

Sag C-812/19

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

4. november 2019

Forelæggende ret:

Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige)

Afgørelse af:

24. oktober 2019

Klager:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Indklagede:

Skatteverket

[Udelades]

KLAGER

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

[Udelades] Stockholm

INDKLAGEDE

Skatteverket [udelades] Solna

DEN PÅKLAGEDE AFGØRELSE

Skatterättsnämndens afgørelse af 23. november 2018 i sag dnr 37-17/1

SAGENS GENSTAND

Bindende svar om moms; spørgsmål om præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen

[Udelades]

AFGØRELSE

EU-Domstolen forelægges et præjudicielt spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF [**org. s. 2**] i overensstemmelse med vedlagte anmodning om præjudiciel afgørelse [udelades].

[Udelades] [**Org. s. 3**]

[Udelades]

Anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrørende fortolkning af artikel 2, stk. 1, artikel 9, stk. 1, og artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (momsdirektivet)

Indledning

- 1 En bank i en anden medlemsstat leverer ydelser til sin filial i Sverige og allokerer omkostningerne herfor til filialen. Banken indgår i den anden medlemsstat i en momsgruppe, mens filialen ikke indgår i nogen momsgruppe i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen ønsker med den præjudicielle afgørelse at få klarlagt, om momsgruppen ved leveringen af ydelserne udgør sin egen afgiftspligtige person i forhold til filialen og om filialen derfor udgør sin egen afgiftspligtige person.

De relevante EU-retlige bestemmelser

- 2 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), pålægges der moms ved levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.
- 3 Ved »afgiftspligtig person« forstår ifølge artikel 9, stk. 1, enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. [**Org. s. 4**]
- 4 Det følger af artikel 11, at efter høring af Momsudvalget, kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

De relevante nationale bestemmelser

- 5 I henhold til kap. 1, § 1, stk. 1, i momsloven (1994:200) skal der svares moms af indenlandsk omsætning af tjenesteydelser, som er afgiftspligtig, og som foretages

af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, i det omfang den afgiftspligtige person ikke er fritaget for omsætningsafgift.

- 6 Ved omsætning af en tjenesteydelse forstås i henhold til kap. 2, § 1, stk. 3, nr. 1, at en tjenesteydelse mod vederlag udføres, overdrages eller på anden måde leveres til nogen.
- 7 En tjenesteydelse, som leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, kan ifølge hovedreglen i kap. 5, § 5, stk. 1, anses for omsat i indlandet, hvis den afgiftspligtige person enten har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Sverige eller dér har et fast forretningssted, og ydelsen leveres til dette. I kap. 1, § 2, stk. 1, nr. 2, er det fastsat, at hvis den, der omsætter sådanne tjenesteydelser som omhandlet i kap. 5, § 5, er en udenlandsk afgiftspligtig person, skal den, som køber tjenesteydelsen, betale moms, bl.a. hvis denne person er en afgiftspligtig person eller en juridisk person, som er momsregistreret her i landet.
- 8 Ved afgiftspligtig person forstås ifølge kap. 4, § 1, enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. **[Org. s. 5]**
- 9 Sverige har i kap. 6a indført regler om momsgrupper. Det følger af § 1 heri, at ved anvendelsen af loven kan to eller flere afgiftspligtige personer på de betingelser, som angives i kapitlet, anses for én enkelt afgiftspligtig person (momsgruppe), og den virksomhed, som momsgruppen udøver, anses for én enkelt virksomhed. § 12, stk. 2, fastsætter, at i en momsgruppe kan alene indgå en afgiftspligtig persons faste forretningssted i Sverige.

Sagens faktiske omstændigheder

Ansøgningen om bindende svar

- 10 Sagen omhandler et bindende svar fra Skatterättsnämnden, som er påklaget til Högsta förvaltningsdomstolen af Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial. Af det bindende svar fremgår bl.a. følgende.
- 11 Danske Bank A/S har sin hovedetablering i Danmark. Banken udøver sin virksomhed i Sverige gennem filialen. Banken er medlem af en dansk momsgruppe. Filialen er ikke medlem af nogen svensk momsgruppe.
- 12 Banken anvender en IT-plattform i sin nordiske virksomhed, der i vid udstrækning er fælles for samtlige etableringer. For filialens brug af platformen i den svenske virksomhed allokerer hovedetableringen omkostningerne herfor til filialen.
- 13 Med ansøgningen ønskede filialen at få oplyst, om den omstændighed, at banken indgår i en dansk momsgruppe, medfører, at momsgruppen skal anses for sin egen afgiftspligtige person i forhold til filialen i Sverige ved anvendelsen af momslovens bestemmelser. **[Org. s. 6]**

- 14 Filialen ønskede også at få oplyst, om den danske momsgruppes tjenesteydelser, for hvilke omkostningerne bliver allokeret til filialen, skal anses for omsætning i momsmæssig henseende, om filialen skal betale indgående moms i Sverige og om afgiftsgrundlaget udgør det beløb, som allokeringerne beløber sig til.

Skatterättsnämndens bindende svar

- 15 Skatterättsnämnden fandt, at filialen og den danske momsgruppe, som hovedetableringen i Danmark indgår i, skal betragtes som to særskilte afgiftspligtige personer, eftersom den danske hovedetablering har frigjort sig fra den svenske filial ved at indgå i en dansk momsgruppe i henhold til de danske momsregler.
- 16 Endvidere fandt Skatterättsnämnden, at den danske momsgruppes levering af tjenesteydelser, for hvilke omkostningerne allokeres til filialen i Sverige, udgør en omsætning af tjenesteydelser, hvilken er afgiftsudløsende for filialen, forudsat at det vederlag, som momsgruppen modtager, udgør den faktiske modværdi for de tjenesteydelser, der udføres, og at de øvrige betingelser for afgiftspligtens forfald er opfyldt. I det omfang ansøgningen ikke blev besvaret, blev den afvist.

Parternes argumenter

Filialen

- 17 Filialen har for Högsta förvaltningsdomstolen nedlagt påstand om, at det fastslås, at filialen og hovedetableringen er en og samme afgiftspligtige person, og at allokeringer fra hovedetableringen til filialen ikke udgør omsætning i momsmæssig henseende. [Org. s. 7]
- 18 Levering af en ydelse er afgiftspligtig, hvis der mellem den, som leverer ydelsen, og den, som køber den, består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser. For at kunne afgøre, om der består et retsforhold mellem et udenlandsk selskab og et af dets etableringer beliggende i en anden medlemsstat, skal det undersøges, om denne etablering udøver selvstændig økonomisk virksomhed.
- 19 Filialen opererer ikke selvstændigt og bærer ikke selv de økonomiske risici, der er forbundet med dens virksomhed. Filialen er følgelig afhængig af hovedetableringen og kan således ikke selv kvalificeres som en afgiftspligtig person. Hovedetableringen og filialen er altså samme afgiftspligtige person, herunder når hovedetableringen indgår i en momsgruppe. Filialen kan ikke frigøre sig fra hovedetableringen, medmindre filialen selv bliver medlem af en svensk momsgruppe.

Skatteverket

- 20 Skatteverket har for Högsta förvaltningsdomstolen nedlagt påstand om, at det bindende svar stadfæstes.
- 21 Bedømmelsen skal foretages med udgangspunkt i de danske regler om momsgrupper. De danske bestemmelser indebærer, at det kun er etableringer i Danmark som kan indgå i en dansk momsgruppe. Det følger heraf, at filialen i Sverige ikke udgør en del af den danske momsgruppe. Filialen og hovedetableringen kan derfor ikke anses for at udgøre én enkelt afgiftspligtig person.

Behovet for en præjudiciel afgørelse

- 22 Det følger af EU-Domstolens praksis, at en tjenesteydelse kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen [**org. s. 8**] og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser. I en sag fandt Domstolen, at en filial til et udenlandsk selskab ikke var selvstændig i forhold til selskabet, og at der ikke bestod noget retsforhold mellem dem. Den omstændighed, at omkostninger blev henført til filialen som følge af hovedetableringens levering af ydelser til filialen, medførte derfor, at filialen skulle anses for en afgiftspligtig person (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 34-37, 40 og 41).
- 23 Betydningen af, at en filial indgår i en momsgruppe er blevet behandlet af EU-Domstolen i en sag, der vedrørte ydelser, som et selskab med hjemsted i et tredjeland, leverede til sin svenske filial, som indgik i en momsgruppe i Sverige. Domstolen bemærkede, at filialen ikke opererede selvstændigt og ikke selv bar de økonomiske risici, der var forbundet med dens virksomhed. Filialen rådede heller ikke over en egenkapital, og dets aktiver var en del af hovedetableringens formue. Filialen blev følgelig anset for at være afhængig af hovedetableringen og kunne ikke selv kvalificeres som en afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9 (Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 26).
- 24 I samme sag konstaterede EU-Domstolen dog, at filialen indgik i en momsgruppe og at filialen sammen med de øvrige medlemmer dannede én afgiftspligtig person. Klassificeringen som én enkelt afgiftspligtig person udelukker, at medlemmerne af momsgruppen vedbliver med at blive anset for afgiftspligtige personer, og i en sådan situation skal tjenesteydelser leveret af en tredjepart til et medlem af en momsgruppe følgelig betragtes som gennemført ikke til fordel for dette medlem, men for den momsgruppe i sig selv, som selskabet tilhører. Ydelser, der mod vederlag leveres af et selskab til dets filial blev anset for at udgøre en afgiftspligtig transaktion, forudsat at hovedetableringen [**org. s. 9**] og dens filial ikke kan anses for at udgøre én enkelt afgiftspligtig person. Domstolen konkluderede, at levering af tjenesteydelser fra en hovedetablering med hjemsted i et tredjeland til dens filial i en medlemsstat udgør afgiftspligtige transaktioner, når filialen indgår i en momsgruppe (Skandia America, præmis 29-32).

- 25 Det følger således af EU-Domstolens praksis, at udgangspunktet er, at en filial ikke skal anses for en afgiftspligtig person, når hovedetableringen leverer ydelser til filialen. Transaktioner mellem filialen og hovedetableringen er således ikke afgiftspligtige. Det fremgår dog af retspraksis, at filialen ved at indgå i en momsgruppe kan adskille sig fra hovedetableringen og i stedet blive en del af en anden afgiftspligtig person, dvs. momsgruppen. Transaktioner mellem hovedetableringen og filialen, som indgår i en momsgruppe, er således afgiftspligtige.
- 26 Det nu foreliggende spørgsmål er imidlertid, om den svenske filial, som ikke indgår i nogen momsgruppe, skal anses for en afgiftspligtig person, når hovedetableringen indgår i en momsgruppe i en anden medlemsstat og leverer ydelser til filialen samt allokerer omkostningerne herfor til filialen. Kan filialen, som – i sin egenskab af filial til banken, og i lighed med filialen i Skandia America-dommen – ikke opererer selvstændigt, ikke selv bærer de økonomiske risici og som ikke råder over en egenkapital og følgelig er afhængig af banken, kvalificeres som en afgiftspligtig person (jf. Skandia America præmis 26)? Dette spørgsmål har ikke været genstand for en afgørelse fra EU-Domstolen.
- 27 En måde at anskue denne situation på er, at den svenske filial bliver sin egen afgiftspligtige person, eftersom hovedetableringen ved at indgå i en momsgruppe har adskilt sig fra den afgiftspligtige person, som hovedetableringen og dens filial sammen anses for at udgøre i forbindelse med transaktioner mellem dem. Hovedetableringen bliver dermed en del af en anden afgiftspligtig person, dvs. momsgruppen, og filialen bliver sin **[org. s. 10]** egen afgiftspligtige person. Ud fra denne tilgang er transaktioner mellem filialen og hovedetableringen afgiftspligtige.
- 28 En anden måde at anskue situationen på er, at filialen er en del af samme afgiftspligtige person som hovedetableringen, selv om hovedetableringen indgår i en momsgruppe i en anden medlemsstat, eftersom filialen ikke er selvstændig i forhold til hovedetableringen, når den ikke indgår i en momsgruppe i den stat, hvor den er etableret. Ud fra denne tilgang er transaktioner mellem filialen og hovedetableringen ikke afgiftspligtige, og filialen betragtes som en filial til og en del af momsgruppen i den anden medlemsstat.
- 29 EU's Momsudvalg har efter det 105. møde i oktober 2015 vedtaget retningslinjer på baggrund af EU-Domstolens dom i Skandia America-sagen. Det fremgår bl.a. af retningslinjerne, at levering af varer eller ydelser, der foretages af en enhed til en anden inden for samme juridiske person, som f.eks. hovedetablering til filial, filial til hovedetablering eller filial til filial, hvor kun en af enhederne er medlem af en momsgruppe eller hvor enhederne er medlemmer af forskellige momsgrupper, udgør en afgiftspligtig transaktion, såfremt betingelserne i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, er opfyldt.
- 30 Ifølge Momsudvalgets retningslinjer skal en filial altså anses for sin egen afgiftspligtige person i den foreliggende situation. Retningslinjerne blev vedtaget

med såkaldt stort flertal. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterer, at der således er relativ bred konsensus mellem medlemsstaterne om dette spørgsmål, men ikke enighed.

- 31 På denne baggrund finder Högsta förvaltningsdomstolendet det nødvendigt at anmode EU-Domstolen om en præjudiciel afgørelse. **[Org. s. 11]**

Spørgsmål

- 32 Udgør en svensk filial til en bank med hovedetablering i en anden medlemsstat sin egen afgiftspligtige person, når hovedetableringen leverer ydelser til filialen og allokerer omkostningerne herfor til filialen, hvis hovedetableringen indgår i en momsgruppe i den anden medlemsstat, mens den svenske filial ikke indgår i nogen svensk momsgruppe?

ARBEJDSDOKUMENT