

Zadeva C-812/19

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

4. november 2019

Predložitveno sodišče:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedska)

Datum predložitvene odločbe:

24. oktober 2019

Pritožnik:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Druga stranka v postopku:

Skatteverket

[...] (ni prevedeno)

PRITOŽNICA

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

[...] (ni prevedeno) Stockholm

DRUGA STRANKA V POSTOPKU

Skatteverket [...] Solna

IZPODBIJANA ODLOČBA

Odločba Skatterättsnämnden (komisija za davčno pravo, Švedska) z dne 23. novembra 2018 v zadevi št. 37-17/1

ZADEVA

Predhodna odločba o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV); potreba po pridobitvi predhodne odločbe Sodišča Evropske unije

[...] (ni prevedeno)

SKLEP

Predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 Pogodbe DEU se pridobi od Sodišča Evropske unije v skladu s prošnjo za tako predhodno odločbo, priloženo temu sklepu. [...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

Predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU glede razlage členov 2(1), 9(1) in 11 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

Uvod

- 1 Banka v drugi državi članici opravlja storitve za svojo podružnico na Švedskem in stroške za to pripiše podružnici. Banka je del skupine za DDV v tej drugi državi članici, medtem ko podružnica ni del skupine za DDV na Švedskem. Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) prosi, naj se s predhodno odločbo pojasni, ali skupina za DDV za namene opravljanja storitev pomeni davčnega zavezanca, ki je neodvisen od podružnice, in ali ta podružnica posledično pomeni neodvisnega davčnega zavezanca.

Upoštevana zakonodaja Unije

- 2 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa, da so predmet DDV storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.
- 3 V skladu s členom 9(1) je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.
- 4 Iz člena 11 sledi, da lahko po posvetovanju z odborom za DDV vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane.

Upoštevna nacionalna zakonodaja

- 5 V skladu s členom 1(1) v poglavju 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (zakon o davku na dodano vrednost (1994:200); v nadaljevanju: ML) se DDV plača na storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na državnem ozemlju, če davčni zavezanec ni oproščen obdavčitve dobave.
- 6 V skladu s poglavjem 2, člen 1(3), točka 1, ML izraz „opravljanje storitev“ pomeni, da je storitev opravljena, prenesena ali drugače zagotovljena za plačilo.
- 7 Za storitev, opravljeno za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, se v skladu s splošnim pravilom v poglavju 5, člen 5(1) šteje, da je bila opravljena na državnem ozemlju, če ima davčni zavezanec sedež svoje ekonomske dejavnosti na Švedskem ali ima tam stalno poslovno enoto in je bila storitev opravljena za to poslovno enoto. Poglavje 11, člen 2(1), točka 2, [ML] določa, da če je oseba, ki opravlja storitve, kakršne so omenjene v poglavju 5, člen 5, tuj davčni zavezanec, je oseba, ki je prejemnik storitev, zavezana za plačilo DDV, med drugim, če je davčni zavezanec ali pravna oseba, ki je na Švedskem registrirana za namene DDV.
- 8 V skladu s poglavjem 4, člen 1, je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršnokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.
- 9 Švedska je pravila o skupinah za DDV uvedla v poglavje 6a [ML]. Iz člena 1 tega poglavja izhaja, da je za namene uporabe zakona dva ali več davčnih zavezancev pod pogoji iz tega poglavja mogoče šteti za enega davčnega zavezanca (skupina za DDV) in je mogoče dejavnost, ki jo opravlja skupina za DDV, šteti za eno dejavnost. Člen 12(2) določa, da je lahko samo stalna poslovna enota davčnega zavezanca na Švedskem del skupine za DDV.

Dejansko stanje

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

- 10 Zadeva se nanaša na predhodno odločbo Skatterättsnämnden (komisija za davčno pravo), zoper katero je Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial vložila pritožbo pri Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče). Iz zahteve za predhodno davčno odločbo je jasno, med drugim, naslednje.
- 11 Danske Bank A/S ima matično družbo na Danskem. Banka izvaja svoje dejavnosti na Švedskem prek podružnice. Banka je del danske skupine za DDV. Podružnica ni del nobene švedske skupine za DDV.
- 12 Banka uporablja platformo IT za svoje nordijske dejavnosti, ki so večinoma skupne vsem družbam. Matična družba stroške za uporabo platforme za švedsko dejavnost s strani podružnice pripiše podružnici.

- 13 Podružnica je s svojo zahtevo želela izvedeti, ali dejstvo, da je banka del danske skupine za DDV, pomeni, da je treba skupino za DDV za namene uporabe določb ML šteti za neodvisnega davčnega zavezanca v razmerju do njene podružnice na Švedskem.
- 14 Podružnica je prav tako želela vedeti, ali je treba storitve danske skupine za DDV, katerih stroški se bodo pripisali podružnici, šteti za dobavo v smislu DDV, ali mora podružnica plačati DDV za pridobitve na Švedskem in ali je obdavčljivi znesek vsota pripisanih stroškov.

Predhodna odločba Skatterättsnämnden

- 15 Skatterättsnämnden je ugotovila, da je treba podružnico in dansko skupino za DDV na Danskem, katere del je matična družba, šteti za dva različna davčna zavezanca, saj se je danska matična družba ločila od švedske podružnice, tako da je postala del danske skupine za DDV v skladu z danskimi pravili o DDV.
- 16 Skatterättsnämnden je dalje ugotovila, da so storitve, ki jih opravi danska skupina za DDV in katerih stroški se pripišejo njeni podružnici na Švedskem, storitve, ki povzročijo davčno obveznost za podružnico, če plačilo, ki ga prejme skupina za DDV, pomeni plačilo, ki je dejansko dano za opravljene storitve, in če so izpolnjeni ostali pogoji za nastanek davčne obveznosti. Preostala prošnja je bila zavrnjena kot nedopustna in se nanjo ni odgovorilo.

Stališča strank

Podružnica

- 17 Podružnica Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) predlaga, naj ugotovi, da sta podružnica in matična družba en in isti davčni zavezanec ter da pripis stroškov matične družbe ne pomeni dobave v smislu DDV.
- 18 Dobava ni obdavčljiva, razen če med dobaviteljem in prejemnikom obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve. Da bi se ugotovilo, ali obstaja tako pravno razmerje med tujo družbo in eno od njenih poslovnih enot v drugi državi članici, je treba preučiti, ali ta poslovna enota neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost.
- 19 Podružnica ne deluje neodvisno in ne nosi ekonomskih tveganj, povezanih z dejavnostjo podružnice. Podružnica je torej odvisna od matične družbe in je torej ni mogoče šteti za davčnega zavezanca. Matična družba in podružnica sta torej isti davčni zavezanec, čeprav je glavna družba del skupine za DDV. Podružnica se ne more ločiti od matične družbe, razen če podružnica sama postane del švedske skupine za DDV.

Skatteverket (davčna uprava)

- 20 Skatteverket (švedska davčna uprava) meni, da bi Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) moralo potrditi predhodno davčno odločbo.
- 21 Presojati je treba glede na danska pravila o skupinah za DDV. Danske določbe pomenijo, da lahko samo poslovne enote na Danskem tvorijo del danske skupine za DDV. Iz tega sledi, da podružnica na Švedskem ni del danske skupine za DDV. Podružnice in matične družbe torej ni mogoče šteti za enega davčnega zavezanca.

Nujnost sprejetja predhodne odločbe

- 22 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da dobava ni obdavčljiva, razen če obstaja med dobaviteljem in prejemnikom pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve. V eni zadevi je Sodišče menilo, da podružnica tuje družbe ni neodvisna od te družbe in da med njima ni nobenega pravnega razmerja. Dejstvo, da so bili stroški pripisani podružnici, ker je matična družba opravila storitve za podružnico, torej ne pomeni, da je treba podružnico šteti za davčnega zavezanca (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, točke od 34 do 37, 40 in 41).
- 23 Upoštevnost dejstva, da je podružnica del skupine za DDV, je preučevalo Sodišče v zadevi v zvezi s storitvami, ki jih je družba s sedežem v tretji državi opravljala za svojo švedsko podružnico, ki je bila del skupine za DDV na Švedskem. Sodišče je ugotovilo, da podružnica družbe ne deluje neodvisno in ne nosi sama ekonomskih tveganj, povezanih z opravljanjem svoje dejavnosti. Prav tako podružnica ni imela lastnega kapitala, njeno premoženje pa je bilo del premoženja matične družbe. Zato je bila podružnica odvisna od matične družbe in tako sama ni mogla biti davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive o DDV (Skandia America Corp. (USA), Sweden branch, C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 26).
- 24 Vendar je Sodišče v tej isti zadevi odločilo, da je bila podružnica del skupine za DDV in da je podružnica, skupaj z drugimi člani skupine, tvorila enega davčnega zavezanca. Opredelitev kot en sam davčni zavezanec pomeni, da članov skupine za DDV ni več mogoče obravnavati kot davčnih zavezancev in da je torej v takih okoliščinah storitve, ki jih tretja oseba opravi za člana skupine za DDV, treba obravnavati, kot da so bile opravljene za skupino, ne pa za člana te skupine. Za storitve, ki jih je družba opravila za plačilo za svojo podružnico, se je štelo, da so bile opravljene za skupino za DDV, tako opravljanje storitev pa se je štelo za obdavčljivo transakcijo, ker matične družbe in njene podružnice ni mogoče šteti za enega davčnega zavezanca. Sodišče je odločilo, da storitve, ki jih opravi matična družba s sedežem v tretji državi za svojo podružnico s sedežem v državi članici, pomenijo obdavčljive transakcije, če je podružnica del skupine za DDV (Skandia America, točke od 29 do 32).
- 25 Iz sodne prakse Sodišča jasno izhaja, da je izhodišče, da se podružnice ne sme šteti za davčnega zavezanca, kadar matična družba opravlja storitve za podružnico. Zato transakcije med podružnico in matično družbo niso obdavčljive.

Vendar je iz sodne prakse razvidno, da se podružnica, ker se pridruži skupini za DDV, lahko loči od matične družbe in namesto tega postane del drugega davčnega zavezanca, in sicer skupine za DDV. Transakcije med matično družbo in podružnico, ki je del skupine za DDV, so torej obdavčljive.

- 26 Vendar se zdaj postavlja vprašanje, ali je treba švedsko podružnico, ki ni del nobene švedske skupine za DDV, šteti za davčnega zavezanca, če je matična družba članica skupine za DDV v drugi državi članici in zanjo opravlja storitve ter ji pripiše stroške, povezane s tem. Ali je podružnico, ki v svoji vlogi kot podružnica banke in ki – podobno kot podružnica v zadevi Skandia America – ne deluje neodvisno, ne nosi nobenih ekonomskih tveganj in nima lastnega kapitala ter je torej odvisna od banke, mogoče obravnavati kot davčnega zavezanca (glej Skandia America, točka 26)? Sodišče tega vprašanja doslej še ni preučilo.
- 27 En način, kako gledati na ta položaj, je, da postane švedska podružnica neodvisni davčni zavezanec, saj se je matična družba s tem, da je postala članica skupine za DDV, ločila od davčnega zavezanca, za katerega se je štelo, da ga pri medsebojnih transakcijah skupaj tvorita matična družba in podružnica. Matična družba tako postane del drugega davčnega zavezanca, in sicer skupine za DDV, podružnica pa postane neodvisni davčni zavezanec. S tega vidika so transakcije med podružnico in matično družbo obdavčljive.
- 28 Drug način, kako gledati na ta položaj, je, da je podružnica del istega davčnega zavezanca kot matična družba, čeprav je matična družba del skupine za DDV v drugi državi članici, saj podružnica ni neodvisna od matične družbe, če ni del skupine za DDV v državi, v kateri ima sedež. S tega vidika transakcije med podružnico in matično družbo niso obdavčljive transakcije, podružnico pa se v praksi obravnava kot samo še eno podružnico in kot del skupine za DDV v drugi državi članici.
- 29 Odbor za DDV Evropske unije je po 105. zasedanju oktobra 2015 sprejel smernice na podlagi sodbe Sodišča v zadevi Skandia America. Iz smernic jasno izhaja, da dobava blaga ali storitev enega subjekta drugemu subjektu iste pravne osebe, kot na primer „matična družba podružnici“, „podružnica matični družbi“ ali „podružnica podružnici“, kjer je samo eden od subjektov, vpletenih v transakcijo, član skupine za DDV ali kjer so subjekti člani različnih skupin za DDV, pomeni obdavčljivo transakcijo v smislu DDV, če so izpolnjeni pogoji, določeni v členu 2(1) Direktive o DDV.
- 30 V zadevnem položaju je torej podružnico v skladu s smernicami Odbora za DDV treba obravnavati kot neodvisnega davčnega zavezanca. Smernice so bile sprejete z veliko večino. Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) ugotavlja, da obstaja razmeroma široka usklajenost stališč med državami članicami o tem vprašanju, ni pa popolnega soglasja.
- 31 V teh okoliščinah Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) meni, da je treba pri Sodišču vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.

Vprašanje

- 32 Ali je švedska podružnica banke, ustanovljene v drugi državi članici, neodvisni davčni zavezanec, če matična družba opravlja storitve za to podružnico ter ji pripiše stroške, povezane s tem, in je ta matična družba del skupine za DDV v drugi državi članici, medtem ko švedska podružnica ni članica nobene švedske skupine za DDV?

DELOVNI DOKUMENT