-17/1

ПРЕДМЕТ НА СПОРА:

Данъчно становище относно данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“); отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз [...]

РЕШЕНИЕ

На основание член 267 от Договора за функционирането на ЕС отправя **[ориг. 2]** до Съда на Европейския съюз преюдициално запитване на основание член 267 ДФЕС, в съответствие с приложения акт за преюдициално запитване [...].

[...] **[ориг. 3]**

[...]

Преюдициалното запитване е на основание член 267 ДФЕС и се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, член 9, параграф 1 и член 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

Въведение

- 1 Банка, установена в друга държава членка, предоставя услуги на своя клон в Швеция и му начислява разходите за тези услуги. Банката е част от ДДС група в другата държава членка, докато клонът не е част от ДДС група в Швеция. С отправеното преюдициално запитване Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) иска пояснения по въпроса дали за целите на доставката на услуги ДДС групата представлява данъчнозадължено лице, което е независимо от клона, и дали в резултат на това клонът представлява независимо данъчнозадължено лице.

Приложимо право на Съюза

- 2 Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, подлежи на облагане с ДДС.
- 3 Съгласно член 9, параграф 1 данъчнозадължено лице означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. **[ориг. 4]**
- 4 От член 11 е видно, че след консултиране с Комитета по ДДС всяка държава членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице всички лица, установени на територията на тази държава членка, които, макар и

юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки.

Приложимо национално право

- 5 В съответствие с глава 1, член 1, алинея 1 от Mervärdesskattelagen (1994:200) (Закон за данъка върху добавената стойност (1994:200), наричан по-нататък „Закон за ДДС“), ДДС се дължи за облагаемите доставки на услуги, извършени на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, освен ако това лице не е освободено от данъчно облагане на доставката.
- 6 Съгласно глава 2, член 1, алинея 3, точка 1 от Закона за ДДС изразът „доставка на услуги“ означава възмездно извършена, прехвърлена или предоставена по друг начин услуга.
- 7 Съгласно общото правило по глава 5, член 5, алинея 1 услугата, предоставена на данъчно задължено лице, действащо в това си качество, се разглежда като доставена на територията на страната, ако седалището на данъчнозадълженото лице е в Швеция или ако то има постоянен обект там и услугата е доставена за този обект. Глава 1, член 2, алинея 1, точка 2 [от Закона за ДДС] предвижда, че ако доставчик на услуги като посочения в глава 5, член 5 е чуждестранно данъчнозадължено лице, ДДС се плаща от получателя на услугите, по-специално ако той е данъчнозадължено лице или юридическо лице, регистрирано в Швеция по ДДС.
- 8 Глава 4, член 1 от закона предвижда, че данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва на някое място независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. [ориг. 5]
- 9 Швеция е въвела правилата относно ДДС групи в глава 6а [от Закона за ДДС]. Съгласно член 1 от тази глава, за целите за прилагане на този закон две или повече данъчнозадължени лица могат, при предвидените в тази глава условия да се считат за едно данъчнозадължено лице (наричано по-нататък „ДДС група“), а дейността, извършвана от такава група — за обща дейност. Член 12, алинея 2 предвижда, че само постоянните обекти в Швеция на данъчнозадълженото лице могат да бъдат част от ДДС група.

Фактите по делото

Молбата за тълкуване на данъчни разпоредби

- 10 Делото се отнася до тълкувателното становище на Skatterättsnämnden (Комисия по данъчно право), обжалвано пред Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) от Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial. От молбата за данъчни становище е видно следното.

- 11 Централата на Danske Bank A/S е в Дания. Банката осъществява дейността си в Швеция чрез клон. Банката е част от датска ДДС група. Клонът не участва в шведска ДДС група.
- 12 В своята дейност в скандинавските страни банката използва информационна платформа, която до голяма степен е обща за всички обекти. Централата начислява на клона неговите разходи по използване на платформата за дейността в Швеция.
- 13 Клонът иска да му бъде пояснено дали фактът, че банката е част от датска ДДС група означава, че тази група трябва да се счита за данъчнозадължено лице, което е независимо от своя клон в Швеция за целите на прилагане на разпоредите на Закона за ДДС. **[ориг. 6]**
- 14 Клонът иска да установи и дали на предоставените от датската ДДС група услуги, разходите за които ще му бъдат начислени, следва да се считат за доставка за целите на ДДС, дали той трябва да плаща ДДС за извършени доставки в Швеция и дали данъчната основа е сборът от начислените разходи.

Тълкувателното становище на Skatterättsnämndens

- 15 Според Skatterättsnämnden клонът и датската ДДС група в Дания, в която участва централата [на банката], трябва да се считат за две отделни данъчнозадължени лица, тъй като датската централа [на банката] се е отделила от шведския си клон, влизайки в състава на датската ДДС група съгласно датските правила за ДДС.
- 16 Освен това Skatterättsnämnden приема и че доставката на услуги от датската ДДС група, разходите за които са начислени на нейния клон в Швеция, представлява доставка на услуги, която води до данъчно задължение за клона, при условие, че полученото от ДДС групата възнаграждение представлява заплащането, действително дадено за предоставените услуги и че са изпълнени другите условия за наличие на данъчно задължение. Молбата за тълкуване е отхвърлена в останалата ѝ част като недопустима, доколкото по тази част отговор не е предоставен.

Становища на страните

Клонът

- 17 Клонът иска Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) да обяви, че той и централата [на банката] са едно и също данъчнозадължено лице и че извършеното от централата [на банката] начисляване на разходите не представлява доставка за целите на ДДС. **[ориг. 7]**

- 18 Доставка е облагаема само ако между доставчика на услугата и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации. За да се определи дали между чуждестранно дружество и някой от неговите обекти, разположен в друга държава членка, съществува правоотношение, следва да се провери дали този обект извършва независима икономическа дейност.
- 19 Клонът не действа независимо и не понася сам стопанските рискове, присъщи на дейността му. Следователно той е зависим от централата на търговеца и поради това не може да се счита за данъчнозадължено лице. Така централата на търговеца и клонът са едно и също данъчнозадължено лице, дори когато централата на търговеца е част от ДДС група. Клонът не може да бъде отделен от централата на търговеца, освен ако самият клон не влезе в състава на шведска ДДС група.

Skatteverket

- 20 Skatteverket (шведската данъчна администрация) е на мнение, че Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) трябва да потвърди становището, дадено по молбата за тълкуване.
- 21 Преценката трябва да се извърши предвид датските правила относно ДДС групите. Според датските разпоредби само обектите в Дания могат да са част от ДДС група. Следователно клонът в Швеция не е част от датската ДДС група. Съответно, клонът и централата [на банката] не могат да бъдат считани за едно данъчнозадължено лице.

Необходимостта от преюдициално запитване

- 22 От практиката на Съда следва, че доставката е облагаема само ако между доставчика на услугата **[ориг. 8]** и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации. В едно дело Съдът приема, че клонът на чуждестранно дружество не е независим от това дружество и че между тях не съществува правоотношение. Следователно фактът, че централата на търговеца начислила на клона разходите за услугите, които му е предоставила, не означава, че клонът трябва да се счита за данъчнозадължено лице (решение от 23 март 2006 г. FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, т. 34—37, 40 и 41).
- 23 Съдът е проверил доколко е от значение фактът, че клонът е част от ДДС група в дело относно услуги, предоставени от дружество, установено в трета държава, на неговия шведски клон, който е част от ДДС група в Швеция. Съдът отбелязва, че клонът не работи независимо и не понася сам стопанските рискове, свързани с извършването на дейността му. Освен това самият клон няма собствен капитал и активите му са част от имуществото на централата на търговеца. Следователно клонът е зависим от централата и

съответно не може сам по себе си да притежава качеството данъчнозадължено лице по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС (решение от 17 септември 2014 г., Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-97/13, EU:C:2014:2225, т. 26).

- 24 В същото дело обаче Съдът приема, че клонът е част от ДДС група и че заедно с останалите членове на групата формира едно данъчнозадължено лице. Квалифицирането като едно данъчно задължено лице означава, че членовете на ДДС групата вече не могат да бъдат разглеждани като данъчнозадължени лица и че следователно, при това положение услугите, предоставени от трето лице на член на ДДС група, трябва да се считат за предоставени не на члена на групата, а на самата група. Услугите, предоставени възмездно от дружество на неговия клон, се считат за предоставени на ДДС групата и се приема, че доставката на такива услуги представлява облагаема сделка, тъй като централата на търговеца [ориг. 9] и нейният клон не могат да се разглеждат като едно данъчнозадължено лице. Съдът приема, че услугите, предоставяни от централа на търговец, установен в трета държава, на нейния установен в държава членка клон представляват облагаеми сделки, когато клонът е член на ДДС група (решение от 17 септември 2014 г., EU:C:2014:2225, Skandia America, т. 29—32).
- 25 От практиката на Съда личи следната отправна точка: клонът не може да се счита за данъчнозадължено лице, когато централата на търговеца му предоставя услуги. Следователно, сделките между клона и централата на търговеца не са облагаеми. От практиката на Съда обаче става ясно, че влизайки в състава на ДДС група, клонът може да бъде отделен от централата на търговеца и вместо това да стане част от друго данъчнозадължено лице, а именно ДДС група. В такъв случай сделки между централата на търговеца и клона, който е част от ДДС група, са облагаеми.
- 26 Сега обаче възниква въпросът дали шведският клон, който не е част от нито една шведска ДДС група, трябва да се счита за облагаемо лице, когато централата [на банката] е член на ДДС група в друга държава членка, предоставя услуги на клона и му начислява свързаните с тях разходи. Може ли самият клон, който в качеството си на клон на банка и подобно на клона в делото Skandia America, не действа независимо, не понася сам никакви стопански рискове, няма собствен капитал и следователно е зависим от банката, да се счита за данъчнозадължено лице (вж. решение от 17 септември 2014 г., (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 26)? Съдът още не е разглеждал този въпрос.
- 27 Едно възможно тълкуване е, че шведският клон е станал независимо данъчнозадължено лице, тъй като с влизането си в състава на ДДС група централата [на банката] се е отделила от данъчнозадълженото лице, което се счита, че представляват заедно централата на търговеца и нейния клон в сделките помежду им. Така централата [на банката] става част от друго

данъчнозадължено лице, а именно ДДС група, а клонът става **[ориг. 10]** независимо данъчнозадължено лице. При това тълкуване сделките между клона и централата [на банката] са облагаеми.

- 28 Възможно е и друго тълкуване: клонът е част от същото данъчнозадължено лице като централата [на банката], дори ако тя е част от ДДС група в друга държава членка, след като клонът не е независим от централата на търговеца, когато не е част от ДДС група в държавата членка, в която е установен. При това тълкуване сделките между клона и централата [на банката] не са облагаеми сделки, и клонът на практика се счита просто за още един клон и част от ДДС групата в друга държава членка.
- 29 След 105-то си събрание през октомври 2015 г. Комитетът на ЕС по ДДС прие насоки въз основа на решението от 17 септември 2014 г., *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225). От тях е видно, че доставката на стоки или услуги от едно предприятие на друго от едно и също юридическо лице като например „централно управление на клон“, „клон на централно управление“ или „клон на клон“, когато само едно от участващите в сделката предприятия е член на ДДС група или когато предприятията са членове на отделни ДДС групи, следва да е облагаема сделка за целите на ДДС, ако са изпълнени условията по член 2, параграф 1 от Директивата на ДДС.
- 30 Следователно във въпросното положение съгласно насоките на Комитета по ДДС клонът трябва да се счита за независимо данъчнозадължено лице. Насоките са приети с голямо мнозинство. Поради това Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) счита, че държавите членки гледат на този въпрос относително сходно, но не и че има пълно съгласие.
- 31 В този контекст Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) счита за необходимо да зададе преюдициален въпрос на Съда на ЕС. **[ориг. 11]**

Въпрос

- 32 Представлява ли независимо данъчнозадължено лице шведският клон на банка, установена в друга държава членка, когато централата на банката предоставя услуги на клона и му начислява разходите за тях, ако тази централа е част от ДДС група в другата държава членка, докато шведският клон не е член на нито една шведска ДДС група?