

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 17. septembra 2014 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Skupina na účely DPH – Interná fakturácia služieb poskytovaných hlavnou spoločnosťou usadenou v tretej krajine svojej pobočke, ktorá je členom skupiny, na účely DPH v členskom štáte – Zdaniteľnosť poskytnutých služieb“

Vo veci C-7/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Förvaltningsrätten i Stockholm (Švédsko) z 28. decembra 2012 a doručený Súdnemu dvoru 7. januára 2013, ktorý súvisí s konaním:

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige,

proti

Skatteverket,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (spravodajca), J.-C. Bonichot a A. Arabadžiev,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 12. marca 2014,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, v zastúpení: M. Wetterfors,
- Skatteverket, v zastúpení: K. Alvesson,
- švédska vláda, v zastúpení: A. Falk, splnomocnená zástupkyňa,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brighthouse, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Cordewener a J. Enegren, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 8. mája 2014,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2, článku 9 ods. 1 a článkov 11, 56, 193 a 196 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (ďalej len „Skandia Sverige“), a Skatteverket (švédsky daňový úrad), ktorý sa týka rozhodnutia tohto úradu útovať daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za plnenia týkajúce sa služieb, ktoré poskytla Skandia America Corp. (ďalej len „SAC“) so sídlom v Spojených štátoch svojej pobočke Skandia Sverige.

Právny rámec

Smernica 2006/112

3 Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

4 Článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH uvádza:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“

5 Článok 11 smernice o DPH stanovuje:

„Po porade s poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty... môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.

Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.“

6 Článok 56 ods. 1 písm. c) a k) smernice o DPH znie:

„1. Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb odberateľom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte ako v štáte poskytovateľa, je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, pre ktoré sa služby poskytnú, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

...

c) služby poradcov, technikov, poradenských firiem, právnikov, účtovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií;

...

k) elektronicky poskytované služby, najmä tie, ktoré sú uvedené v prílohe II“.

7 § 193 smernice o DPH uvádza:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď sa platí iná osoba v prípadoch uvedených v § 194 až 199 a § 202.“

8 § 196 smernice o DPH stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorej sú poskytované služby uvedené v § 56, alebo osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH v členskom štáte, kde je daň splatná, a ktorej sú poskytované služby podľa § 44, 47, 50, 53, 54 a 55, ak tieto služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v tomto členskom štáte.“

9 Príloha II smernice o DPH, nazvaná „Orientálny zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v § 56 ods. 1 písm. k)“, znie takto:

- „1. poskytovanie webových stránok, webhosting, údržba programov a vybavenia na diaľku,
2. poskytovanie softvéru a jeho aktualizácia,
3. poskytovanie obrázkov, textu a informácií a sprístupňovanie databáz,
4. poskytovanie hudby, filmov a hier vrátane výherných a hazardných hier a politického, kultúrneho, umeleckého, športového, vedeckého a zábavného vysielania a akcií,
5. poskytovanie využívania na diaľku.“

10 Európska komisia prijala 2. júla 2009 oznámenie Rade a Európskemu parlamentu o možnosti skupinovej registrácie na účely DPH podľa § 11 smernice o DPH [KOM(2009) 325 v konečnom znení].

Švédske právo

11 Smernica DPH bola prebratá zákonom (1994:200) o dani z pridanej hodnoty [mervärdesskattelagen (1994:200), ďalej len „zákon o DPH“].

12 Kapitola 1 § 1 tohto zákona preberá § 2 ods. 1 smernice o DPH a stanovuje, že DPH sa štátu odvádza v prípade akýchkoľvek zdaniteľných plnení týkajúcich sa služieb, ktoré sa uskutočnili v rámci ekonomickej činnosti na vnútroštátnom území.

13 § 2 prvý odsek bod 1 v tejto kapitole, ktorého cieľom je prebrať § 193 a 196 smernice o DPH, stanovuje, že každý, kto dodáva tovar alebo poskytuje služby v zmysle § 1 uvedenej kapitoly, je povinný platiť z tohto plnenia DPH, s výnimkou plnení uvedených v tomto prvom odseku bodoch 2 až 4. Z prvého odseku bodu 2 vyplýva, že subjekt, ktorý kupuje od podniku so sídlom v cudzine služby uvedené v kapitole 5 § 7 zákona o DPH, je povinný za tento nákup zaplatiť DPH.

14 Podľa kapitoly 1 § 15 zákona o DPH obchodník so sídlom v cudzine je hospodársky subjekt, ktorý nemá sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkarňu vo Švédsku a nemá vo Švédsku ani trvalé bydlisko alebo obvyklý pobyt.

15 V kapitole 5 § 7 prvom odseku tohto zákona, ktorý má za cieľ prebrať článok 56 smernice o DPH, je stanovené, že ak sú služby uvedené v druhom odseku poskytnuté z krajiny mimo Európskej únie a príjemca je hospodársky subjekt so sídlom ekonomickej činnosti vo Švédsku, považujú sa za poskytnuté na vnútroštátnom území. Služby uvedené v druhom odseku tohto § 7 zahŕňajú okrem iného služby poradcu a podobné služby, ako aj služby poskytované elektronicky, ktoré pozostávajú z údržby programov na diaľku a z dodávania a aktualizácie softvéru.

16 Pokiaľ ide o pojem skupina osôb, ktoré sa môžu považovať za jednu zdaniteľnú osobu na účely DPH (ale len „skupina na účely DPH“), Švédske kráľovstvo na účely vykonania možnosti stanovenej v článku 11 smernice o DPH prijalo ustanovenia kapitoly 6a § 1 až 4 zákona o DPH, podľa ktorých sa dva alebo viaceré hospodárske subjekty môžu považovať za jeden hospodársky subjekt, teda skupinu na účely DPH, a ich činnosť sa môže považovať za jednu činnosť. Z týchto ustanovení vyplýva, že skupina na účely DPH môže zahŕňať len stálu prevádzkarňu hospodárskeho subjektu vo Švédsku, pričom táto skupina na účely DPH sa môže vzťahovať len na hospodárske subjekty, ktoré sú vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami. Podľa tých istých ustanovení skupina na účely DPH vzniká na základe rozhodnutia Skatteverket o registrácii v zmysle návrhu členov dotknutej skupiny.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

17 Spoločnosť SAC sa počas rokov 2007 a 2008 zaoberala nákupom IT služieb pre skupinu Skandia na celosvetovej úrovni a svoje činnosti vykonávala vo Švédsku prostredníctvom svojej pobočky Skandia Sverige. SAC distribuovala externe zakúpené IT služby rôznym spoločnostiam v rámci skupiny Skandia, ako aj Skandia Sverige, ktorá je od 11. júla 2007 registrovaná ako člen skupiny na účely DPH. Úlohou Skandia Sverige bolo spracovávať externe zakúpené IT služby a vytvoriť konečný produkt nazývaný IT-produktion. Tento konečný produkt sa následne dodával rôznym spoločnostiam skupiny Skandia tak v rámci, ako aj mimo skupiny na účely DPH. Pri každom poskytnutí služieb, či už medzi spoločnosťou SAC a Skandia Sverige, alebo medzi Skandia Sverige a ďalšími spoločnosťami v rámci skupiny Skandia, sa cena zvýšila o prirážku vo výške 5 %. Náklady sa rozdelili medzi SAC a Skandia Sverige prostredníctvom interných faktúr.

18 Skatteverket rozhodol zdať IT služby, ktoré SAC v ústavnom období rokov 2007 a 2008 poskytla pobočke Skandia Sverige, daťou z pridanej hodnoty. Uvedený daňový orgán považoval tieto plnenia za zdaniteľné plnenia a rozhodol, že SAC je zdaniteľnou osobou povinnou platiť DPH. V dôsledku toho zaregistroval Skandia Sverige ako subjekt povinný platiť DPH a ako pobočku spoločnosti SAC vo Švédsku jej vymeral daň za uvedené plnenia.

19 Skandia Sverige podala proti týmto rozhodnutiam žalobu na vnútroštátny súd.

20 Za týchto podmienok Förvaltningsrätten i Stockholm (Správny súd v Štokholme) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Predstavuje poskytovanie externe zakúpených služieb hlavnou prevádzkarňou spoločnosti usadenej v tretej krajine jej pobočke v členskom štáte s prenesením kúpnej ceny na pobočku zdaniteľné plnenie, ak je pobočka členom skupiny na účely DPH v uvedenom členskom štáte?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má sa hlavná prevádzkarňu v tretej krajine považovať za zdaniteľnú osobu, ktorá nemá sídlo v členskom štáte v zmysle článku 196

smernice o DPH, takže príjemca má povinnosť zaplatiť za tieto plnenia daň?”

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

21 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 2 ods. 1 a články 9 a 11 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb hlavnou prevádzkarňou spoločnosti usadenej v tretej krajine jej pobočkou v členskom štáte predstavuje zdaniteľné plnenie, ak je uvedená pobočka členom skupiny na účely DPH.

22 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 2 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že DPH podlieha najmä poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá ako taká koná.

23 Článok 9 smernice o DPH definuje „zdaniteľné osoby“. Ide o osoby, ktoré vykonávajú ekonomickú činnosť „nezávisle“. Na jednotné uplatňovanie smernice o DPH je osobitne dôležité, aby sa pojem „zdaniteľná osoba“, ktorý je definovaný v jej hlave III, vykladal autonómne a jednotne.

24 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že plnenie je zdaniteľné len vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom služby právny vzťah, v rámci ktorého si recipročne vymieňajú služby (rozsudok FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 34 a citovaná judikatúra).

25 Pri preukazovaní, že takýto právny vzťah existuje medzi spoločnosťou nerezidentom a jednou z jej pobočiek usadenou v členskom štáte, na účel zdanenia poskytnutých služieb DPH, treba overiť, či táto pobočka vykonáva ekonomickú činnosť nezávisle. V tejto súvislosti treba skúmať, či takúto pobočku možno považovať za samostatnú, predovšetkým ak znáša podnikateľské riziko vyplývajúce z jej činnosti (rozsudok FCE Bank, EU:C:2006:196, bod 35).

26 Skandia Sverige ako pobočka SAC nevykonáva svoju činnosť nezávisle a nenesie podnikateľské riziko vyplývajúce z jej činnosti. Okrem toho podľa vnútroštátnej právnej úpravy ako pobočka nemá žiadne vlastné imanie a jej aktíva sú súčasťou majetku SAC. V dôsledku toho je Skandia Sverige závislá od SAC a ona sama nemôže byť zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 smernice o DPH.

27 Pokiaľ ide o existenciu zmluvy o rozdelení nákladov, ktorá sa v prejednávanej veci prejavuje vystavovaním interných faktúr, táto skutočnosť je irelevantná, lebo takáto zmluva nebola uzavretá medzi nezávislými stranami (rozsudok FCE Bank, EU:C:2006:196, bod 40).

28 Platí však, že Skandia Sverige je členom skupiny na účely DPH vytvorenej na základe článku 11 smernice o DPH a v dôsledku toho vytvára s ostatnými členmi jednu zdaniteľnú osobu. Tejto skupine bolo na účely DPH príslušným vnútroštátnym orgánom pridelené jedno identifikačné číslo.

29 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pripodobnenie k jednej zdaniteľnej osobe vylučuje, aby členovia skupiny na účely DPH naďalej samostatne podávali daňové priznania týkajúce sa DPH a aby sa pokračovalo v ich identifikovaní ako zdaniteľných osôb v rámci a mimo ich skupiny, keďže podľa uvedených daňových priznaní je oprávnená iba jediná zdaniteľná osoba (rozsudok Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19). Z toho vyplýva, že v takejto situácii poskytnutie služieb treťou osobou členovi skupiny na účely DPH treba v súvislosti s DPH považovať za plnenie poskytnuté nie tomuto členovi skupiny, ale samotnej skupine na účely DPH, do ktorej tento člen patrí.

30 V dôsledku toho treba v súvislosti s DPH služby poskytnuté takou spoločnosťou, ako je SAC, pobožke ako Skandia Sverige, ktorá je členom skupiny na účely DPH, považovať za služby poskytnuté skupine na účely DPH, a nie tejto pobožke.

31 Ak služby poskytnuté za protihodnotu takou spoločnosťou ako SAC jej pobožke treba výlučne z hľadiska DPH považovať za služby poskytnuté skupine na účely DPH a túto spoločnosť a jej pobožku nemožno považovať za jedinú zdaniteľnú osobu, treba dospieť k záveru, že poskytnutie takýchto služieb predstavuje zdaniteľné plnenie podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

32 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 a články 9 a 11 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb hlavnou prevádzkarňou spoločnosti so sídlom v tretej krajine jej pobožke v členskom štáte predstavuje zdaniteľné plnenie, ak je uvedená pobožka členom skupiny na účely DPH.

O druhej otázke

33 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 56, 193 a 196 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, keď hlavná prevádzkareň spoločnosti so sídlom v tretej krajine poskytuje služby za protihodnotu pobožke tej istej spoločnosti usadenej v členskom štáte a uvedená pobožka je členom skupiny na účely DPH v tomto členskom štáte, vzniká tejto skupine na účely DPH ako príjemcovi uvedených služieb povinnosť platiť splatnú DPH.

34 Treba pripomenúť, že článok 196 smernice o DPH ako výnimku zo všeobecného pravidla uvedeného v článku 193 tejto smernice, podľa ktorého DPH platí v členskom štáte každá zdaniteľná osoba uskutočňujúca zdaniteľné poskytovanie služieb, stanovuje, že DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorej sú poskytované služby, ak služby uvedené v článku 56 uvedenej smernice poskytla zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v tomto členskom štáte.

35 V tejto súvislosti stačí konštatovať, ako vyplýva z bodu 31 tohto rozsudku, že poskytovanie takých služieb ako vo veci samej predstavuje zdaniteľné plnenie podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH a že za osobu, ktorej sú poskytované uvedené služby, sa v súvislosti s DPH považuje skupina na účely DPH, do ktorej patrí pobožka, ktorej boli služby poskytnuté.

36 Okrem toho je nesporné, že služby poskytnuté vo veci samej patria medzi služby uvedené v článku 56 smernice o DPH.

37 Z týchto podmienok, pričom je takisto nesporné, že spoločnosť, ktorá poskytla tieto služby, má sídlo v tretej krajine a ide o zdaniteľnú osobu, ktorá je odlišná od skupiny na účely DPH, tejto skupine ako príjemcovi služieb v zmysle článku 56 tej istej smernice vzniká v súlade s výnimkou uvedenou v článku 196 smernice o DPH povinnosť platiť DPH.

38 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že články 56, 193 a 196 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, keď hlavná prevádzkareň spoločnosti usadenej v tretej krajine poskytuje služby za protihodnotu pobočke tej istej spoločnosti usadenej v členskom štáte a uvedená pobočka je členom skupiny na účely DPH v tomto členskom štáte, vzniká tejto skupine na účely DPH ako príjemcovi uvedených služieb povinnosť platiť splatnú DPH.

O trovách

39 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. Článok 2 ods. 1 a články 9 a 11 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb hlavnou prevádzkarňou spoločnosti usadenej v tretej krajine jej pobočke v členskom štáte predstavuje zdaniteľné plnenie, ak je uvedená pobočka členom skupiny osôb, ktoré sa môžu považovať za jednu zdaniteľnú osobu na účely dane z pridanej hodnoty.

2. Články 56, 193 a 196 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, keď hlavná prevádzkareň spoločnosti usadenej v tretej krajine poskytuje služby za protihodnotu pobočke tej istej spoločnosti usadenej v členskom štáte a uvedená pobočka je členom skupiny osôb, ktoré sa môžu považovať za jednu zdaniteľnú osobu na účely dane z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte, vzniká tejto skupine ako príjemcovi uvedených služieb povinnosť platiť splatnú daň z pridanej hodnoty.

Podpisy

* Jazyk konania: švédčina.