

Sprawa C-812/19

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

4 listopada 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Högsta förvaltningsdomstolen (Szwecja)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

24 października 2019 r.

Wnosząca odwołanie:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Druga strona postępowania:

Skatteverket

[...]

WNOSZĄCA ODWOŁANIE

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

[...] Sztokholm

DRUGA STRONA POSTĘPOWANIA

Skatteverket [...] Solna

SPORNA DECYZJA

Decyzja Skatterättsnämnden (komisja ds. prawa podatkowego, Szwecja) z dnia 23 listopada 2018 r. w sprawie nr 37-17/1

PRZEDMIOT

Interpretacja dotycząca podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”); konieczność skierowania do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

[...]

POSTANOWIENIE

Do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zwrócono się o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 traktatu FUE [OR. 2] zgodnie z załączonym wnioskiem o wydanie takiego orzeczenia w trybie prejudycjalnym [...]

[...] [OR. 3]

[...]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE w przedmiocie wykładni art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

Wprowadzenie

- 1 Bank w innym państwie członkowskim świadczy usługi na rzecz swojego oddziału w Szwecji i przypisuje ich koszty oddziałowi. Bank jest członkiem grupy VAT w owym państwie członkowskim, podczas gdy oddział nie należy do grupy VAT w Szwecji. Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) wnosi o wyjaśnienie w drodze orzeczenia w trybie prejudycjalnym, czy grupa VAT posiada przymiot podatnika niezależnego od oddziału dla celów świadczenia usług i czy w związku z tym oddział posiada przymiot niezależnego podatnika.

Właściwe przepisy prawa Unii

- 2 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu VAT.
- 3 Zgodnie z art. 9 ust. 1 podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. [OR. 4]
- 4 Z art. 11 wynika, że po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej, każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które

będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

Właściwe przepisy krajowe

- 5 W rozdziale 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawa o podatku od wartości dodanej (1994:200); zwana dalej „ML”) §1 akapit 1 przewiduje, że opodatkowaniu VAT podlega świadczenie na terytorium kraju usług podlegających opodatkowaniu przez podatnika działającego w takim charakterze, o ile nie jest on zwolniony z opodatkowania świadczenia usług.
- 6 Zgodnie z § 1 akapit 3 pkt 1 rozdziału 2 ML termin „świadczenie usług” oznacza, że usługa jest wykonywana, przekazywana lub w inny sposób świadczona odpłatnie.
- 7 Usługę świadczoną na rzecz podatnika działającego w takim charakterze uważa się, zgodnie z ogólną zasadą określoną § 5 akapit 1 rozdziału 5, za świadczoną na terytorium kraju, jeżeli podatnik posiada siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Szwecji i usługa była świadczona na rzecz tego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Paragraf 2 akapit 1 pkt 2 rozdziału 1 [ML] stanowi, że jeżeli osoba świadcząca usługi, o których mowa w § 5 rozdziału 5, jest podatnikiem zagranicznym, osoba nabywająca usługi jest zobowiązana do zapłaty VAT, między innymi jeżeli osoba ta jest podatnikiem lub osobą prawną zarejestrowaną w Szwecji do celów podatku VAT.
- 8 Zgodnie z § 1 rozdziału 4 podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. **[OR. 5]**
- 9 Szwecja wprowadziła przepisy dotyczące grup VAT do rozdziału 6a [ML]. Z § 1 tego rozdziału wynika, że dla celów stosowania przepisów tej ustawy dwa lub większa liczba podmiotów gospodarczych może w okolicznościach określonych w tym rozdziale być traktowana jako jeden podatnik (grupa VAT), a działalność prowadzona przez rzeczoną grupę VAT może być traktowana jako jedna działalność. Paragraf 2 akapit 2 stanowi, że jedynie stałe miejsca prowadzenia przez podatnika działalności w Szwecji mogą należeć do grupy VAT.

Okoliczności faktyczne sprawy

Odesłanie prejudycjalne

- 10 Sprawa dotyczy interpretacji Skatterättsnämnden (komisji ds. prawa podatkowego), od której Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial złożyła odwołanie do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego). Z odesłania prejudycjalnego jasno wynika, między innymi, co następuje.

- 11 Zakład główny Danske Bank A/S znajduje się w Danii. Bank prowadzi swoją działalność w Szwecji poprzez oddział. Bank należy do duńskiej grupy VAT. Oddział nie należy do żadnej szwedzkiej grupy VAT.
- 12 W swojej działalności w krajach nordyckich, która jest w dużym stopniu wspólna dla wszystkich placówek, bank korzysta z platformy informatycznej. Zakład główny przypisuje oddziałowi koszty korzystania przez niego z platformy w działalności na terenie Szwecji.
- 13 W swojej skardze oddział zmierza do ustalenia, czy okoliczność przynależności banku do duńskiej grupy VAT oznacza, że grupę VAT należy uznać za niezależnego podatnika względem jej oddziału w Szwecji dla celów stosowania przepisów ML. **[OR. 6]**
- 14 Oddział zmierzał również do ustalenia, czy usługi duńskiej grupy VAT, której koszty zostaną przypisane oddziałowi, należy uznać za świadczenie usług do celów podatku VAT, czy oddział jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT od transakcji nabycia w Szwecji i czy podstawa opodatkowania jest sumą przypisanych kosztów.

Interpretacja Skatterättsnämnden

- 15 Skatterättsnämnden stwierdziła, że oddział i duńską grupę VAT w Danii, której częścią jest zakład główny, należy uznać za dwóch odrębnych podatników, ponieważ duński zakład główny oddzielił się od oddziału szwedzkiego poprzez przystąpienie do duńskiej grupy VAT zgodnie z duńskimi przepisami dotyczącymi VAT.
- 16 Skatterättsnämnden stwierdziła ponadto, że świadczenie usług przez duńską grupę VAT, której koszty przypisuje się jej oddziałowi w Szwecji, stanowi świadczenie usług skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego oddziału, o ile wynagrodzenie otrzymane przez grupę VAT stanowi rzeczywiste wynagrodzenie za świadczone usługi oraz o ile spełnione są pozostałe przesłanki powstania obowiązku podatkowego. W pozostałej części skarga została odrzucona jako niedopuszczalna.

Stanowiska stron

Oddział

- 17 Oddział zwraca się do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego) o stwierdzenie, że oddział i zakład główny są jednym i tym samym podatnikiem oraz że przypisanie przez zakład główny nie stanowi świadczenia usług dla celów podatku VAT. **[OR. 7]**

- 18 Świadczenie usług podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy między usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w którym występuje wzajemne świadczenie. W celu ustalenia, czy istnieje stosunek prawny między spółką zagraniczną a jednym z jej zakładów znajdujących się w innym państwie członkowskim, konieczne jest zbadanie, czy zakład ten prowadzi niezależną działalność gospodarczą.
- 19 Oddział nie działa niezależnie i sam nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego ze swoją działalnością. Oddział jest zatem zależny od zakładu głównego i w związku z tym nie może być uważany za podatnika. Zakład główny i oddział są zatem tym samym podatnikiem, nawet jeżeli zakład główny należy do grupy VAT. Oddział nie może oddzielić się od zakładu głównego, chyba że sam stanie się członkiem szwedzkiej grupy VAT.

Skatteverket

- 20 Skatteverket (szwedzka administracja podatkowa) jest zdania, że Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) powinien potwierdzić tę interpretację.
- 21 Oceny należy dokonać w świetle duńskich przepisów dotyczących grup VAT. Przepisy duńskie przewidują, że tylko zakłady w Danii mogą należeć do duńskiej grupy VAT. W związku z tym oddział w Szwecji nie należy do duńskiej grupy VAT. Wobec tego oddziału i zakładu głównego nie można uznać za jednego podatnika.

Konieczność skierowania wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 22 Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wynika, że świadczenie usług podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą [OR. 8] a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych. W jednej ze spraw Trybunał orzekł, że oddział przedsiębiorstwa zagranicznego nie był niezależny od tego przedsiębiorstwa i nie istniał stosunek prawny między nimi. Okoliczność, świadczenia usług przez zakład główny na rzecz oddziału, i wynikające z tego przypisanie oddziałowi kosztów, nie oznaczała, że oddział ten należy uznać za podatnika (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 34–37, 40, 41).
- 23 Znaczenie okoliczności, że oddział należy do grupy VAT było przedmiotem rozważań Trybunału Sprawiedliwości w sprawie dotyczącej świadczenia usług przez spółkę mającą siedzibę w państwie niebędącym państwem członkowskim na rzecz jej szwedzkiego oddziału, który należał do grupy VAT w Szwecji. Trybunał zauważył, że oddział nie prowadził niezależnej działalności i nie ponosił sam ryzyka gospodarczego związanego z prowadzeniem swojej działalności. Ponadto oddział nie dysponował własnym kapitałem, a jego aktywa wchodziły w skład

majątku zakładu głównego. Co za tym idzie oddział był zależny od zakładu głównego, a tym samym nie mógł posiadać przymiotu „podatnika” w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT (Skandia America Corp. (USA), Sweden branch, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 26).

- 24 Jednakże w tej samej sprawie Trybunał orzekł, że oddział należał do grupy VAT i że wraz z innymi członkami grupy posiadał przymiot jednego podatnika. Klasyfikacja jako jednego podatnika oznacza, że członkowie grupy VAT nie mogą być już traktowani jako podatnicy i że w takich okolicznościach usługi świadczone przez osobę trzecią na rzecz członka grupy VAT należy postrzegać jako świadczone nie na rzecz tego członka, lecz na rzecz samej grupy. Usługi świadczone odpłatnie przez spółkę na rzecz jej oddziału uznano za świadczone na rzecz grupy VAT, a świadczenie takich usług za transakcję podlegającą opodatkowaniu, ponieważ zakładu głównego [OR. 9] i jego oddziału nie można postrzegać jako jednego podatnika. Trybunał stwierdził, że usługi świadczone przez zakład główny w państwie trzecim na rzecz jej oddziału mającego siedzibę w państwie członkowskim stanowią transakcje podlegające opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem grupy VAT (Skandia America, pkt 29–32).
- 25 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że punktem wyjścia jest stwierdzenie, iż oddział nie może być uważany za podatnika, jeżeli zakład główny świadczy usługi na rzecz oddziału. Wobec tego transakcje pomiędzy oddziałem a zakładem głównym nie podlegają opodatkowaniu. Z orzecznictwa wynika jednak jasno, że oddział, wchodząc w skład grupy VAT, może zostać oddzielony od zakładu głównego i stać się częścią innego podatnika, a mianowicie grupy VAT. Transakcje pomiędzy zakładem głównym a oddziałem, który jest członkiem grupy VAT podlegają więc opodatkowaniu.
- 26 Powstaje jednak pytanie, czy oddział szwedzki, który nie należy do żadnej szwedzkiej grupy VAT, należy postrzegać jako podatnika, jeżeli zakład główny jest członkiem grupy VAT w innym państwie członkowskim i świadczy na jego rzecz usługi oraz przypisuje mu związane z tym koszty. Czy oddział, który jest oddziałem banku i podobnie jak oddział w sprawie Skandia America nie działa niezależnie, sam nie ponosi żadnego ryzyka gospodarczego i nie dysponuje własnym kapitałem, a zatem jest zależny od banku, może zostać uznany za podatnika (zob. Skandia America, pkt 26)? Kwestia ta nie została jeszcze zbadana przez Trybunał Sprawiedliwości.
- 27 Z jednej strony, sytuację tę można postrzegać w ten sposób, że oddział szwedzki staje się niezależnym podatnikiem, ponieważ zakład główny, stając się członkiem grupy VAT, oddzielił się od podatnika, którego przymiot posiada zakład główny i jego oddział we wzajemnych transakcjach. Zakład główny staje się zatem częścią innego podatnika, a mianowicie grupy VAT, a oddział [OR. 10] staje się niezależnym podatnikiem. W związku z tym transakcje między oddziałem a zakładem głównym podlegają opodatkowaniu.

- 28 Z drugiej strony, na sytuację tę można spojrzeć w ten sposób, że oddział jest częścią tego samego podatnika co zakład główny, nawet jeżeli zakład główny należy do grupy VAT w innym państwie członkowskim, ponieważ oddział nie jest niezależny względem zakładu głównego, jeżeli nie należy do grupy VAT w państwie, w którym ma siedzibę. W tym względzie transakcje pomiędzy oddziałem a zakładem głównym nie są transakcjami podlegającymi opodatkowaniu i oddział ten jest w praktyce uznawany po prostu za inny oddział i część grupy VAT w innym państwie członkowskim.
- 29 Komitet UE ds. VAT przyjął, po 105. posiedzeniu w październiku 2015 r., wytyczne na podstawie wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Skandia America. Z wytycznych wynika, że dostawa towarów lub świadczenie usług przez jeden podmiot na rzecz innego podmiotu tej samej osoby prawnej, w rodzaju „centrala do oddziału”, „oddział do centrali” lub „oddział do oddziału”, stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu do celów VAT, jeżeli tylko jeden z podmiotów biorących udział w transakcji jest członkiem grupy VAT lub jeżeli podmioty te są członkami odrębnych grup VAT, o ile spełnione są warunki określone w art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT.
- 30 Zgodnie z wytycznymi Komitetu ds. VAT oddział należy zatem uznać za niezależnego podatnika w rozpatrywanej sytuacji. Wytyczne zostały przyjęte znaczną większością głosów. Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) stwierdza, że istnieje zatem stosunkowo duża zbieżność poglądów państw członkowskich w tej kwestii, ale nie ma całkowitego porozumienia.
- 31 W tym kontekście Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) uznaje za konieczne zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. [OR. 11]

Pytanie prejudycjalne

- 32 Czy szwedzki oddział banku z siedzibą w innym państwie członkowskim posiada przymiot niezależnego podatnika, jeżeli zakład główny świadczy usługi na rzecz oddziału i przypisuje jego koszty oddziałowi, w sytuacji gdy zakład główny należy do grupy VAT w innym państwie członkowskim, a oddział szwedzki nie należy do żadnej szwedzkiej grupy VAT?