

Věc C-812/19

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

4. listopadu 2019

Předkládající soud:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

24. října 2019

Navrhovatelka:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Další účastnice řízení:

Skatteverket

[*omissis*]

NAVRHOVATELKA

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

[*omissis*] Stockholm

DALŠÍ ÚČASTNICE ŘÍZENÍ

Skatteverket [*omissis*] Solna (švédská daňová správa [*omissis*] Solna)

NAPADENÉ ROZHODNUTÍ

Rozhodnutí Skatterättsnämnden (komise pro daňové právo, Švédsko) ze dne 23. listopadu 2018 ve věci č. 37-17/1

VĚC

Předběžné rozhodnutí o dani z přidané hodnoty (DPH); potřeba rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie o předběžné otázce

[*omissis*]

USNESENÍ

Je nezbytné vyžádat si od Soudního dvora Evropské unie rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, a to v souladu s připojenou žádostí podanou v tomto smyslu [*omissis*].

[*omissis*]

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU týkající se výkladu čl. 2 odst. 1, čl. 9 odst. 1 a článku 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

Úvod

- 1 Banka v jiném členském státě poskytuje služby své pobočce ve Švédsku a náklady za tyto služby účtuje této pobočce. Dotčená banka je členem skupení pro účely DPH v tomto jiném členském státě, zatímco pobočka není členem seskupení pro účely DPH ve Švédsku. Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) svou předběžnou otázkou žádá o objasnění, zda je seskupení pro účely DPH pro účely poskytování služeb osobou povinnou k dani nezávislou na pobočce a zda je v důsledku toho pobočka samostatnou osobou povinnou k dani.

Relevantní unijní právo

- 2 Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 3 Podle čl. 9 odst. 1 je osobou povinnou k dani jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.
- 4 Z článku 11 vyplývá, že po konzultaci s výborem pro DPH může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

Relevantní vnitrostátní právo

- 5 Podle čl. 1 odst. 1 kapitoly 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (zákon 1994:200 o dani z přidané hodnoty, dále jen „ML“) se DPH odvádí ze zdanitelného poskytnutí služby uskutečněného v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, není-li osoba povinná k dani od zdanění poskytnutí služby osvobozena.
- 6 Podle čl. 1 odst. 3 prvního pododstavce kapitoly 2 ML se „poskytováním služeb“ rozumí provedení, převedení nebo jiné poskytnutí za úplat.
- 7 Služba poskytovaná osobě povinné k dani, která jedná jako taková, se v souladu s obecným pravidlem uvedeným v čl. 5 odst. 1 kapitoly 5 považuje za poskytnutou v tuzemsku, pokud má osoba povinná k dani ve Švédsku sídlo nebo tam má stálou provozovnu a služba byla poskytnuta této provozovně. Článek 2 odst. 1 druhý pododstavec kapitoly 1 [ML] stanoví, že je-li osoba, která poskytuje služby uvedené v článku 5 kapitoly 5, zahraniční osoba povinná k dani, je osoba, jíž jsou služby poskytovány, povinna odvést DPH mimo jiné v případě, že je tato osoba osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou registrovanou k DPH ve Švédsku.
- 8 Podle článku 1 kapitoly 4 je osoba povinná k dani jakákoliv osoba, která kdekoli vykonává samostatně jakoukoli ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.
- 9 Švédsko upravilo seskupení pro účely DPH v kapitole 6a [ML]. Z článku 1 uvedené kapitoly vyplývá, že pro účely uvedeného zákona lze za podmínek uvedených v dané kapitole považovat dvě nebo více osob povinných k dani za jedinou osobu povinnou k dani (seskupení pro účely DPH) a činnost vykonávanou seskupením pro účely DPH lze považovat za jedinou činnost. Článek 2 odst. 2 stanoví, že členem seskupení pro účely DPH mohou být pouze stálé provozovny osoby povinné k dani ve Švédsku.

Skutkové okolnosti

Žádost o předběžné rozhodnutí

- 10 Předmětná věc se týká předběžného rozhodnutí Skatterättsnämnden (komise pro daňové právo), proti němuž Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial podala odvolání k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud). Z žádosti o předběžné rozhodnutí vyplývá zejména následující.
- 11 Danske Bank A/S má svou hlavní provozovnu v Dánsku. Uvedená banka vykonává svou činnost ve Švédsku prostřednictvím pobočky. Banka je členem dánského seskupení pro účely DPH. Pobočka není členem žádného švédského seskupení pro účely DPH.

- 12 Banka v rámci své činnosti v severských zemích používá IT platformu, která je do značné míry společná pro všechny provozovny. Náklady za užívání IT platformy pobočkou v rámci činnosti ve Švédsku pobočce hlavní provozovna účtuje.
- 13 Pobočka se svou žádostí domáhala informace, zda skutečnost, že banka je členem dánského seskupení pro účely DPH, znamená, že je banka a její pobočku ve Švédsku třeba považovat pro účely ML za samostatné osoby povinné k dani.
- 14 Pobočka chce rovněž vědět, zda lze služby dánského seskupení pro účely DPH, jejichž náklady jí jsou účtovány, považovat za plnění pro účely DPH, zda musí pobočka odvést DPH za služby poskytnuté ve Švédsku a zda je základem daně součet vyúčtovaných nákladů.

Předběžné rozhodnutí Skatterättsnämnden (komise pro daňové právo)

- 15 Skatterättsnämnden (komise pro daňové právo) rozhodla, že je třeba pobočku a dánské seskupení pro účely DPH, jehož členem je hlavní provozovna, považovat za dvě rozdílné osoby povinné k dani, jelikož dánská hlavní provozovna se vstupem do dánského seskupení pro účely DPH podle dánských předpisů o DPH od švédské pobočky oddělila.
- 16 Skatterättsnämnden (komise pro daňové právo) dále rozhodla, že poskytování služeb dánským seskupením pro účely DPH, s nimiž související náklady jsou účtovány pobočce tohoto seskupení ve Švédsku, představuje poskytování služeb, které zakládá daňovou povinnost pobočky, představuje-li úplata hrazená daňovému seskupení pro účely DPH skutečné protiplnění za poskytnuté služby a jsou-li splněny i ostatní podmínky pro vznik daňové povinnosti. Ve zbytku byla žádost zamítnuta jako nepřijatelná a nebyla zodpovězena.

Stanoviska účastníků řízení

Pobočka

- 17 Pobočka navrhuje, aby Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl, že pobočka a hlavní provozovna jsou jediná a táž osoba povinná k dani a že poskytování služeb hlavní provozovnou nepředstavuje zdanitelné plnění pro účely DPH.
- 18 Poskytování služeb podléhá dani, pouze pokud mezi poskytovatelem a příjemcem služby existuje právní vztah, v němž dochází k výměně vzájemných plnění. Za účelem zjištění, zda existuje právní vztah mezi zahraniční společností a jednou z jejích provozoven v jiném členském státě, je nezbytné posoudit, zda uvedená provozovna vykonává samostatnou hospodářskou činnost.

- 19 Pobočka nevyvíjí samostatně žádnou činnost a nenesie sama hospodářská rizika spojená se svou činností. Pobočka je tedy závislá na hlavní provozovně a nelze ji považovat za osobu povinnou k dani. Hlavní provozovna a pobočka jsou tedy jedna osoba povinná k dani, přestože je hlavní provozovna členem seskupení pro účely DPH. Pobočka se nemůže oddělit od hlavní provozovny, ledaže by se sama pobočka stala členem švédského seskupení pro účely DPH.

Skatteverket (švédská daňová správa)

- 20 Skatteverket (švédská daňová správa) se domnívá, že by Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) měl předběžné rozhodnutí potvrdit.
- 21 Věc je třeba posuzovat podle dánských předpisů o seskupeních pro účely DPH. Z dánských právních předpisů vyplývá, že pouze provozovny v Dánsku mohou být členem dánského seskupení pro účely DPH. Z toho vyplývá, že pobočka ve Švédsku není členem dánského seskupení pro účely DPH. V důsledku toho nelze pobočku a hlavní provozovnu považovat za jedinou osobu povinnou k dani.

Potřeba rozhodnutí o předběžné otázce

- 22 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že poskytnutí služby podléhá dani, pouze pokud mezi poskytovatelem a příjemcem služby existuje právní vztah, v němž dochází k výměně vzájemných plnění. Soudní dvůr v jedné z věcí konstatoval, že pobočka zahraniční společnosti není ve vztahu k této společnosti samostatná a že mezi těmito subjekty neexistuje právní vztah. Skutečnost, že pobočka hradila část nákladů za služby, které jí hlavní provozovna poskytovala, tedy neznamenal, že pobočka musí být považována za osobu povinnou k dani (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, body 34 až 37, 40 a 41).
- 23 Soudní dvůr posuzoval význam skutečnosti, že je pobočka členem seskupení pro účely DPH, ve věci, která se týkala služeb poskytovaných společností usazenou ve třetí zemi své švédské pobočce, která byla členem seskupení pro účely DPH ve Švédsku. Soudní dvůr poznamenal, že pobočka nevyvíjela činnost samostatně a nenesla sama hospodářská rizika spojená s výkonem své činnosti. Pobočka ani neměla k dispozici vlastní kapitál a její aktiva byla součástí jmění hlavní provozovny. V důsledku toho byla pobočka závislá na hlavní provozovně a nemohla mít postavení osoby povinné k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH [Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 26].
- 24 Soudní dvůr však v téže věci konstatoval, že pobočka je členem seskupení pro účely DPH a že spolu s ostatními členy tohoto seskupení tvoří jedinou osobu povinnou k dani. Kvalifikace jediné osoby povinné k dani znamená, že s jednotlivými členy seskupení pro účely DPH nadále nelze zacházet jako s osobami povinnými k dani a že za těchto okolností je tedy třeba považovat poskytnutí služeb uskutečněné třetí osobou členovi seskupení pro účely DPH

za poskytnutí služeb uskutečněná nikoli tomuto členovi, nýbrž samotnému seskupení. Vzhledem k tomu, že hlavní provozovna a její pobočka nebylo možno považovat za jedinou osobu povinnou k dani, byly služby dodané za úplaty společností její pobočce považovány za služby dodané seskupení pro účely DPH a dodání takových služeb představovalo zdanitelné plnění. Soudní dvůr konstatoval, že služby poskytnuté hlavní provozovnou usazenou ve třetí zemi její pobočce usazené v některém z členských států představují v případě, že je tato pobočka členem seskupení pro účely DPH, zdanitelná plnění (Skandia America, body 29 až 32).

- 25 Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že výchozím bodem je skutečnost, že pobočku nelze považovat za osobu povinnou dani v případě, kdy jí hlavní provozovna poskytuje služby. V důsledku toho nepodléhají transakce mezi pobočkou a hlavní provozovnou dani. Z judikatury však jasně vyplývá, že se pobočka tím, že se stane členem seskupení pro účely DPH, může oddělit od hlavní provozovny a místo toho se stát součástí jiné osoby povinné k dani, tedy členem seskupení pro účely DPH. Transakce mezi hlavní provozovnou a pobočkou, která je členem seskupení pro účely DPH, pak dani podléhají.
- 26 Otázkou, která nyní vyvstává, však je, zda je třeba švédskou pobočku, která není členem žádného švédského seskupení pro účely DPH, považovat za osobu povinnou k dani v případě, že hlavní provozovna je členem seskupení pro účely DPH v jiném členském státě, dodává uvedené pobočce služby a účtuje jí s tím spojené náklady. Lze pobočku, která jakožto pobočka banky obdobně jako pobočka ve věci Skandia America nevykonává činnost samostatně, nenese sama hospodářská rizika a nemá k dispozici vlastní kapitál, a je tedy závislá na bance, považovat za samostatnou osobu povinnou k dani (srov. Skandia America, bod 26)? Soudní dvůr tuto otázku dosud neposuzoval.
- 27 Jednou z možností je, že se švédská pobočka stává samostatnou osobou povinnou k dani, jelikož se hlavní provozovna tím, že se stala členem seskupení pro účely DPH, oddělila od osoby povinné k dani, za niž byla hlavní provozovna a spolu s její pobočkou při transakcích mezi nimi považována. Hlavní provozovna se tak stává součástí jiné osoby povinné k dani, a to seskupení pro účely DPH, a pobočka se stává samostatnou osobou povinnou k dani. Při této alternativě podléhají transakce mezi pobočkou a hlavní provozovnou dani.
- 28 Další možností je, že pobočka je součástí téže osoby povinné k dani jako hlavní provozovna, i když je hlavní provozovna členem seskupení pro účely DPH v jiném členském státě, jelikož pobočka není nezávislá na hlavní provozovně, pokud sama není členem seskupení pro účely DPH ve státě, v němž je usazena. Při této alternativě nejsou transakce mezi pobočkou a hlavní provozovnou zdanitelnými plněními a pobočka je v praxi považována pouze za další pobočku a člena seskupení pro účely DPH v jiném členském státě.
- 29 Unijní výbor pro DPH přijal v návaznosti na své 105. zasedání v říjnu 2015 pokyny na základě rozsudku Soudního dvora ve věci Skandia America. Z pokynů

jasně vyplývá, že dodání zboží nebo služeb jednou organizační složkou jiné organizační složce téže právnické osoby, například „centrálou pobočce“, „pobočkou centrále“ nebo „pobočkou pobočce“, v případě, kdy je pouze jedna z těchto složek, které se účastní transakce, členem seskupení pro účely DPH nebo kdy jsou tyto organizační složky členy různých seskupení pro účely DPH, představuje zdanitelné plnění pro účely DPH, jsou-li splněny podmínky uvedené v čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH.

- 30 Na základě pokynů výboru pro DPH je tedy třeba pobočku v dotčeném případě považovat za samostatnou osobu povinnou v dani. Pokyny byly schváleny velkou většinou. Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) uvádí, že názory členských států na tuto otázku se tedy relativně dost sblíží, avšak nepanuje úplná shoda.
- 31 V tomto kontextu považuje Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) za nutné předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Předběžná otázka

- 32 Je švédská pobočka banky usazené v jiném členském státě v situaci, kdy hlavní provozovna poskytuje uvedené pobočce služby a účtuje jí s nimi související náklady a kdy hlavní provozovna je členem seskupení pro účely DPH v jiném členském státě, zatímco švédská pobočka není členem žádného švédského seskupení pro účely DPH, samostatnou osobou povinnou k dani?