

Predmet C-812/19

Zahtjev za prethodnu odluku:

Datum podnošenja:

4. studenoga 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

24. listopada 2019.

Žalitelj:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Druga stranka u postupku:

Skatteverket

[*omissis*]

ŽALITELJ

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial [*omissis*]

[*omissis*] Stockholm

DRUGA STRANKA U POSTUPKU

Skatteverket [*omissis*] Solna

POBIJANA ODLUKA

Odluka Skatterättsnämndena (Komisija za poreznopravna pitanja, Švedska) od 23. studenoga 2018. u predmetu br. 37-17/1

PREDMET

Prethodno rješenje o porezu na dodanu vrijednost (PDV); potreba za donošenjem prethodne odluke Suda Europske unije

[omissis]

ODLUKA

Na temelju članka 267. UFEU-a **[orig. str. 2.]** pribavit će se prethodna odluka Suda Europske unije, u skladu s priloženim zahtjevom za prethodnu odluku [omissis]

[omissis] **[orig. str. 3.]**

[omissis]

Zahtjev za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, u vezi s tumačenjem članka 2. stavka 1., članka 9. stavka 1. i članka 11. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (Direktiva o PDV-u).

Uvod

- 1 Banka sa sjedištem u drugoj državi članici pruža usluge svojoj podružnici u Švedskoj i podružnicu tereti za predmetne troškove. Banka je dio PDV grupacije u toj drugoj državi članici, dok podružnica nije dio PDV grupacije u Švedskoj. Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) traži pojašnjenje, u obliku prethodne odluke, predstavlja li PDV grupacija, u svrhu isporuke usluga, poreznog obveznika koji je neovisan o podružnici i je li stoga podružnica samostalni porezni obveznik.

Mjerodavno pravo Unije

- 2 Prema članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježe isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.
- 3 U skladu s člankom 9. stavkom 1. porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. **[orig. str. 4.]**
- 4 Prema članku 11., nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost, sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

Mjerodavno nacionalno zakonodavstvo

- 5 U skladu s člankom 1. stavkom 1. poglavlja 1. mervärdesskattelagena (1994:200) (Zakon o porezu na dodanu vrijednost (1994: 200); u daljnjem tekstu: ML), PDV na takvu isporuku plaća se na nacionalnom teritoriju isporuke oporezivih usluga koju je izvršio porezni obveznik koji djeluje kao takav, pod uvjetom da porezni obveznik nije izuzet od plaćanja poreza na isporuku.
- 6 Prema članku 1. stavku 3. točki 1. poglavlja 2. ML-a, pojam „isporuka usluga” znači da se usluga izvršava, prenosi ili na drugi način pruža uz naknadu.
- 7 Usluga isporučena poreznom obvezniku koji djeluje kao takav, u skladu s općim pravilom iz članka 5. stavka 1. poglavlja 5., smatra se isporučenom unutar nacionalnog teritorija ako porezni obveznik ima sjedište gospodarske aktivnosti u Švedskoj ili ondje ima stalnu poslovnu jedinicu i kada je usluga pružena toj poslovnoj jedinici. Člankom 2. stavkom 1. točkom 2. poglavlja 1. [ML-a] određuje se da, ako je osoba koja isporučuje usluge poput onih iz članka 5. poglavlja 5. strani porezni obveznik, osoba koja prima usluge podliježe PDV-u, *inter alia*, ako je ta osoba porezni obveznik ili pravna osoba registrirana u sustavu PDV-a u Švedskoj.
- 8 U skladu s člankom 1. poglavlja 4. porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. [orig. str. 5.]
- 9 Švedska je uvela pravila o PDV grupacijama u poglavlje 6.a [ML-a]. Iz članka 1. navedenog poglavlja proizlazi da se, pod uvjetima predviđenima u tom poglavlju, u svrhu primjene zakona dvoje ili više poreznih obveznika može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom (PDV grupacija) i da se aktivnost koju obavlja PDV grupacija može smatrati jedinstvenom aktivnošću. Člankom 2. stavkom 2. određuje se da samo stalne poslovne jedinice poreznog obveznika u Švedskoj mogu biti dio PDV grupacije.

Okolnosti spora

Zahtjev za porezno rješenje

- 10 Predmet se odnosi na porezno rješenje Skatterättsnämndena (Komisija za poreznopravna pitanja) protiv kojeg je Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial podnio žalbu pred Högsta förvaltningsdomstolenom (Vrhovni upravni sud). Iz zahtjeva za porezno rješenje proizlazi, *inter alia*, sljedeće.
- 11 Danske Bank A/S ima sjedište u Danskoj. Banka svoju aktivnost u Švedskoj obavlja posredstvom podružnice. Banka je članica danske PDV grupacije. Podružnica nije član nijedne švedske PDV grupacije.

- 12 Banka se u obavljanju svojih aktivnosti u nordijskim zemljama koristi informatičkom platformom koja je velikim dijelom zajednička svim poslovnim jedinicama. Za troškove povezane s time što strana podružnica upotrebljava platformu za aktivnosti u Švedskoj, sjedište tereti podružnicu.
- 13 Svojim zahtjevom podružnica je postavila pitanje treba li se, u svrhu primjene odredaba ML-a, činjenicu da je banka dio danske PDV grupacije tumačiti na način da se PDV grupacija mora smatrati samostalnim poreznim obveznikom u odnosu na njezinu podružnicu u Švedskoj. **[orig. str. 6.]**
- 14 Podružnica je također željela znati treba li usluge danske PDV grupacije, za čije troškove će se teretiti podružnica, smatrati isporukom u svrhu PDV-a, mora li podružnica platiti PDV na stjecanja u Švedskoj i predstavlja li oporezivi iznos zbroj troškova za koje se tereti podružnica.

Skatterättsnämndenovo porezno rješenje

- 15 Skatterättsnämnden je smatrao da se podružnica i danska PDV grupacija u Danskoj, čiji je sjedište dio, trebaju smatrati dvama različitim poreznim obveznicima zato što se dansko sjedište odvojilo od švedske podružnice ulaskom u dansku PDV grupaciju u skladu s danskim pravilima o PDV-u.
- 16 Skatterättsnämnden je, pored navedenoga, ocijenio da isporuka usluga danske PDV grupacije, za čiji se trošak tereti njezina podružnica u Švedskoj, predstavlja isporuku usluga koje stvaraju poreznu obvezu za podružnicu, pod uvjetom da naknada koju prima PDV grupacija predstavlja naknadu koja je stvarno isplaćena za isporučene usluge te da su ispunjeni ostali uvjeti za poreznu obvezu. U preostalom dijelu zahtjev je odbačen kao nedopušten i na njega nije dan odgovor.

Argumenti stranaka

Podružnica

- 17 Podružnica zahtijeva od Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) utvrđenje da podružnica i sjedište predstavljaju jednog te istog poreznog obveznika i da terećenje od strane sjedišta ne predstavlja isporuku u svrhu PDV-a. **[orig. str. 7.]**
- 18 Isporuka usluga je oporeziva samo kada između dobavljača i primatelja postoji pravni odnos u okviru kojega se razmjenjuju uzajamne činiidbe. Kako bi se ocijenilo postoji li pravni odnos između stranog trgovačkog društva i jedne od njegovih poslovnih jedinica koja se nalazi u drugoj državi članici, treba ispitati obavlja li ta poslovna jedinica samostalnu gospodarsku aktivnost.
- 19 Podružnica ne djeluje neovisno i ne snosi sama gospodarske rizike svojstvene aktivnosti podružnice. Podružnica je stoga ovisna o sjedištu pa se ne može

smatrati poreznim obveznikom. Dakle, sjedište i podružnica isti su porezni obveznik čak i kada je sjedište dio PDV grupacije. Podružnica se ne može odvojiti od sjedišta osim ako sama podružnica ne postane članica švedske PDV grupacije.

Skatteverket

- 20 Skatteverket (Švedska porezna uprava) smatra da Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) treba potvrditi porezno rješenje.
- 21 Ta se ocjena mora donijeti s obzirom na danska pravila o PDV grupacijama. Danske odredbe znače da samo poslovne jedinice u Danskoj mogu biti dio danske PDV grupacije. Iz toga proizlazi da podružnica u Švedskoj nije dio danske PDV grupacije. U skladu s time ne može se smatrati da podružnica i sjedište čine jedinstvenog poreznog obveznika.

Potreba donošenja prethodne odluke

- 22 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je isporuka usluga oporeziva samo ako između dobavljača **[orig. str. 8.]** i primatelja usluga postoji pravni odnos tijekom kojega se razmjenjuju uzajamne činiidbe. Sud je u jednom slučaju presudio da podružnica stranog trgovačkog društva nije neovisna o tom trgovačkom društvu i da ne postoji pravna veza između tih trgovačkih društava. Budući da je sjedište isporučilo usluge podružnici, za troškove je teretilo podružnicu i to stoga nije značilo da se podružnica treba smatrati poreznim obveznikom (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, t. 34. do 37., 40. i 41.).
- 23 Sud je relevantnost činjenice da je podružnica dio PDV grupacije razmotrio u predmetu koji se odnosi na usluge koje je trgovačko društvo s poslovnim nastanom u trećoj državi isporučilo svojoj švedskoj podružnici, koja je članica PDV grupacije u Švedskoj. Sud je istaknuo da podružnica ne djeluje neovisno i ne snosi sama gospodarske rizike koji su vezani uz obavljanje njezine aktivnosti. Podružnica ne raspolaže svojim kapitalom i njezina aktiva dio je imovine sjedišta. Sukladno tomu, podružnica je ovisna o sjedištu i stoga sama ne može imati svojstvo poreznog obveznika u smislu članka 9. Direktive o PDV-u (presuda Skandia America Corp. (USA), švedska podružnica, C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 26.).
- 24 Međutim, Sud je u tom istom predmetu presudio da je podružnica dio PDV grupacije i da podružnica, zajedno s drugim članicama grupacije, predstavlja jedinstvenog poreznog obveznika. Kvalificirati članice PDV grupacije kao jedinstvenog poreznog obveznika znači da ih se više ne može smatrati poreznim obveznicima i da se u takvim okolnostima za usluge koje treća osoba isporuči članici PDV grupacije stoga mora smatrati da su isporučene samoj grupaciji, a ne članici. Smatra se da su usluge koje je trgovačko društvo uz naknadu isporučilo podružnici zapravo isporučene PDV grupaciji, a isporuka tih usluga smatra se oporezivom transakcijom jer se sjedište **[orig. str. 9.]** i podružnica ne mogu

smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom. Sud je utvrdio da usluge koje sjedište koje se nalazi u trećoj zemlji isporučuje svojoj podružnici u državi članici predstavljaju oporezive transakcije kada je podružnica članica PDV grupacije (Skandia America, t. 29. do 32.).

- 25 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je polazište da se podružnica ne smije smatrati poreznim obveznikom kada sjedište isporučuje usluge podružnici. Slijedom toga, transakcije između podružnice i sjedišta nisu oporezive. Međutim, iz sudske prakse isto tako proizlazi da se podružnica, ulaskom u PDV grupaciju, može odvojiti od sjedišta i postati dio drugog poreznog obveznika, odnosno PDV grupacije. Transakcije između sjedišta i podružnice koja je dio PDV grupacije u tom su slučaju oporezive.
- 26 Međutim, sada se pojavljuje pitanje treba li švedsku podružnicu, koja nije dio nijedne švedske PDV grupacije, smatrati poreznim obveznikom kada je sjedište član PDV grupacije u drugoj državi članici te joj isporučuje usluge i tereti je za s time povezane troškove. Može li se smatrati poreznim obveznikom podružnica, koja u svojstvu podružnice banke, poput podružnice u predmetu Skandia America, ne djeluje neovisno, ne snosi sama gospodarske rizike niti ima svoj kapital te je stoga ovisna o banci, (usp. Skandia America, t. 26.)? Sud još nije razmatrao to pitanje.
- 27 Jedan način gledanja na takvu situaciju jest da švedska podružnica postaje samostalni porezni obveznik s obzirom na to da se sjedište, time što je postalo dio PDV grupacije, odvojilo od poreznog obveznika za kojeg se smatra da ga sjedište i podružnica čine zajedno u međusobnim transakcijama. Sjedište stoga postaje dio drugog poreznog obveznika, odnosno PDV grupacije, dok podružnica postaje **[orig. str. 10.]** samostalni porezni obveznik. U skladu s time, transakcije između podružnice i sjedišta su oporezive.
- 28 Drugi način gledanja na ovu situaciju jest da je podružnica dio istog poreznog obveznika kao i sjedište, iako je sjedište dio PDV grupacije u drugoj državi članici, zato što podružnica nije neovisna o sjedištu kada nije dio PDV grupacije u državi u kojoj ima poslovni nastan. U skladu s time, transakcije između podružnice i sjedišta nisu oporezive transakcije te se podružnica u praksi jednostavno smatra drugom podružnicom i dijelom PDV grupacije u drugoj državi članici.
- 29 Odbor za PDV Europske unije donio je, nakon svojeg 105-og sastanka u listopadu 2015., smjernice na temelju presude Suda u predmetu Skandia America. Iz smjernica proizlazi da isporuka robe ili usluga jednog subjekta drugom subjektu iste pravne osobe poput „sjedišta podružnici”, „podružnice sjedištu” ili „podružnice podružnici”, pri čemu je samo jedan od subjekata koji sudjeluju u transakciji član PDV grupacije ili pri čemu su subjekti članovi zasebnih PDV grupacija, treba predstavljati oporezivu transakciju u svrhu PDV-a, pod uvjetom da su ispunjeni uvjeti iz članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u.

- 30 Prema smjernicama Odbora za PDV, podružnica se u predmetnoj situaciji mora smatrati samostalnim poreznim obveznikom. Smjernice su usvojene velikom većinom glasova. Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) stoga je utvrdio da su stajališta država članica o ovom pitanju prilično usklađena, ali da se ipak ne slažu u svemu.
- 31 S obzirom na navedeno, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) smatra da je nužno od Suda zatražiti prethodnu odluku. **[orig. str. 11.]**

Pitanje:

- 32 Je li švedska podružnica banke s poslovnim nastanom u drugoj državi članici samostalni porezni obveznik u slučaju kada sjedište isporučuje usluge podružnici i za s time povezane troškove tereti podružnicu, ako je sjedište dio PDV grupacije u drugoj državi članici, dok švedska podružnica nije član nijedne švedske PDV grupacije?

RADNI DOKUMENT