

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

17. září 2014(*)

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Seskupení pro účely DPH – Interní fakturování služeb dodávaných hlavní společností se sídlem ve třetí zemi její pobočce náležející k seskupení pro účely DPH v některém z členských států – Otázka, zda poskytnuté služby podléhají dani“

Ve věci C-7/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím förvaltningsrätten i Stockholm (Švédsko) ze dne 28. prosince 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 7. ledna 2013, v řízení

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

proti

Skatteverket,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (zpravodaj), J.-C. Bonichot a A. Arabadžev, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. března 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Skandia America Corp. (USA) filial Sverige, M. Wetterfors,
- za Skatteverket K. Alvesson,
- za švédskou vládu A. Falk, jako zmocněnkyní,
- za německou vládu T. Henzem, jako zmocněncem,
- za vládu Spojeného království S. Brighthouse, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Evropskou komisi A. Cordewenerem a J. Enegrenem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 8. května 2014,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2, čl. 9 odst. 1 a článků 11, 56, 193 a 196 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (dále jen „Skandia Sverige“), a Skatteverket ve věci rozhodnutí Skatteverket (švédské daňové správy) podrobit dodávky služeb společností Skandia America Corp. (dále jen „SAC“) usazené ve Spojených státech amerických její pobočce Skandia Sverige dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Směrnice 2006/112

3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Podle čl. 9 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH platí:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která [kdokoli, kdo] na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

5 Článek 11 směrnice o DPH stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty [...] 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.

Členský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení.“

6 Článek 56 odst. 1 písm. c) a k) směrnice o DPH stanoví:

„1. Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

c) poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní nebo jiná podobná služba, jakož i zpracování dat a poskytnutí informací;

[...]

k) elektronicky poskytovaná služba, zejména služby uvedené v příloze II“.

7 Příloha 193 směrnice o DPH zní:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

8 Příloha 196 směrnice o DPH stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem služby uvedené v článku 56, nebo osoba identifikovaná pro účely DPH v členském státě, ve kterém je daň splatná, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, 47, 50, 53, 54 nebo 55, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

9 Příloha II, nadepsaná „Informativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle čl. 56 odst. 1 bod k)“, má následující znění:

- „1) Hostitelství internetových stránek (web-site hosting a web-page hosting), dálková údržba programů a zařízení;
- 2) dodání programového vybavení a jeho aktualizace;
- 3) dodání obrázků, textů a informací a zpřístupňování databází;
- 4) dodání hudby, filmů a her, včetně hazardních her a loterií, a dodání politických, kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých a zábavních pořadů a událostí;
- 5) poskytnutí služby výuky na dálku.“

10 Evropská komise přijala dne 2. července 2009 výkladové sdělení Radě a Evropskému parlamentu o svém postoji k možnosti seskupení pro účely DPH podle článku 11 směrnice o DPH [COM (2009) 325 final].

Švédské právo

11 Směrnice o DPH byla provedena zákonem (1994:200) o dani z přidané hodnoty [mervärdesskattelagen (1994:200), dále jen „zákon o DPH“].

12 Provedení čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH je cílem kapitoly 1 § 1 tohoto zákona, kde se stanoví, že předmětem DPH odváděné státu jsou služby poskytnuté v tuzemsku, které jsou zdanitelným plněním a které jsou poskytovány v rámci ekonomické činnosti.

13 Ustanovení § 2 prvního pododstavce bodu 1 této kapitoly, jehož cílem je provést články 193 a 196 směrnice o DPH, stanoví, že kdokoli, kdo dodá zboží nebo poskytne službu podle § 1 téže kapitoly, musí z tohoto plnění odvést DPH, nestanoví-li jinak první pododstavec body 2 až 4. Z citovaného prvního pododstavce bodu 2 plyne, že DPH z poskytnutí služeb uvedených v kapitole 5 § 7 zákona o DPH, jejichž dodavatelem je zahraniční podnik, musí odvést jejich příjemce.

14 Podle kapitoly 1 § 15 zákona o DPH se zahraniční osobou povinnou k dani rozumí subjekt, který nemá sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu ve Švédsku a nemá ve Švédsku ani bydliště ani místo, kde se obvykle zdržuje.

15 Kapitola 5 § 7 první pododstavec tohoto zákona, jehož účelem je provést § 56 směrnice o DPH, stanoví, že služby uvedené v druhém pododstavci se považují za služby poskytované v tuzemsku, jsou-li poskytovány ze země mimo Evropské unie a příjemcem je subjekt, který má sídlo ekonomické činnosti ve Švédsku. Mezi služby podle § 7 druhého pododstavce spadají, mimo jiné, konzultační a obdobné služby a elektronicky poskytované služby dálkové údržby programů a dodání programového vybavení a jejich aktualizace.

16 V souvislosti s pojmem „seskupení osob, které lze považovat za jedinou osobu povinnou k DPH“ (dále jen „seskupení pro účely DPH“) využilo Švédské království možnost stanovenou v § 11 směrnice o DPH a přijalo ustanovení kapitoly 6a § 1 až 4 zákona o DPH, podle kterých lze dva nebo více hospodářských subjektů považovat za jediný hospodářský subjekt, tedy seskupení pro účely DPH, a činnost jimi vykonávanou za jedinou činnost. Z těchto ustanovení plyne, že stálá provozovna hospodářského subjektu může být součástí seskupení pro účely DPH jen tehdy, nachází-li se ve Švédsku, a že takové seskupení mohou tvořit jen subjekty, které jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Podle citovaných ustanovení vzniká seskupení pro účely DPH rozhodnutím Skatteverket o registraci přijatým na žádost členů dotyčného seskupení.

Spor v povodním řízení a předložené otázky

17 SAC plnila v letech 2007 a 2008 funkci celosvětového nákupčího skupiny Skandia pro služby informačních technologií a svou činnost ve Švédsku vyvíjela prostřednictvím své pobočky Skandia Sverige. SAC distribuovala služby informačních technologií poskytnuté mimo skupinu jednotlivým společnostem skupiny Skandia i pobočce Skandia Sverige, která je od 11. července 2007 registrována jako člen seskupení pro účely DPH. Úkolem Skandia Sverige bylo dotvářet služby informačních technologií poskytnuté mimo skupinu v konečný produkt nazvaný produkce IT (IT-produktion). Tento konečný produkt byl následně dodáván jednotlivým společnostem ve skupině Skandia, a to jak členům, tak nečlenům seskupení pro účely DPH. U každého poskytnutí služeb, ať už mezi společnostmi SAC a Skandia Sverige, nebo mezi Skandia Sverige a jinými společnostmi ze skupiny Skandia, byla k ceně připočtena marže ve výši 5 %. Náklady byly rozděleny mezi SAC a Skandia Sverige na základě interních faktur.

18 Skatteverket rozhodla, že služby informačních technologií, které SAC poskytla své pobočce Skandia Sverige ve zdaňovacích obdobích let 2007 a 2008, podléhají DPH. Tento orgán daňové správy dospěl k závěru, že tyto poskytnuté služby představují zdanitelná plnění a že osobou povinnou k DPH je SAC. Proto zaregistrovala i Skandia Sverige jako osobu povinnou k DPH a vyměřila jí coby pobočce společnosti SAC ve Švédsku daň odpovídající uvedeným službám.

19 Proti těmto rozhodnutím podala Skandia Sverige žalobu k předkládajícímu soudu.

20 Za těchto podmínek se förvaltningsrätten i Stockholm (správní soud ve Stockholmu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předložené otázky:

„1) Představuje poskytování služeb, které hlavní provozovna společnosti ve třetí zemi poskytla externě, pobočce téže společnosti usazené v členském státě s tím, že náklady na poskytnutí nese pobočka, zdanitelná plnění, je-li pobočka v daném členském státě členem seskupení pro účely DPH?

2) Je-li odpověď na první otázku kladná, je třeba hlavní provozovnu ve této zemi považovat za osobu povinnou k dani neusazenou v daném členském státě ve smyslu článku 196 směrnice o DPH s tím důsledkem, že daň z plnění se vyměří příjemci“

K pedbžným otázkám

K první otázce

21 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je to, zda čl. 2 odst. 1, jakož i články 9 a 11 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že dodávky služeb poskytnutých hlavní provozovnou usazenou ve této zemi její pobožce usazené v některém z členských států představují v případě, že je tato pobožka členem seskupení pro účely DPH, zdanitelná plnění.

22 V této souvislosti je třeba připomenout, že čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že předmetem DPH jsou mimo jiné poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

23 Článek 9 směrnice o DPH definuje „osoby povinné k dani“. Toto postavení mají osoby, které vykonávají „samostatně“ ekonomickou činnost. Pro jednotné použití směrnice o DPH je obzvláště významné, aby pojem „osoba povinná k dani“, definovaný v její hlavě III, byl vykládán autonomně a jednotně.

24 Podle judikatury Soudního dvora je poskytování služeb zdanitelné pouze tehdy, existuje-li mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění (rozsudek FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 34 a citovaná judikatura).

25 K určení, zda mezi společností-nerezidentem a jednou z jejích pobožek usazenou v některém z členských států takový právní vztah existuje za účelem uplatnění DPH na poskytnuté služby, je namístě ověřit, zda tato pobožka vykonává ekonomickou činnost samostatně. V tomto ohledu je třeba zkoumat, zda takovou pobožku lze považovat za samostatnou především v tom, že nese hospodářské riziko vyplývající z její činnosti (rozsudek FCE Bank, EU:C:2006:196, bod 35).

26 Skandia Sverige přitom coby pobožka společnosti SAC nevyvíjí činnost samostatně a nenese sama hospodářská rizika spojená s výkonem své činnosti. Navíc jakožto pobožka nemá – v souladu s vnitrostátní právní úpravou – k dispozici vlastní kapitál a její aktiva jsou součástí jmění společnosti SAC. Skandia Sverige je tudíž závislá na společnosti SAC, a proto nemůže sama mít postavení osoby povinné k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH.

27 Co se týče existence dohody o rozdělení nákladů, která je ve věci v původním řízení konkretizována vydáváním interních faktur, jde o skutečnost, která není relevantní, jelikož taková dohoda nebyla sjednána mezi nezávislými smluvními stranami (rozsudek FCE Bank, EU:C:2006:196, bod 40).

28 Je ovšem nesporné, že Skandia Sverige je členem seskupení pro účely DPH vytvořeného na základě článku 11 směrnice o DPH, a tudíž že spolu s ostatními členy tvoří jedinou osobu povinnou k dani. Pro účely DPH přidělil příslušný vnitrostátní orgán tomuto seskupení pro účely DPH registrační číslo.

29 V této souvislosti je třeba připomenout, že zacházení jako s jedinou osobou povinnou k dani vylučuje, aby členové seskupení pro účely DPH nadále podepisovali samostatně daňová přiznání k DPH a byli nadále označováni, v rámci jejich skupiny a mimo ni, jako osoby povinné k dani, jelikož uvedená přiznání je oprávněna podepsat pouze jediná osoba povinná k dani

(rozsudek Ampliscientifica a Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, bod 19). Z toho vyplývá, že v takové situaci musí poskytnutí služeb uskutečnit osoba členem skupiny pro účely DPH být pro účely DPH považována za poskytnutí služeb uskutečnit nikoli tomuto členovi, nýbrž samotnému skupině pro účely DPH, k němuž tento člen náleží.

30 Pro účely DPH nelze proto služby dodávané takovou společností, jako je SAC, takové její pobočka, která je členem skupiny pro účely DPH, jako je Skandia Sverige, považovat za služby dodávané této pobočce, ale je třeba na ni nahlížet jako na služby dodávané skupině pro účely DPH.

31 Pokud služby dodané za úplaty takovou společností, jako je SAC, její pobočka, musí být – výlučně z hlediska DPH – považovány za služby dodané skupině pro účely DPH a pokud uvedenou společnost a její pobočku nelze považovat za jedinou osobu povinnou k dani, je nutno učit závěr, že dodání takových služeb představuje podle ?l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH zdanitelné plnění.

32 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět, že ?l. 2 odst. 1, jakož i články 9 a 11 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že dodávky služeb poskytnutých hlavní provozovnou usazenou ve třetí zemi její pobočka usazené v některém z členských států představují v případě, že je tato pobočka členem skupiny pro účely DPH, zdanitelná plnění.

K druhé otázce

33 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je to, zda články 56, 193 a 196 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že v takové situaci, jaká nastala ve věci v původním řízení, kdy hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi dodává za úplaty služby pobočce téže společnosti, usazené v některém z členských států, v němž je tato pobočka členem skupiny pro účely DPH v tomto členském státě, vzniká tomuto skupině pro účely DPH coby příjemci uvedených služeb povinnost odvést splatnou DPH.

34 Je třeba připomenout, že článek 196 směrnice o DPH jako výjimku z obecného pravidla uvedeného v článku 193 této směrnice, podle kterého je DPH povinná odvést v členském státě osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné poskytnutí služby, stanoví, že DPH je povinná odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem této služby, jestliže službu uvedenou v článku 56 téže směrnice poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.

35 V této souvislosti postačí konstatovat, jak plyne z bodu 31 tohoto rozsudku, že dodání takových služeb, jako je dodání dotčené ve věci v původním řízení, představuje podle ?l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH zdanitelné plnění a že za příjemce těchto služeb se pro účely DPH považuje skupina pro účely DPH, k němuž náleží pobočka, již byly tyto služby dodány.

36 Je navíc nesporné, že služby dodané ve věci v původním řízení patří mezi služby uvedené v článku 56 směrnice o DPH.

37 Za těchto podmínek, přičemž sporu není ani o tom, že společnost, která tyto služby poskytla, je usazena ve třetí zemi a je osobou povinnou k dani odlišnou od skupiny pro účely DPH, vzniká v souladu s odchylným ustanovením obsaženým v článku 196 směrnice o DPH povinnost odvést DPH tomuto skupině coby příjemci služeb ve smyslu článku 56 téže směrnice.

38 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou předložnou otázku odpovědět, že články 56, 193 a 196 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že v takové situaci, jaká

nastala ve věci v původním řízení, kdy hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi dodává za úplatu služby pobožce téže společnosti, usazené v některém z členských států, v němž je tato pobožka členem seskupení pro účely DPH v tomto členském státě, vzniká tomuto seskupení pro účely DPH coby příjemci uvedených služeb povinnost odvést splatnou DPH.

K nákladům řízení

39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Článek 2 odst. 1, jakož i články 9 a 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že dodávky služeb poskytnutých hlavní provozovnou usazenou ve třetí zemi její pobožce usazené v některém z členských států představují v případě, že je tato pobožka členem seskupení osob, které lze považovat za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, zdanitelná plnění.

2) Články 56, 193 a 196 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že v takové situaci, jaká nastala ve věci v původním řízení, kdy hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi dodává za úplatu služby pobožce téže společnosti usazené v některém z členských států a kdy tato pobožka je v tomto členském státě členem seskupení osob, které lze považovat za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, vzniká tomuto seskupení coby příjemci uvedených služeb povinnost odvést splatnou daň z přidané hodnoty.

Podpisy.

* Jednací jazyk: švédština.