

Vec C-812/19

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

4. november 2019

Vnútroštátny súd:

Högsta förvaltningsdomstolen

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

24. október 2019

Žalobca:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Žalovaný:

Skatteverket

PRACOVNÝ DOKUMENT

...

ŽALOBCA

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

... Štokholm

ŽALOVANÝ

Skatteverket... Solna

NAPADNUTÉ ROZHODNUTIE

Rozhodnutie Skatterättsnämnden (Komisia pre daňové právo, Švédsko) z 23. novembra 2018 vo veci č. 37-17/1

VEC

Predbežné rozhodnutie o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“); potreba rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie v prejudiciálnom konaní

...

UZNESENIE

Súdny dvor Európskej únie poskytne svoje rozhodnutie v prejudiciálnom konaní podľa článku 267 Zmluvy o FEÚ v zmysle návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý je prílohou tohto uznesenia...

...

...

Návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ týkajúci sa výkladu článku 2 ods. 1, článku 9 ods. 1 a článku 11 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)

Úvod

- 1 Banka v inom členskom štáte poskytuje svojej pobočke vo Švédsku služby, pričom náklady za tieto služby znáša uvedená pobočka. Banka je súčasťou skupiny na účely DPH v tomto inom členskom štáte, pričom pobočka nie je členom skupiny na účely DPH vo Švédsku. Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) žiada Súdny dvor, aby prostredníctvom rozhodnutia v prejudiciálnom konaní objasnil, či skupina na účely DPH

predstavuje v súvislosti s poskytovaním služieb zdaniteľnú osobu, ktorá je nezávislá od pobočky, a či z toho vyplýva, že pobočka predstavuje nezávislú zdaniteľnú osobu.

Relevantné právo EÚ

- 2 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podlieha DPH.
- 3 V zmysle článku 9 ods. 1 je zdaniteľná osoba každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.
- 4 Z článku 11 vyplýva, že po porade s výborom pre DPH môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu všetky osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.

Relevantná vnútroštátna právna úprava

- 5 Podľa kapitoly 1 § 1 prvého odseku mervärdesskattelagen (1994:200) [zákon o dani z pridanej hodnoty (1994:200); ďalej len „ML“], sa DPH platí za dodanie zdaniteľných služieb na vnútroštátnom území, ktoré poskytla zdaniteľná osoba konajúca ako taká, za predpokladu, že nie je oslobodená od dane za poskytovanie služieb.
- 6 Podľa kapitoly 2 § 1 tretieho odseku bodu 1 ML „poskytovanie služieb“ znamená, že služba bola vykonaná, prevedená alebo inak poskytnutá za protihodnotu.
- 7 Služba poskytnutá zdaniteľnej osobe, ktorá konala ako taká, sa v súlade so všeobecným pravidlom uvedeným v kapitole 5 § 5 prvom odseku považuje za službu poskytnutú na vnútroštátnom území, ak má zdaniteľná osoba vo Švédsku buď sídlo svojej hospodárskej činnosti alebo tam má stálu prevádzkareň, pričom služba bola dodaná tejto prevádzkarni. Kapitola 1 § 2 prvý odsek bod 2 [ML] stanovuje, že ak osoba poskytujúca služby, aké sú uvedené v kapitole 5 § 5 je zahraničná zdaniteľná osoba, DPH zaplatí osoba, ktorá služby prijíma, okrem iného vtedy, keď ide o zdaniteľnú osobu alebo právnickú osobu, ktorá je na účely DPH zaregistrovaná vo Švédsku.
- 8 Podľa kapitoly 4 § 1 je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.
- 9 Švédsko stanovilo pravidlá o skupinách na účely DPH v kapitole 6a [ML]. Z § 1 tejto kapitoly vyplýva, že na účely uplatnenia tohto zákona môžu byť dve alebo

viaceré zdaniteľné osoby za predpokladu splnenia podmienok uvedených v tejto kapitole považované za jednu zdaniteľnú osobu (skupina na účely DPH), pričom činnosť tejto skupiny môže byť považovaná za jednu činnosť. §2 druhý odsek stanovuje, že súčasťou skupiny na účely DPH môže byť iba stála prevádzkareň zdaniteľnej osoby vo Švédsku.

Skutkové okolnosti

Návrh na predbežné rozhodnutie

- 10 Vec sa týka predbežného rozhodnutia Skatterättsnämnden (Komisia pre daňové právo), proti ktorému podala Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial žalobu na Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd). Z návrhu na predbežné rozhodnutie okrem iného vyplývajú nasledujúce skutočnosti.
- 11 Danske Bank A/S má svoju hlavnú prevádzkareň v Dánsku. Svoju činnosť vo Švédsku vykonáva prostredníctvom pobočky. Banka je členom dánskej skupiny na účely DPH. Uvedená pobočka nie je členom nijakej švédskej skupiny na účely DPH.
- 12 Banka používa pri svojej činnosti v Škandinávii IT platformu, ktorú do veľkej miery využívajú všetky jej prevádzkarne. Náklady spojené s používaním platformy pobočkou na činnosť vo Švédsku účtuje hlavná prevádzkareň banky pobočke.
- 13 Vo svojom návrhu pobočka formulovala otázku, či skutočnosť, že banka je súčasťou dánskej skupiny na účely DPH znamená, že v súvislosti s uplatnením ustanovení ML sa skupina na účely DPH musí vo vzťahu k svojej pobočke vo Švédsku považovať za nezávislú zdaniteľnú osobu.
- 14 Pobočka tiež požiadala o odpoveď na otázku, či sa služby dánskej skupiny na účely DPH, pričom náklady za tieto služby znáša pobočka, majú považovať za poskytovanie služieb v súvislosti s DPH, či musí pobočka zaplatiť DPH z nadobudnutí vo Švédsku a či zdaniteľná suma predstavuje sumu pridelených nákladov.

Predbežné rozhodnutie Skatterättsnämnden

- 15 Skatterättsnämnden konštatovala, že pobočka a dánska skupina na účely DPH nachádzajúca sa v Dánsku, ktorej súčasťou je aj hlavná prevádzkareň, sa majú považovať za dve samostatné zdaniteľné osoby, pretože dánska hlavná prevádzkareň sa vstupom do dánskej skupiny na účely DPH podľa dánskych pravidiel o DPH oddelila od švédskej pobočky.
- 16 Skatterättsnämnden ďalej rozhodla, že poskytovanie služieb dánskou skupinou na účely DPH, pričom náklady za tieto služby znáša jej pobočka vo Švédsku,

predstavuje poskytovanie služieb spojené s povinnosťou pobočky platiť daň, a to za predpokladu, že odmena, ktorú skupina na účely DPH získala, je v skutočnosti protihodnotou za poskytnuté služby a že sú zároveň splnené ostatné podmienky pre vznik povinnosti platiť daň. Návrh bol v zostávajúcej časti zamietnutý ako neprípustný a nebola naň poskytnutá odpoveď.

Tvrdenia účastníkov konania

Pobočka

- 17 Pobočka navrhuje, aby Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) určil, že pobočka a hlavná prevádzkareň predstavujú jednu a tú istú zdaniteľnú osobu a že poskytovanie služieb zo strany hlavnej prevádzkarne nepredstavuje poskytovanie služieb na účely DPH.
- 18 Poskytovanie služieb podlieha dani len v prípade, že medzi poskytovateľom služby a jej príjemcom existuje právny vzťah založený na obojstrannom plnení. Odpoveď na otázku, či existuje právny vzťah medzi zahraničnou spoločnosťou a jednou z jej prevádzok nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, nevyhnutne predpokladá preskúmanie, či táto prevádzka vykonáva nezávislú hospodársku činnosť.
- 19 Pobočka nekoná nezávisle a sama neznáša hospodárske riziká spojené so svojou činnosťou. Závisí teda od hlavnej prevádzkarne, a nemôže sa preto považovať za zdaniteľnú osobu. Hlavná prevádzkareň a pobočka sú preto rovnaká zdaniteľná osoba, a to aj v prípade, že hlavná prevádzkareň je súčasťou skupiny na účely DPH. Pobočka sa nemôže oddeliť od hlavnej prevádzkarne, okrem prípadu, že sa sama stane členom švédskej skupiny na účely DPH.

Skatteverket

- 20 Skatteverket (švédsky daňový orgán) zastáva názor, že Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) by mal predbežné rozhodnutie potvrdiť.
- 21 Posúdenie je potrebné uskutočniť z hľadiska dánskych pravidiel upravujúcich skupiny na účely DPH. V zmysle dánskych ustanovení môžu byť súčasťou dánskej skupiny na účely DPH iba prevádzky nachádzajúce sa v Dánsku. Z toho vyplýva, že pobočka vo Švédsku nie je súčasťou dánskej skupiny na účely DPH. Pobočka a hlavná prevádzkareň preto nemôžu tvoriť jedinu zdaniteľnú osobu.

Potreba rozhodnutia v prejudiciálnom konaní

- 22 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že poskytovanie služieb podlieha dani len v prípade, že medzi poskytovateľom služby a jej príjemcom existuje právny vzťah založený na obojstrannom plnení. V jednej veci Súdny dvor konštatoval, že

pobočka zahraničnej spoločnosti nie je od tejto spoločnosti nezávislá a že medzi týmito spoločnosťami nie je právny vzťah. Skutočnosť, že náklady za služby, ktoré hlavná prevádzkareň poskytovala pobočke, znáša pobočka, preto neznamena, že pobočka by sa mala považovať za zdaniteľnú osobu (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, body 34 až 37, 40 a 41).

- 23 Súdny dvor preskúmal relevantnosť skutočnosti, že pobočka tvorí súčasť skupiny na účely DPH, vo veci týkajúcej sa služieb poskytovaných spoločnosťou so sídlom v tretej krajine v prospech jej švédskej pobočky, ktorá bola členom skupiny na účely DPH vo Švédsku. Súdny dvor poukázal na to, že pobočka nevykonávala svoju činnosť nezávisle a neniesla podnikateľské riziko vyplývajúce z jej činnosti. Okrem toho pobočka nemala žiadne vlastné imanie a jej aktíva boli súčasťou majetku hlavnej prevádzkarne. V dôsledku toho bola pobočka závislá od hlavnej prevádzkarne a sama preto nemohla byť zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 smernice o DPH [Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 26].
- 24 V rovnakej veci však Súdny dvor rozhodol, že pobočka je súčasťou skupiny na účely DPH a že táto pobočka tvorí spolu s ostatnými členmi skupiny jednu zdaniteľnú osobu. Označenie za jednu zdaniteľnú osobu znamená, že členovia skupiny na účely DPH sa viac nemôžu považovať za zdaniteľné osoby a za týchto okolností sa musia služby poskytované treťou stranou členovi skupiny na účely DPH považovať za služby, ktoré boli poskytnuté samotnej skupine, a nie jej členovi. Služby, ktoré poskytla spoločnosť za protihodnotu svojej pobočke, sa považovali za služby poskytnuté skupine na účely DPH a poskytnutie takýchto služieb sa považovalo za zdaniteľné plnenie, pretože hlavnú prevádzkareň a jej pobočku nemožno považovať za jednu zdaniteľnú osobu. Súdny dvor konštatoval, že poskytovanie služieb hlavnou prevádzkarňou v tretej krajine svojej pobočke v členskom štáte predstavuje zdaniteľné plnenie, ak je uvedená pobočka členom skupiny na účely DPH (Skandia America, body 29 až 32).
- 25 Z judikatúry Súdneho dvora jasne vyplýva, že východiskový bod spočíva v tom, že pobočka sa nemá považovať za zdaniteľnú osobu, keď hlavná prevádzkareň poskytuje pobočke služby. Plnenia medzi pobočkou a hlavnou prevádzkarňou preto nie sú zdaniteľné. V judikatúre sa však jasne poukazuje na to, že pobočka môže byť vstupom do skupiny na účely DPH oddelená od hlavnej prevádzkarne a stať sa súčasťou inej zdaniteľnej osoby, ktorou je skupina na účely DPH. Plnenia medzi hlavnou prevádzkarňou a pobočkou, ktorá je súčasťou skupiny na účely DPH, sú v takom prípade zdaniteľné.
- 26 Vzniká však otázka, či sa švédska pobočka, ktorá nie je súčasťou nijakej švédskej skupiny na účely DPH, má považovať za zdaniteľnú osobu, ak je hlavná prevádzkareň členom skupiny na účely DPH v inom členskom štáte a poskytuje pobočke služby, pričom pobočka znáša súvisiace náklady. Môže sa pobočka, ktorá ako pobočka banky, podobne ako to bolo vo veci Skandia America, nevykonáva svoju činnosť nezávisle, nenesie nijaké hospodárske riziko, nemá nijaké vlastné

imanie a je teda závislá od banky, považovať za zdaniteľnú osobu (porovnaj Skandia America, bod 26)? Súdny dvor ešte túto otázku nepreskúmal.

- 27 Túto situáciu možno vnímať buď tak, že švédka pobočka sa stáva nezávislou zdaniteľnou osobou, pretože hlavná prevádzkareň sa svojím členstvom v skupine na účely DPH oddelila od zdaniteľnej osoby, ktorú tvorila so svojou pobočkou pri plneniach medzi týmito dvoma subjektmi. Hlavná prevádzkareň sa tak stáva súčasťou inej zdaniteľnej osoby, konkrétne skupiny na účely DPH a pobočka sa stáva nezávislou zdaniteľnou osobou. Z tohto pohľadu sú plnenia medzi pobočkou a hlavnou prevádzkarňou zdaniteľné.
- 28 Uvedenú situáciu možno vnímať aj tak, že pobočka je súčasťou rovnakej zdaniteľnej osoby ako hlavná prevádzkareň, aj keď hlavná prevádzkareň je súčasťou skupiny na účely DPH v inom členskom štáte, keďže pobočka nie je závislá od hlavnej prevádzkarne, ak nie je súčasťou skupiny na účely DPH v štáte, v ktorom má sídlo. Z tohto pohľadu nie sú plnenia medzi pobočkou a hlavnou prevádzkarňou zdaniteľné a pobočka sa v praxi jednoducho považuje za ďalšiu pobočku a súčasť skupiny na účely DPH v inom členskom štáte.
- 29 Výbor EÚ pre DPH prijal na svojom 105. stretnutí v októbri 2015 usmernenia na základe rozsudku Súdneho dvora vo veci Skandia America. Z týchto usmernení jasne vyplýva, že dodanie tovaru alebo služieb jedným subjektom druhému, pričom oba subjekty patria k jednej právnickej osobe, ako je to v prípade dodania tovaru alebo služieb „riaditeľstvom pobočky“, „pobočkou riaditeľstvu“ alebo „pobočkou pobočky“, ak je len jeden zo subjektov zúčastňujúcich sa na plnení členom skupiny na účely DPH, alebo ak sú subjekty členmi samostatných skupín na účely DPH, predstavuje zdaniteľné plnenie na účely DPH za predpokladu, že sú splnené podmienky stanovené v článku 2 ods. 1 smernice o DPH.
- 30 Podľa usmernení výboru pre DPH sa preto pobočka musí v predmetnej situácii považovať za nezávislú zdaniteľnú osobu. Uvedené usmernenia prijala prevažná väčšina. Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) konštatuje, že medzi členskými štátmi preto existuje v tejto otázke relatívne široký prienik názorov, avšak nie úplný konsenzus.
- 31 S ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) považuje za potrebné podať na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Otázka

- 32 Je švédka pobočka banky so sídlom v inom členskom štáte nezávislou zdaniteľnou osobou v prípade, že hlavná prevádzkareň poskytuje tejto pobočke služby a náklady za ne znáša pobočka, pričom hlavná prevádzkareň je súčasťou skupiny na účely DPH v inom členskom štáte, kým švédka pobočka nie je členom nijakej švédskej skupiny na účely DPH?