

Cauza C-812/19

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

4 noiembrie 2019

Instanța de trimitere:

Högsta förvaltningsdomstolen (Suedia)

Data deciziei de trimitere:

24 octombrie 2019

Reclamantă:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Pârâtă:

Skatteverket

[...]

RECLAMANTĂ

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

[...] Stockholm

PÂRÂTĂ

Skatteverket [...] Solna

DECIZIA ATACATĂ

Decizia Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia) din 23 noiembrie 2018 în cauza nr. 37-17/1

OBIECTUL

Decizie anticipată privind taxa pe valoarea adăugată (TVA); necesitatea obținerii unei decizii preliminare din partea Curții de Justiție a Uniunii Europene.

[...]

ORDONANȚĂ

Se solicită Curții de Justiție a Uniunii Europene o decizie preliminară în temeiul articolului 267 din Tratatul FUE **[OR. 2]**, în conformitate cu cererea de decizie preliminară anexată [...]

[...] **[OR. 3]**

[...]

Cerere de pronunțare a unei decizii preliminare în temeiul articolului 267 TFUE privind interpretarea articolului 2 alineatul (1), articolului 9 alineatul (1) și articolului 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”).

Introducere

- 1 O bancă stabilită într-un alt stat membru furnizează servicii sucursalei sale din Suedia și impută sucursalei cheltuielile aferente. Banca face parte dintr-un grup TVA în acest alt stat membru, în timp ce sucursala nu face parte dintr-un grup TVA în Suedia. Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Supremă Administrativă, Suedia) solicită clarificarea, prin intermediul unei decizii preliminare, a chestiunii dacă grupul TVA reprezintă, în scopul prestării de servicii, o persoană impozabilă independentă de sucursală și dacă, în consecință, sucursala reprezintă o persoană impozabilă independentă.

Dispoziții relevante de drept al Uniunii

- 2 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare este supusă TVA-ului.
- 3 Potrivit articolului 9 alineatul (1), o persoană impozabilă este definită ca fiind orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. **[OR. 4]**
- 4 Rezultă din articolul 11 că, după consultarea Comitetului TVA, fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Dispoziții relevante de drept național

- 5 Potrivit articolului 1 primul alineat din capitolul 1 din *mervärdesskattelagen* (1994: 200) (Legea 1994: 200 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), TVA-ul este datorat statului pentru prestări de servicii efectuate pe teritoriul național și supuse impozitului de către o persoană impozabilă care acționează ca atare, în măsura în care persoana impozabilă nu este scutită de impozit în ceea ce privește prestarea.
- 6 În sensul articolului 1 al treilea alineat punctul 1 din capitolul 2 din Legea privind TVA-ul, prestare de servicii înseamnă un serviciu efectuat, cedat sau furnizat în alt mod cu titlu oneros.
- 7 În conformitate cu norma generală prevăzută la articolul 5 alineatul 1 din capitolul 5, un serviciu prestat unei persoane impozabile care acționează ca atare este considerat ca fiind prestat pe teritoriul național dacă persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice în Suedia sau deține un sediu permanent în Suedia și dacă serviciul a fost prestat respectivei entități. Articolul 2 primul alineat punctul 2 din capitolul I 1 din Legea privind TVA-ul prevede că, în cazul în care o persoană impozabilă care prestează servicii precum cele la care se face referire în articolul 5 din capitolul 5 este o persoană impozabilă străină, persoana care achiziționează prestațiile este obligată la plata TVA-ului, printre altele, în cazul în care această persoană este o persoană impozabilă sau o persoană juridică înregistrată în Suedia în scopuri de TVA.
- 8 Potrivit articolului 1 din capitolul 4, o persoană impozabilă este definită ca fiind orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. **[OR. 5]**
- 9 Suedia a introdus dispoziții cu privire la grupurile TVA în capitolul 6a din Legea privind TVA-ul. Rezultă din articolul 1 din capitolul menționat că, în sensul dispozițiilor legii, două sau mai multe persoane impozabile, în condițiile prevăzute în capitolul respectiv, pot fi considerate ca persoană impozabilă unică (grup TVA) și că activitatea desfășurată de grupul TVA poate fi considerată activitate unică. Al doilea alineat al articolului I 2 prevede că numai sediile permanente ale unei persoane impozabile din Suedia pot face parte dintr-un grup TVA.

Situația de fapt

Cerere de decizie fiscală anticipată

- 10 Litigiul se referă la o decizie fiscală anticipată emisă de Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia) care face obiectul unei căi de atac pe rolul Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă), introdusă de Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial. Printre altele, din cererea de decizie anticipată rezultă în mod clar următoarele.

- 11 Danske Bank A/S are sediul principal în Danemarca. Banca își desfășoară activitățile în Suedia prin intermediul sucursalei. Banca face parte dintr-un grup TVA danez. Sucursala nu este membră a niciunui grup TVA suedez.
- 12 Banca utilizează o platformă informatică în activitățile sale în țările scandinave, care sunt în mare parte comune tuturor unităților. Sediul principal impută sucursalei cheltuielile legate de utilizarea de către aceasta din urmă a platformei în activitatea sa din Suedia.
- 13 Prin cererea sa, sucursala dorea să afle dacă faptul că banca făcea parte dintr-un grup TVA danez înseamnă că respectivul grup TVA trebuie considerat, în raport cu sucursala sa din Suedia, ca fiind o persoană impozabilă independentă în scopul aplicării dispozițiilor Legii privind TVA-ul. **[OR. 6]**
- 14 Sucursala dorea de asemenea să afle dacă cheltuielile aferente serviciilor grupului TVA danez, care ar urma să fie imputate sucursalei, trebuie considerate ca reprezentând o livrare în scopuri de TVA, dacă sucursala este obligată la plata TVA-ului aferent achizițiilor în Suedia și dacă baza de impozitare este constituită din suma cheltuielilor atribuite.

Decizia fiscală anticipată emisă de Skatterättsnämnden

- 15 Skatterättsnämnden a considerat că sucursala și grupul TVA danez din Danemarca, din care face parte sediul principal, trebuie să fie considerate două persoane impozabile distincte, dat fiind că sediul principal din Danemarca s-a separat de sucursala suedeză, alăturându-se unui grup TVA danez în conformitate cu dispozițiile de drept național danez privind TVA-ul.
- 16 În plus, Skatterättsnämnden a apreciat că prestațiile furnizate de grupul TVA danez, al cărui cost este imputat sucursalei sale în Suedia, constituie o prestare de servicii care presupune o datorie fiscală în sarcina sucursalei, cu condiția ca remunerația primită de grupul TVA să constituie efectiv contrapartida pentru serviciilor furnizate și ca celelalte condiții pentru existența datoriei fiscale să fie îndeplinite. Restul motivelor cuprinse în cerere au fost respinse, întrucât nu au primit un răspuns.

Argumentele părților

Argumentele sucursalei

- 17 Sucursala solicită Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Supremă Administrativă) să constate că sucursala și sediul principal formează una și aceeași persoană impozabilă și că stabilirea cheltuielilor de către sediul principal în sarcina sucursalei nu constituie o livrare în scopuri de TVA. **[OR. 7]**

- 18 O prestare de servicii este impozabilă numai dacă există între prestatorul de servicii și beneficiar un raport juridic în cursul căruia sunt schimbate prestații reciproce. Pentru a aprecia dacă există un raport juridic între o societate străină și una dintre unitățile sale situate într-un alt stat membru, trebuie să se examineze dacă respectiva unitate desfășoară o activitate economică independentă.
- 19 Sucursala nu acționează în mod independent și nu suportă ea însăși riscurile economice inerente activității sale. Așadar, sucursala este dependentă de sediul principal și, prin urmare, nu poate fi considerată ca având calitatea de persoană impozabilă. Sediul principal și sucursala formează, așadar, aceeași persoană impozabilă chiar și atunci când sediul principal face parte dintr-un grup TVA. Sucursala nu se poate separa de sediul principal decât dacă sucursala însăși devine membră a unui grup TVA suedez.

Argumentele Skatteverket

- 20 Skatteverket (autoritatea fiscală suedeză) consideră că Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) trebuie să confirme decizia fiscală anticipată.
- 21 Această apreciere trebuie făcută în lumina dispozițiile de drept național danez privind grupurile TVA. Dispozițiile de drept național danez prevăd că numai unitățile din Danemarca pot face parte dintr-un grup TVA danez. Rezultă că sucursala în Suedia nu face parte din grupul TVA danez. Prin urmare, nu se poate considera că sucursala și sediul principal formează o persoană impozabilă unică.

Prezentarea motivării trimiterii preliminare

- 22 Astfel, reiese din jurisprudența Curții că o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care între prestator **[OR. 8]** și beneficiar se stabilește un raport juridic în cursul căruia sunt schimbate prestații reciproce. Într-o cauză, Curtea a statuat că o sucursală a unei societăți străine nu era independentă față de respectiva societate și că între aceste societăți nu exista un raport juridic. Faptul că, din moment ce sediul principal a prestat servicii sucursalei, cheltuielile aferente au fost repartizate sucursalei nu a însemnat, așadar, că sucursala ar trebui considerată o persoană impozabilă (Hotărârea FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punctele 34-37, 40 și 41).
- 23 Relevanța faptului că o sucursală face parte dintr-un grup TVA a fost examinată de Curte într-o cauză privind serviciile furnizate de o societate cu sediul într-o țară terță către sucursala sa suedeză, care era membră a unui grup TVA în Suedia. Curtea a considerat că sucursala nu a acționat în mod independent și nu a suportat ea însăși riscurile economice legate de exercitarea activității sale. De asemenea, sucursala nu dispunea de un capital propriu, iar activele sale făceau parte din patrimoniul sediului principal. În consecință, sucursala era dependentă de sediul principal și, prin urmare, nu putea să aibă, ea însăși, calitatea de persoană

impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA (Hotărârea Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 26).

- 24 Cu toate acestea, în aceeași cauză, Curtea a statuat că sucursala făcea parte dintr-un grup TVA și că sucursala forma, împreună cu ceilalți membri ai grupului, o persoană impozabilă unică. Calificarea drept persoană impozabilă unică înseamnă că membrii unui grup TVA nu mai pot fi considerați ca fiind persoane impozabile și că, în asemenea împrejurări, serviciile prestate de un terț în favoarea unui membru al unui grup TVA trebuie, așadar, să fie considerate ca fiind efectuate nu în favoarea membrului, ci a grupului însuși. Serviciile furnizate cu titlu oneros de o societate către sucursala sa au fost considerate ca fiind efectuate în favoarea grupului TVA, iar prestarea acestor servicii este considerată o operațiune impozabilă, pentru motivul că sediul **[OR. 9]** și sucursala sa nu pot fi considerate o persoană impozabilă unică. Curtea a constatat că serviciile furnizate de un sediu principal situat într-o țară terță către sucursala sa stabilită pe teritoriul unui stat membru constituie operațiuni impozabile atunci când sucursala este membră a unui grup TVA (Hotărârea Skandia America, punctele 29-32).
- 25 Reiese cu claritate din jurisprudența Curții că punctul de plecare îl reprezintă faptul că o sucursală nu trebuie să fie considerată ca având calitatea de persoană impozabilă atunci când sediul principal furnizează sucursalei o prestare de servicii. În consecință, operațiunile între sucursală și sediul principal nu sunt impozabile. Cu toate acestea, din jurisprudență reiese că sucursala, prin faptul că se alătură unui grup TVA, poate fi separată de sediul principal și devine astfel parte a unei alte persoane impozabile, și anume grupul TVA. Operațiunile dintre sediul principal și sucursala care face parte dintr-un grup TVA sunt în acest caz impozabile.
- 26 Cu toate acestea, problema care se ridică în speță este aceea dacă sucursala suedeză, care nu face parte din niciun grup TVA suedez, trebuie considerată o persoană impozabilă atunci când sediul principal face parte dintr-un grup TVA în alt stat membru, îi furnizează servicii acestei sucursale și impută acesteia cheltuielile aferente acestor servicii. Unitatea care, în calitatea sa de sucursală a băncii și în mod similar cu sucursala din cauza Skandia America, nu acționează în mod independent, nu suportă ea însăși vreun risc economic și nu dispune de un capital propriu iar, prin urmare, este dependentă de bancă, poate fi considerată ca având ea însăși calitatea de persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea Skandia America punctul 26)? Curtea nu a avut încă ocazia de a se pronunța cu privire la acest aspect.
- 27 Una dintre interpretări ar putea fi aceea că sucursala suedeză devine o persoană impozabilă independentă din moment ce sediul principal, devenind membru al unui grup TVA, s-a separat de persoana impozabilă pe care o constituia împreună cu sucursala sa în operațiunile derulate între ele. Sediul principal devine astfel parte din altă persoană impozabilă, și anume grupul TVA, iar sucursala devine o **[OR. 10]** persoană impozabilă independentă. Din această perspectivă, operațiunile între sucursală și sediul principal sunt impozabile.

- 28 O altă interpretarea ar putea fi aceea că sucursala este parte a aceleiași persoane impozabile din care face parte și sediul principal, chiar dacă sediul principal face parte dintr-un grup TVA situat în alt stat membru, din moment ce sucursala nu este independentă față de sediul principal atunci când nu face parte dintr-un grup TVA în statul membru în care este stabilită. Din această perspectivă, operațiunile între sucursală și sediul principal nu constituie operațiuni impozabile iar sucursala este considerată în practică ca fiind doar o simplă unitate și o parte a grupului TVA din celălalt stat membru.
- 29 Comitetul TVA al Uniunii Europene a adoptat, ca urmare a celei de-a 105-a reuniuni din luna octombrie 2015, linii directoare pe baza Hotărârii Curții pronunțate în cauza Skandia America. Din liniile directoare rezultă că o livrare de bunuri sau o prestare de servicii de către o entitate în favoarea unei alte entități a aceleiași persoane juridice, precum cea dintre „sediul și sucursală”, „sucursală și sediu” sau „între sucursale”, în cazul în care numai una dintre entitățile implicate în operațiune este membră a unui grup TVA sau în cazul în care entitățile sunt membre ale unor grupuri TVA distincte, urmează să fie considerată o operațiune impozabilă în scopuri de TVA, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA.
- 30 În conformitate cu liniile directoare ale Comitetului TVA, o sucursală trebuie, așadar, să fie considerată o persoană impozabilă independentă în situația în cauză. Liniile directoare au fost adoptate cu o largă majoritate. Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Supremă Administrativă) constată că există, așadar, o convergență relativ mare de opinii între statele membre cu privire la această chestiune, însă nu există un acord deplin.
- 31 În acest context, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Supremă Administrativă) consideră necesar să solicite pronunțarea unei decizii preliminare din partea Curții de Justiție. **[OR. 11]**

Întrebare

- 32 O sucursală suedeză a unei bănci cu sediul principal într-un alt stat membru constituie o persoană impozabilă independentă în situația în care sediul principal prestează servicii sucursalei și îi impută cheltuielile aferente acestora, atunci când sediul principal face parte dintr-un grup TVA în alt stat membru, iar sucursala suedeză nu face parte din niciun grup TVA suedez?