

Asia C-812/19

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

4.11.2019

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

24.10.2019

Valittaja:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Vastapuoli:

Skatteverket

[--]

VALITTAJA

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

[OMISSIS] Tukholma

VASTAPUOLI

Skatteverket [--] Solna

RATKAISU, JOHON ON HAETTU MUUTOSTA

Skatterättsnämndenin (Ruotsin keskusverolautakunta) päätös 23.11.2018 asiassa dnro 37-17/1

ASIA

Arvonlisäveroa koskeva ennakkotieto; ennakkoratkaisupyyntön esittäminen unionin tuomioistuimelle

[– –]

PÄÄTÖS

Unionin tuomioistuimelta pyydetään EUT-sopimuksen 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisu **[alkup. s. 2]** liitteenä olevan ennakkoratkaisupyyntöön mukaisesti [– –].

[– –] **[alkup. s. 3]**

[– –]

SEUT 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan, 9 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan tulkinnasta

Johdanto

- 1 Toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut pankki suorittaa Ruotsissa olevalle sivuliikkeelleen palveluja ja kohdentaa tästä aiheutuvat kustannukset sivuliikkeelle. Pankki kuuluu toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäveroryhmään, kun taas sivuliike ei kuulu Ruotsissa mihinkään arvonlisäveroryhmään. Högsta förvaltningsdomstolen haluaa saada ennakkoratkaisulla selvitetyn, onko arvonlisäveroryhmä palveluja suoritettaessa erillinen verovelvollinen suhteessa sivuliikkeeseen ja onko sivuliike tästä syystä erillinen verovelvollinen.

Asiassa sovellettavat unionin oikeussäännöt

- 2 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella tekemä vastikkeellinen palvelujen suoritus on arvonlisäverollinen liiketoimi.
- 3 Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. **[alkup. s. 4]**
- 4 Direktiivin 11 artiklassa säädetään, että kuultuaan arvonlisäverokomiteaa jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

Asiassa sovellettavat kansalliset oikeussäännöt

- 5 Arvonlisäverolain (mervärdesskattelagen) (1994:200) 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisävero on maksettava verollisesta palvelujen myynnistä

maan alueella, kun palvelun suorittaja on tässä ominaisuudessaan toimiva verovelvollinen, siltä osin kuin verovelvollista ei ole vapautettu liikevaihtoverosta.

- 6 Saman lain 2 luvun 1 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan palvelujen myynnillä tarkoitetaan vastiketta vastaan tapahtuvaa palvelun suorittamista toiselle.
- 7 Palvelu, jonka verovelvollinen on tässä ominaisuudessaan toimiessaan suorittanut toiselle, katsotaan saman lain 5 luvun 5 §:n 1 momentin pääsäännön mukaan suoritetuksi Ruotsissa, jos verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka Ruotsissa tai jos hänellä on täällä kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan. Lain 1 luvun 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetään, että jos 5 luvun 5 §:ssä tarkoitettujen palvelujen myyjä on ulkomainen verovelvollinen, palvelun ostaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron muun muassa silloin, kun se on verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka on rekisteröity Ruotsissa arvonlisäveroa varten.
- 8 Lain 4 luvun 1 §:n mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. **[alkup. s. 5]**
- 9 Ruotsi on ottanut käyttöön arvonlisäveroryhmiä koskevia sääntöjä lain 6 a luvussa. Kyseisen luvun 1 §:stä johtuu, että kyseisessä luvussa säädetyn edellytyksin saadaan kahta tai useampaa verovelvollista pitää yhtenä ainoana verovelvollisena (arvonlisäveroryhmä) ja arvonlisäveroryhmän harjoittamaa toimintaa pitää yhtenä ainoana toimintana. Saman luvun 2 §:n 2 momentissa säädetään, että arvonlisäveroryhmään saa kuulua vain yhden verovelvollisen kiinteä toimipaikka Ruotsissa.

Asiaa koskevat tosiseikat

Ennakkotietohakemus

- 10 Asia koskee Skatterättsnämndenin (keskusverolautakunta) antamaa ennakkotietoa, josta Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial on valittanut Högsta förvaltningsdomstoleniin. Ennakkotietohakemuksesta ilmenee muun muassa seuraavaa.
- 11 Danske Bank A/S:n päätoimipaikka on Tanskassa. Pankki harjoittaa toimintaansa Ruotsissa kyseisen sivuliikkeen kautta. Pankki kuuluu tanskalaiseen arvonlisäveroryhmään. Sivuliike ei kuulu mihinkään ruotsalaiseen arvonlisäveroryhmään.
- 12 Pankki käyttää pohjoismaisessa liiketoiminnassaan tietoteknistä alustaa, joka on suuressa määrin yhteinen kaikille toimipaikoille. Päätoimipaikka kohdentaa sivuliikkeelle kustannukset, jotka aiheutuvat siitä, että sivuliike käyttää tätä alustaa toiminnassaan Ruotsissa.

- 13 Sivuliike halusi selvittää ennakkotietohakemuksella, onko siitä, että pankki kuuluu tanskalaiseen arvonlisäveroryhmään, seurauksena se, että arvonlisäveroryhmää on arvonlisäverolakia sovellettaessa pidettävä Ruotsissa olevaan sivuliikkeeseen nähden erillisenä verovelvollisena. **[alkup. s. 6]**
- 14 Sivuliike halusi myös tietää, onko tanskalaisen arvonlisäveroryhmän palveluja, joiden kustannukset kohdennetaan sivuliikkeelle, pidettävä arvonlisäverotuksessa myyntinä, onko sivuliikkeen maksettava hankinnan perusteella veroa Ruotsissa ja onko veron perusteena sivuliikkeelle kohdennettujen kustannusten rahamäärä.

Skatterättsnämndenin antama ennakkotieto

- 15 Skatterättsnämnden katsoi, että sivuliikettä ja tanskalaista arvonlisäveroryhmää, johon Tanskassa oleva päätoimipaikka kuuluu, on pidettävä kahtena eri verovelvollisena, koska Tanskassa oleva päätoimipaikka on irtautunut Ruotsissa olevasta sivuliikkeestä kuuluessaan tanskalaiseen arvonlisäveroryhmään Tanskan arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti.
- 16 Skatterättsnämnden katsoi myös, että tanskalaisen arvonlisäveroryhmän suorittamat palvelut, joiden kustannukset kohdennetaan Ruotsissa olevalle sivuliikkeelle, ovat palvelujen myyntiä, joka aiheuttaa sivuliikkeelle verovelvollisuuden edellyttäen, että arvonlisäveroryhmän saama korvaus on todellinen vastasuoritus tarjotuista palveluista ja että muut verovelvollisuuden edellytykset täyttyvät. Hakemus jätettiin tutkimatta siltä osin kuin siihen ei vastattu.

Asianosaisten lausumat

Sivuliike

- 17 Sivuliike vaatii Högsta förvaltningsdomstolenissa, että kyseinen tuomioistuin toteaa, että sivuliike ja päätoimipaikka ovat yksi ja sama verovelvollinen ja että päätoimipaikan sivuliikkeelle kohdentamat kustannukset eivät ole arvonlisäverotuksessa huomioon otettavaa myyntiä. **[alkup. s. 7]**
- 18 Palvelun suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia. Sen selvittämiseksi, onko ulkomaisen yhtiön ja sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan toimipaikan välillä olemassa oikeussuhde, on tutkittava, harjoittaako tämä toimipaikka itsenäistä elinkeinotoimintaa.
- 19 Sivuliike ei toimi itsenäisesti, eikä se myöskään ole itse vastuussa sen toimintaan liittyvistä taloudellisista riskeistä. Näin ollen sivuliike on riippuvainen päätoimipaikasta, eikä sitä siis voida pitää verovelvollisena. Päätoimipaikka ja sivuliike ovat siis sama verovelvollinen silloinkin, kun päätoimipaikka kuuluu

arvonlisäveroryhmään. Sivuliike ei voi irtautua päätoimipaikasta, paitsi jos sivuliike itse tulee ruotsalaisen arvonlisäveroryhmän jäseneksi.

Skatteverket (verohallinto)

- 20 Skatteverket katsoo, että Högsta förvaltningsdomstolenin on pysyttävä ennakkotieto.
- 21 Arviointi on suoritettava arvonlisäveroryhmää koskevien Tanskan säännösten perusteella. Tanskan lainsäädäntö merkitsee sitä, että ainoastaan Tanskassa sijaitsevat toimipaikat voivat kuulua tanskalaiseen arvonlisäveroryhmään. Tästä seuraa, että Ruotsissa oleva sivuliike ei kuulu tanskalaiseen arvonlisäveroryhmään. Näin ollen sivuliikettä ja päätoimipaikkaa ei voida pitää yhtenä ainoana verovelvollisena.

Ennakkoratkaisupyynnön tarve

- 22 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelun suoritus on verollinen vain silloin, kun palvelun suorittajan **[alkup. s. 8]** ja sen vastaanottajan välillä on olemassa oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia. Eräässä asiassa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ulkomaisen yhtiön sivuliike ei ollut tästä yhtiöstä riippumaton ja ettei niiden välillä ollut oikeussuhdetta. Näin ollen siitä, että päätoimipaikan sivuliikkeelle suorittamista palveluista johtuneet kustannukset kohdennettiin sivuliikkeelle, ei seurannut, että sivuliikettä pidettäisiin verovelvollisena (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, 34–37, 40 ja 41 kohta).
- 23 Unionin tuomioistuin on tutkinut sivuliikkeen arvonlisäveroryhmään kuulumisen merkitystä sellaisessa asiassa, joka koski kolmanteen maahan sijoittautuneen yhtiön Ruotsissa sijaitsevalle sivuliikkeelleen, joka kuului ruotsalaiseen arvonlisäveroryhmään, suorittamia palveluja. Unionin tuomioistuin huomautti, ettei sivuliike toiminut itsenäisesti eikä se myöskään ollut vastuussa sen toimintaan liittyvistä taloudellisista riskeistä. Sivuliikkeellä ei myöskään ollut omaa pääomaa, ja sen varat kuuluivat päätoimipaikan varoihin. Sivuliikkeen katsottiin sen vuoksi olevan riippuvainen pääliikkeestä, eikä sivuliikkeen voitu sen vuoksi katsoa olevan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen (Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, 26 kohta).
- 24 Samassa asiassa unionin tuomioistuin kuitenkin totesi, että sivuliike kuului arvonlisäveroryhmään ja että sivuliike muodosti ryhmän muiden jäsenten kanssa yhden ainoan verovelvollisen. Yhdeksi ainoaksi verovelvolliseksi luokittelu merkitsee sitä, että arvonlisäveroryhmän jäseniä ei enää voida yksilöidä verovelvollisiksi ja että tällaisessa tilanteessa on katsottava, että palvelut, jotka ulkopuolinen suorittaa arvonlisäryhmän jäsenelle, on suoritettu ryhmälle itselleen eikä sen jäsenelle. Yhtiön sivuliikkeelleen vastiketta vastaan suorittamat palvelut

katsottiin suoritetuksi arvonlisäveroryhmälle, ja tällaisten palvelujen suoritusta pidettiin verollisena liiketoimena edellyttäen, että päätoimipaikkaa [alkup. s. 9] ja sen sivuliikettä ei voida pitää yhtenä ainoana verovelvollisena. Unionin tuomioistuin katsoi tästä seuraavan, että kolmanteen maahan sijoittautuneen päätoimipaikan jäsenvaltioon sijoittautuneelle sivuliikkeelleen suorittamat palvelut ovat verollisia liiketoimia, jos sivuliike kuuluu arvonlisäveroryhmään (asia Skandia America, tuomion 29–32 kohta).

- 25 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa siis, että lähtökohtana on, ettei sivuliikettä ole pidettävä verovelvollisena silloin, kun päätoimipaikka suorittaa palveluja sivuliikkeelleen. Sivuliikkeen ja päätoimipaikan väliset liiketoimet eivät näin ollen ole verollisia. Oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että sivuliike voi arvonlisäveroryhmään kuulumalla irtautua päätoimipaikasta ja tulla sen sijaan toisen verovelvollisen eli arvonlisäveroryhmän osaksi. Päätoimipaikan ja arvonlisäveroryhmään kuuluvan sivuliikkeen väliset liiketoimet ovat tällöin verollisia.
- 26 Nyt käsiteltävä kysymys koskee kuitenkin sitä, onko ruotsalainen sivuliike, joka ei kuulu mihinkään ruotsalaiseen arvonlisäveroryhmään, katsottava verovelvolliseksi silloin, kun päätoimipaikka kuuluu arvonlisäveroryhmään toisessa jäsenvaltiossa ja suorittaa sivuliikkeelle palveluja ja kohdentaa tästä aiheutuvat kustannukset sivuliikkeelle. Voidaanko katsoa, että sivuliike, joka – pankin sivuliikkeenä samoin kuin asiassa Skandia America kyseessä ollut sivuliike – ei toimi itsenäisesti, jolla ei ole omia taloudellisia riskejä eikä omaa pääomaa ja joka siten on pankista riippuvainen, on erillinen verovelvollinen (vrt. asia Skandia America, tuomion 26 kohta). Unionin tuomioistuin ei ole vielä ratkaissut tätä kysymystä.
- 27 Tämä tilanne voidaan nähdä yhtäältä siten, että ruotsalaisesta sivuliikkeestä tulee erillinen verovelvollinen, koska päätoimipaikka on arvonlisäveroryhmään liittymällä irtautunut siitä verovelvollisesta, jonka päätoimipaikan ja sen sivuliikkeen katsotaan yhdessä muodostavan niiden välisissä liiketoimissa. Päätoimipaikasta tulee siten toisen verovelvollisen eli arvonlisäveroryhmän osa, ja sivuliikkeestä tulee [alkup. s. 10] erillinen verovelvollinen. Tämän näkemyksen mukaan sivuliikkeen ja päätoimipaikan väliset liiketoimet ovat verollisia.
- 28 Tilanne voidaan nähdä toisaalta siten, että sivuliike kuuluu samaan verovelvolliseen kuin päätoimipaikka, vaikka päätoimipaikka kuuluu arvonlisäveroryhmään toisessa jäsenvaltiossa, koska sivuliike ei ole itsenäinen suhteessa päätoimipaikkaan, kun se ei kuulu arvonlisäveroryhmään siinä valtiossa, johon se on sijoittautunut. Tämän näkemyksen mukaan sivuliikkeen ja päätoimipaikan väliset liiketoimet eivät ole verollisia liiketoimia, ja sivuliikettä kohdellaan käytännössä toisessa jäsenvaltiossa olevan arvonlisäveroryhmän sivuliikkeenä ja osana.
- 29 EU:n arvonlisäverokomitea antoi lokakuussa 2015 pidetyn 105. kokouksen jälkeen suuntaviivat unionin tuomioistuimen asiassa Skandia America antaman tuomion johdosta. Suuntaviivoista ilmenee muun muassa, että tilanne, jossa

yksikkö luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja saman oikeushenkilön toiselle yksikölle, kuten päätoimipaikka sivuliikkeelle, sivuliike päätoimipaikalle tai sivuliike toiselle sivuliikkeelle, ja jossa ainoastaan yksi niistä on arvonlisäveroryhmän jäsen tai jossa yhtiöt ovat eri arvonlisäveroryhmien jäseniä, merkitsee verollista liiketoimea, jos arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetyt edellytykset täyttyvät.

- 30 Arvonlisäverokomitean suuntaviivojen mukaan sivuliikettä on siten pidettävä erillisenä verovelvollisena nyt kyseessä olevassa tilanteessa. Suuntaviivat hyväksyttiin niin sanotulla suurella enemmistöllä. Högsta förvaltningsdomstolen toteaa, että tästä kysymyksestä vallitsee siten jäsenvaltioiden kesken varsin samansuuntaisia näkemyksiä muttei kuitenkaan yksimielisyyttä.
- 31 Högsta förvaltningsdomstolen katsoo edellä esitetyillä perusteilla tarpeelliseksi pyytää ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta. **[alkup. s. 11]**

Kysymys

- 32 Onko pankin, jonka päätoimipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ruotsalainen sivuliike erillinen verovelvollinen, kun päätoimipaikka suorittaa sivuliikkeelle palveluja ja kohdentaa niistä aiheutuvat kustannukset sivuliikkeelle, jos päätoimipaikka kuuluu kyseisessä toisessa valtiossa arvonlisäveroryhmään mutta ruotsalainen sivuliike ei kuulu mihinkään ruotsalaiseen arvonlisäveroryhmään?