

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 17. septembra 2014(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Skupina za DDV – Notranje izdajanje ra?unov za storitve, ki jih opravi mati?na družba s sedežem v tretji državi za svojo podružnico, ki je ?lanica skupine za DDV v državi ?lanici – Obdav?ljivost opravljenih storitev“

V zadevi C?7/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo förvaltningsrätten i Stockholm (Švedska) z odlo?bo z dne 28. decembra 2012, ki je prispela na Sodiš?e 7. januarja 2013, v postopku

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

proti

Skatteverket,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (poro?evalec), J.?C. Bonichot in A. Arabadžiev, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. marca 2014,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, M. Wetterfors,
- za Skatteverket K. Alvesson,
- za švedsko vlado A. Falk, agentka,
- za nemško vlado T. Henze, agent,
- za vlado Združenega kraljestva S. Brighthouse, agentka, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo A. Cordewener in J. Enegren, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 8. maja 2014

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2, 9(1), 11, 56, 193 in 196 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (v nadaljevanju: Skandia Sverige), in Skatteverket (švedska davčna uprava) glede odločitve slednjega, da odmeri davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za opravljanje storitev družbe Skandia America Corp. (v nadaljevanju: SAC) s sedežem v Združenih državah njeni podružnici Skandia Sverige.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“

4 Člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV določa:

„V skladu s členom 9(1) Direktive je ‚davčni zavezanec‘ vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

5 Člen 11 Direktive o DDV določa:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za davek na dodano vrednost [...] lahko 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.

Država članica, ki uporabi možnost iz prvega pododstavka, lahko sprejme vse potrebne ukrepe s katerimi prepreči možnost davčne utaje ali izogibanja plačila davka zaradi uporabe omenjene določbe.“

6 Člen 56(1)(c) in (k) Direktive o DDV določa:

„1. Kraj opravljanja naslednjih storitev, če se opravijo za prejemnike s sedežem zunaj Skupnosti ali za davčne zavezanca s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, je kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva:

[...]

(c) storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij;

[...]

(k) elektronsko opravljane storitve, zlasti storitve, navedene v Prilogi II.“

7 ?len 193 Direktive o DDV dolo?a:

„DDV je dolžan pla?ati dav?ni zavezanec, ki dobavlja obdav?ljivo blago ali opravlja obdav?ljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s ?leni 194 do 199 in ?lenom 202 dolžna pla?ati druga oseba.“

8 ?len 196 Direktive o DDV dolo?a:

„DDV je dolžan pla?ati vsak dav?ni zavezanec, prejemnik storitev iz ?lena 56, ali prejemnik, identificiran za DDV v državi ?lanici, v kateri je davek dolgovan, kateri se opravijo storitve iz ?lenov 44, 47, 50, 53, 54 in 55, ?e storitve opravi dav?ni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi ?lanici.“

9 V Prilogi II k Direktivi o DDV z naslovom „Okvirni seznam elektronsko opravljanih storitev iz to?ke (k) ?lena 56(1)“ je navedeno:

- „(1) Spletna ponudba, spletno gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo;
- (2) dobava programske opreme in njeno posodabljanje;
- (3) dobava slik, besedil in informacij kot tudi dajanje baz podatkov na razpolago;
- (4) dobava glasbe, filmov in iger, vklju?no z igrami na sre?o in loterijo, kot tudi predvajanj in prireditev s podro?ij politike, kulture, umetnosti, športa, znanosti in zabave;
- (5) opravljanje pou?evanja na daljavo.“

10 Evropska komisija je 2. julija 2009 sprejela sporo?ilo, v katerem je Svetu in Evropskemu parlamentu pojasnila svoje stališ?e o možnosti oblikovanja skupine za DDV iz ?lena 11 Direktive o DDV [COM(2009) 325 final].

Švedsko pravo

11 Direktiva o DDV je bila prenesena z zakonom o davku na dodano vrednost (1994:200) [mervärdesskattelagen (1994:200), v nadaljevanju: zakon o DDV].

12 ?len 1 poglavja 1 tega zakona je namenjen prenosu ?lena 2(1) Direktive o DDV in dolo?a, da se DDV pla?uje državi za vse obdav?ljive storitve, ki se opravijo v okviru gospodarske dejavnosti na ozemlju države.

13 ?len 2, prvi odstavek, to?ka 1, tega poglavja, katerega namen je prenos ?lenov 193 in 196 Direktive o DDV, dolo?a, da je tisti, ki opravi dobavo ali storitev iz ?lena 1 navedenega poglavja, zavezan za pla?ilo DDV na to transakcijo, razen za transakcije iz tega prvega odstavka, to?ke od 2 do 4. In navedenega prvega odstavka, to?ka 2, je razvidno, da je prejemnik storitev, na katere se nanaša ?len 7 poglavja 5 zakona o DDV, katerega dobavitelj je tuje podjetje, za ta nakup zavezan za pla?ilo DDV.

14 V skladu s ?lenom 15 poglavja 1 zakona o DDV se za tujega dav?nega zavezanca šteje gospodarski subjekt, ki na Švedskem nima sedeža svoje dejavnosti ali stalne poslovne enote oziroma stalnega ali obi?ajnega prebivališ?a.

15 ?len 7, prvi odstavek, poglavja 5 tega zakona, katerega namen je prenos ?lena 56 Direktive o DDV, dolo?a, da se storitve iz drugega odstavka štejejo za opravljene na nacionalnem ozemlju,

če se opravijo iz države zunaj Evropske unije, prejemnik pa je gospodarski subjekt s sedežem gospodarske dejavnosti na Švedskem. Storitve iz drugega odstavka člena 7 med drugim vključujejo svetovalne in podobne storitve ter elektronsko opravljanje storitev vzdrževanja programov na daljavo in dobave programske opreme ter njenega posodabljanja.

16 V zvezi s pojmom skupine oseb, ki jih je mogoče šteti za enega samega zavezanca za DDV (v nadaljevanju: skupina za DDV), je Kraljevina Švedska pri uporabi možnosti iz člena 11 Direktive o DDV sprejela določbe členov od 1 do 4 poglavja 6a zakona o DDV, v skladu s katerimi se dva ali več gospodarskih subjektov lahko šteje za en sam gospodarski subjekt, torej za skupino za DDV, gospodarske dejavnosti, ki jih opravljajo, pa se lahko štejejo za eno samo dejavnost. Iz teh določb je razvidno, da so lahko stalne poslovne enote gospodarskega subjekta v skupino za DDV vključene samo, če so na Švedskem, pri čemer lahko taka skupina vključuje samo gospodarske subjekte, ki so finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezani. V skladu z istimi določbami se skupina za DDV ustanovi z odločbo o identifikaciji, ki jo Skatteverket izda na predlog članov zadevne skupine.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

17 Družba SAC je bila v letih 2007 in 2008 družba, ki je za skupino Skandia na svetovni ravni opravljala nakupe storitev IT in ki je svoje dejavnosti na Švedskem opravljala prek svoje podružnice Skandia Sverige. Družba SAC je storitve IT zunanjih izvajalcev distribuirala različnim družbam skupine Skandia ter tudi družbi Skandia Sverige, ki je od 11. julija 2007 registrirana kot članica skupine za DDV. Naloga družbe Skandia Sverige je bila obdelava storitev IT zunanjih izvajalcev za pridobitev končnega produkta, imenovanega produkcija informacijske tehnologije (*IT-produktion*). Ta končni produkt je bil nato dobavljen različnim družbam skupine Skandia, ki so bile članice ali nečlanice te skupine za DDV. Ob opravljenih storitvah – tako med družbama SAC in Skandia Sverige kot med slednjo in drugimi družbami v skupini Skandia – se je zaračunaval pribitek 5 %. Med družbama SAC in Skandia Sverige so se stroški razporejali prek notranjih računov.

18 Skatteverket je odločil, da obračuna DDV za storitve IT, ki jih je družba SAC opravila za družbo Skandia Sverige v obračunskih letih 2007 in 2008. Ta davčni organ je štel družbo SAC za davčno zavezanko za DDV, saj je menil, da so te storitve obdavčljive transakcije. Tako je bila tudi družba Skandia Sverige kot podružnica družbe SAC na Švedskem identificirana kot davčna zavezanka za DDV in podvržena plačilu zneska davka, ki se nanaša na te storitve.

19 Družba Skandia Sverige je pri predložitvenem sodišču zoper ti odločbi vložila tožbo.

20 V teh okoliščinah je förvaltningsrätten i Stockholm (upravno sodišče v Stockholmu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali so storitve zunanjih izvajalcev, ki jih matična družba v tretji državi opravi za podružnico s sedežem v državi članici, glede katerih so stroški nakupa razporejeni na podružnico, obdavčljive transakcije, če je podružnica del skupine za DDV v državi članici?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba matično družbo v tretji državi šteti za davčno zavezanko, ki nima sedeža v državi članici v smislu člena 196 Direktive o DDV, tako da je prejemnik zavezan za plačilo davka na transakcije?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

21 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 2(1), 9 in 11 Direktive o DDV razlagati tako, da so storitve, ki jih opravi matična družba s sedežem v tretji državi za svojo podružnico s sedežem v državi članici, obdavčljive transakcije, če je podružnica del skupine za DDV.

22 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 2(1) Direktive o DDV določa, da so predmet DDV med drugim storitve, ki jih davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

23 V členu 9 Direktive o DDV je podana opredelitev „davnega zavezanca“. To so osebe, ki „neodvisno“ opravljajo gospodarsko dejavnost. Za enotno uporabo Direktive o DDV je zlasti pomembna samostojna in enotna razlaga pojma „dveni zavezanec“ iz naslova III te direktive.

24 V skladu s sodno prakso Sodišča dobava ni obdavčljiva, razen če obstaja med dobaviteljem in prejemnikom pravna vez, v času katere pride do vzajemnih dobav (sodba FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, točka 34 in navedena sodna praksa).

25 Da bi se ugotovila taka pravna vez med družbo nerezidentko in eno od njenih podružnic, ustanovljenih v državi članici, ter da bi se opravljene storitve zavezalo DDV, je treba preveriti, ali ta podružnica neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost. V zvezi s tem je treba raziskati, ali je mogoče tako podružnico šteti za neodvisno, predvsem kar zadeva to, da ta nosi ekonomska tveganja, ki izhajajo iz njenega poslovanja (sodba FCE Bank, EU:C:2006:196, točka 35).

26 Vendar družba Skandia Sverige kot podružnica družbe SAC ne deluje neodvisno in ne nosi sama ekonomskih tveganj, povezanih z opravljanjem svoje dejavnosti. Poleg tega kot podružnica na podlagi nacionalne zakonodaje nima lastnega kapitala, njeno premoženje pa je del premoženja družbe SAC. Zato je družba Skandia Sverige odvisna od družbe SAC in tako sama ne more biti dveni zavezanec v smislu člena 9 Direktive o DDV.

27 Sporazum o razporeditvi stroškov, ki je v postopku v glavni stvari konkretiziran z izdajanjem notranjih računov, je dejavnik, ki ni upošteven, saj tak sporazum ni bil sklenjen med neodvisnimi strankami (sodba FCE Bank, EU:C:2006:196, točka 40).

28 Vendar ni sporno, da je družba Skandia Sverige članica skupine za DDV, ki je bila ustanovljena na podlagi člena 11 Direktive o DDV, in je zato skupaj z drugimi članicami en sam dveni zavezanec. Pristojni nacionalni organ je tej skupini za DDV za namene DDV dodelil identifikacijsko številko.

29 V zvezi s tem velja spomniti, da izenačitev z enim dvnim zavezancem izključuje možnost, da bi članice skupine za DDV še naprej ločeno predložile obračun DDV ter se znotraj in zunaj njihove skupine identificirale kot dveni zavezanci, ker lahko le en dveni zavezanec predloži navedene dvene obračune (sodba Ampliscentifica in Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, točka 19). Iz tega je razvidno, da je treba v takem položaju za storitve, ki jih opravi tretji v korist članice skupine za DDV, za namene DDV šteti, kot da niso bile opravljene v korist te članice, ampak skupine za DDV, ki ji ta pripada.

30 Zato za namen DDV za storitve, ki jih opravi družba, kakršna je SAC, za svojo podružnico, ki je članica skupine za DDV, kakršna je družba Skandia Sverige, ni mogoče šteti, da so bile dobavljene njej, pač pa jih je treba šteti za opravljene skupini za DDV.

31 Če je storitve, ki jih odplačano opravi družba, kakršna je SAC, za svojo podružnico, treba šteti – zgolj z vidika DDV – kot da so bile dobavljene skupini za DDV, in če te družbe in njene

podružnice ni mogoče šteti za enega samega davčnega zavezanca, je treba ugotoviti, da je opravljanje takih storitev obdavčljiva transakcija v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

32 Ob upoštevanju celote zgornjih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člene 2(1), 9 in 11 Direktive o DDV razlagati tako, da so storitve, ki jih opravi matična družba s sedežem v tretji državi za svojo podružnico s sedežem v državi članici, obdavčljive transakcije, če je podružnica del skupine za DDV.

Drugo vprašanje

33 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 56, 193 in 196 Direktive o DDV razlagati tako, da je v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, v katerem matična družba v tretji državi opravlja odplačne storitve za podružnico iste družbe s sedežem v državi članici, pri čemer je ta podružnica članica skupine za DDV v tej državi članici, ta skupina za DDV kot prejemnik storitev dolžna plačati DDV, za katerega je nastala obveznost obračuna.

34 Treba je opozoriti, da člen 196 Direktive o DDV določa, da je – kot izjema od splošnega pravila iz člena 193 te direktive, v skladu s katerim je dolžan plačati DDV v državi članici davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljive storitve – DDV dolžan plačati vsak davčni zavezanec, prejemnik teh storitev, če storitve iz člena 56 navedene direktive opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi članici.

35 V zvezi s tem zadostuje ugotoviti, da je – kot je razvidno iz točke 31 te sodbe – opravljanje storitev, za kakršno gre v postopku v glavni stvari, obdavčljiva transakcija v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV in da se skupina za DDV, katere članica je podružnica, v korist katere so bile opravljene te storitve, za namen DDV šteje za prejemnico teh storitev.

36 Poleg tega ni sporno, da spadajo storitve, opravljene v postopku v glavni stvari, med tiste iz člena 56 Direktive o DDV.

37 V teh okoliščinah in ker prav tako ni sporno, da ima družba, ki je opravila te storitve, sedež v tretji državi in da je davčni zavezanec, ločen od skupine za DDV, je ta skupina tista, ki je kot prejemnik storitev v smislu člena 56 te direktive ob uporabi pravila o odstopanju iz člena 196 Direktive o DDV dolžna plačati DDV.

38 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člene 56, 193 in 196 Direktive o DDV razlagati tako, da je v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, v katerem matična družba, ki je v tretji državi, opravlja odplačne storitve za podružnico iste družbe s sedežem v državi članici, pri čemer je ta podružnica članica skupine za DDV v tej državi članici, ta skupina za DDV kot prejemnik teh storitev dolžna plačati DDV, za katerega je nastala obveznost obračuna.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. Člene 2(1), 9 in 11 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da so storitve, ki jih opravi matična družba s sedežem v tretji državi za svojo podružnico s sedežem v državi članici, obdavčljive transakcije, če je podružnica del skupine za DDV.

2. Člene 56, 193 in 196 Direktive 2006/112/ES je treba razlagati tako, da je v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, v katerem matična družba, ki je v tretji državi, opravlja odplačne storitve za podružnico iste družbe s sedežem v državi članici, pri čemer je ta podružnica članica skupine za DDV v tej državi članici, ta skupina za DDV kot prejemnik teh storitev dolžna plačati DDV, za katerega je nastala obveznost obračuna.

Podpisi

* Jezik postopka: švedščina.