

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

17. september 2014 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – momsgruppe – intern fakturering af ydelser leveret af en hovedvirksomhed med hjemsted i en tredjestat til virksomhedens filial, der er medlem af en momsgruppe i en medlemsstat – spørgsmålet om, hvorvidt de leverede ydelser er afgiftspligtige eller ej«

I sag C-7/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af förvaltningsrätten i Stockholm (Sverige) ved afgørelse af 28. december 2012, indgået til Domstolen den 7. januar 2013, i sagen:

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

mod

Skatteverket,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (refererende dommer), J.-C. Bonichot og A. Arabadjiev,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. marts 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, ved M. Wetterfors
- Skatteverket ved K. Alvesson
- den svenske regering ved A. Falk, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved T. Henze, som befuldmægtiget
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brighthouse, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill
- Europa-Kommissionen ved A. Cordewener og J. Enegren, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 8. maj 2014,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, artikel 9, stk. 1, og artikel 11, 56, 193 og 196 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (herefter »Skandia Sverige«), og Skatteverket (den svenske skatteadministration) vedrørende sidstnævntes beslutning om at opkræve merværdiafgift (herefter »moms«) af ydelser leveret af Skandia America Corp. (herefter »SAC«), som har hjemsted i USA, til selskabets filial Skandia Sverige.

Retsforskrifter

Direktiv 2006/112

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), har følgende ordlyd:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

4 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

5 Momsdirektivets artikel 11 har følgende ordlyd:

»Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift [...] kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

En medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.«

6 Momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra c) og k), bestemmer følgende:

»1. Leveringsstedet for følgende ydelser, som leveres til kunder, der er etableret uden for Fællesskabet, eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, er det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

[...]

c) ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger

[...]

k) elektronisk leverede ydelser, bl.a. de ydelser, der er anført i bilag II.«

7 Momsdirektivets artikel 193 bestemmer:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

8 Momsdirektivets artikel 196 har følgende ordlyd:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige kunde til en ydelse som omhandlet i artikel 56 eller kunden til en ydelse som omhandlet i artikel 44, 47, 50, 53, 54 og 55, såfremt vedkommende er momsregistreret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, og ydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.«

9 Bilag II til momsdirektivet, som har overskriften »Vejledende liste over elektronisk leverede ydelser omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra k)«, er affattet således:

»1) levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware

2) levering og ajourføring af software

3) levering af billeder, tekster og information og tilrådighedsstillelse af databaser

4) levering af musik eller af film, spil, herunder hasardspil eller spil om penge, og politiske, kulturelle, kunstneriske, sportslige, videnskabelige eller underholdningsmæssige udsendelser eller begivenheder

5) levering af fjernundervisning.«

10 Europa-Kommissionen vedtog den 2. juli 2009 en meddelelse til Rådet og Europa-Parlamentet om muligheden for at tillade momsgrupper i henhold til momsdirektivets artikel 11 (KOM(2009) 325 endelig).

Svensk ret

11 Momsdirektivet er gennemført ved mervärdesskattelagen (1994:200) (lov (1994:200) om mervärdiafgift, herefter »momsloven«).

12 Denne lovs kapitel 1, § 1, tilsigter at gennemføre momsdirektivets artikel 2, stk. 1, ved at bestemme, at der skal svares moms til staten af indenlandsk omsætning af varer eller tjenesteydelser, der er afgiftspligtig, og som udføres som led i en erhvervsmæssig virksomhed.

13 Kapitel 1, § 2, stk. 1, nr. 1, som har til formål at gennemføre momsdirektivets artikel 193 og 196, bestemmer, at den, som foretager levering som omhandlet i momslovens kapitel 1, § 1, er pligtig at betale moms af leverancen, bortset fra sådanne som omhandlet i dette stykke, nr. 2-4. Det følger af § 2, stk. 1, nr. 2, at den, som køber tjenesteydelser som omhandlet i momslovens kapitel 5, § 7, af en udenlandsk erhvervsdrivende, er pligtig at betale moms af erhvervsen.

14 Ifølge momslovens kapitel 1, § 15, forstås ved en udenlandsk afgiftspligtig en næringsdrivende, der ikke har hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted i Sverige og heller ikke er bosat eller har haft længerevarende ophold dér.

15 I henhold til denne lovs kapitel 5, § 7, stk. 1, som tilsigter at gennemføre momsdirektivets artikel 56, anses de i stk. 2 omhandlede tjenesteydelser for at være leveret i Sverige, såfremt de leveres fra et land uden for Den Europæiske Union, og køberen er en erhvervsdrivende, som har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Sverige. De ydelser, der er omhandlet i § 7, stk. 2, omfatter bl.a. konsulentytelser m.m. og elektronisk leverede ydelser, som vedrører fjernvedligeholdelse af software og levering og ajourføring af software.

16 Hvad angår begrebet persongruppe, der kan betragtes som én afgiftspligtig (herefter »momsgruppe«), har Kongeriget Sverige anvendt muligheden i momsdirektivets artikel 11 og vedtaget bestemmelserne i momslovens kapitel 6a, §§ 1-4, hvorefter to eller flere erhvervsdrivende kan anses som én enkelt erhvervsdrivende, dvs. en momsgruppe, og den virksomhed, som de driver, som én enkelt virksomhed. Det fremgår af disse bestemmelser, at der i en momsgruppe alene kan indgå en erhvervsdrivendes faste forretningssted i Sverige, idet en sådan momsgruppe alene kan omfatte erhvervsdrivende, som er nært knyttet til hinanden i finansiell, økonomisk og organisatorisk henseende. I henhold til samme bestemmelser oprettes en momsgruppe ved Skatteverkets beslutning om registrering efter ansøgning fra medlemmerne af den pågældende momsgruppe.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

17 SAC fungerede i 2007 og 2008 som Skandia-koncernens globale indkøbsselskab for it-ydelser og udøvede sine aktiviteter i Sverige gennem sin filial Skandia Sverige. SAC distribuerede it-ydelser, der blev erhvervet uden for koncernen, til forskellige selskaber i Skandia-koncernen, herunder til Skandia Sverige, der siden den 11. juli 2007 havde været registreret som medlem af momsgruppen. Skandia Sveriges rolle var at forarbejde de eksternt erhvervede it-tjenesteydelser til slutproduktet, den såkaldte it-produktion. Denne produktion blev efterfølgende leveret til forskellige selskaber i Skandia-koncernen, såvel inden for som uden for momsgruppen. Ved leveringen af tjenesteydelserne, såvel mellem SAC og Skandia Sverige som mellem sidstnævnte og de øvrige selskaber i Skandia-koncernen, blev der pålagt en mark-up på 5%. Mellem SAC og Skandia Sverige blev der foretaget en omkostningsallokering ved udstedelse af interne fakturaer.

18 Skatteverket besluttede at lægge moms på SAC's levering af it-tjenesteydelser til Skandia Sverige for regnskabsårene 2007 og 2008. Skattemyndigheden, som var af den opfattelse, at disse leveringer udgjorde afgiftspligtige transaktioner, vurderede, at det var SAC, som var pligtig at betale afgiften. Skandia Sverige blev følgelig ligeledes registreret som afgiftspligtig og er blevet pålagt at betale afgiften af disse ydelser som SAC's filial i Sverige.

19 Skandia Sverige anlagde sag til prøvelse af disse afgørelser ved den forelæggende ret.

20 Under disse omstændigheder har forvaltningsrätten i Stockholm (administrativ ret i Stockholm) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør levering af eksternt erhvervede tjenesteydelser fra et foretagendes hovedetablering i et tredjeland til dets filial i en medlemsstat, med en allokering af omkostningerne ved erhvervelsen til filialen, afgiftspligtige transaktioner, såfremt filialen indgår i en momsgruppe i medlemsstaten?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal hovedetableringen i tredjelandet da anses for en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i medlemsstaten som omhandlet i

momsdirektivets artikel 196, med den følge, at erhververen skal betale moms af transaktionerne?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

21 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, artikel 9 og 11 skal fortolkes således, at levering af tjenesteydelser fra en hovedetablering med hjemsted i et tredjeland til dets filial i en medlemsstat udgør afgiftspligtige transaktioner, såfremt filialen indgår i en momsgruppe.

22 Det bemærkes i denne forbindelse, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, bestemmer, at moms bl.a. pålægges levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

23 Momsdirektivets artikel 9 definerer begrebet »afgiftspligtig person«. Herefter er en »afgiftspligtig person« enhver, der »selvstændigt« udøver en økonomisk virksomhed. Det er for en ensartet anvendelse af momsdirektivet vigtigt, at begrebet »afgiftspligtig person«, der er defineret i direktivets afsnit III, undergives en selvstændig og ensartet fortolkning.

24 Det følger af Domstolens praksis, at en tjenesteydelse kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser (jf. dom FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

25 For at fastslå, om der består et sådant retsforhold mellem et ikke-hjemmehørende selskab og en af dets filialer med hjemsted i en medlemsstat, som indebærer, at de leverede ydelser er momspligtige, skal det vurderes, om denne filial udøver selvstændig økonomisk virksomhed. I denne forbindelse skal det undersøges, om en sådan filial kan anses for at være selvstændig, bl.a. under hensyn til, om den selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med dens virksomhed (dom FCE Bank, EU:C:2006:196, præmis 35).

26 Som filial af SAC opererer Skandia Sverige ikke selvstændigt og bærer ikke selv de økonomiske risici, der er forbundet med dens virksomhed. Som filial råder selskabet i øvrigt i henhold til national lovgivning ikke over en egenkapital, og dets aktiver er del af SAC's formue. Følgelig er Skandia Sverige afhængig af SAC og kan således ikke selv kvalificeres som en afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9.

27 Hvad angår spørgsmålet, om der er indgået en aftale om fordeling af omkostningerne, hvilket i hovedsagen er konkretiseret ved udstedelse af interne fakturaer, er dette uden relevans, eftersom en sådan aftale ikke er indgået mellem to uafhængige parter (dom FCE Bank, EU:C:2006:196, præmis 40).

28 Det er imidlertid ubestridt, at Skandia Sverige er medlem af en momsgruppe etableret på grundlag af momsdirektivets artikel 11 og danner følgelig sammen med de øvrige medlemmer én afgiftspligtig person. Med henblik på moms er denne momsgruppe blevet tildelt et momsnummer af den kompetente nationale myndighed.

29 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at ligestilling med en enkelt afgiftspligtig person udelukker, at medlemmerne af momsgruppen vedbliver med selvstændigt at underskrive momsangivelser og vedbliver med uden for deres concern at blive anset for afgiftspligtige personer, da kun den ene afgiftspligtige person har beføjelse til at underskrive nævnte angivelser (dom Ampliscientifica og Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19). Det følger heraf, at

tjenesteydelser leveret af en tredjepart til et medlem af en momsgruppe i en sådan situation i momsmæssig henseende skal betragtes som gennemført ikke til fordel for dette medlem, men for den momsgruppe i sig selv, som selskabet tilhører.

30 I momsmæssig henseende kan ydelser leveret af et selskab som SAC til sin filial, der er medlem af en momsgruppe, såsom Skandia Sverige, således ikke anses for at være leveret til dette selskab, men skal betragtes som værende leveret til momsgruppen.

31 For så vidt som ydelser leveret mod vederlag af et selskab såsom SAC til selskabets filial i momsmæssig henseende skal anses for at være leveret til momsgruppen, og for så vidt som disse ikke kan betragtes som én afgiftspligtig person, skal det fastslås, at leveringen af sådanne ydelser er afgiftspligtige i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

32 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, artikel 9 og 11 skal fortolkes således, at levering af tjenesteydelser fra en hovedetablering med hjemsted i et tredjeland til dens filial i en medlemsstat udgør afgiftspligtige transaktioner, når filialen indgår i en momsgruppe.

Det andet spørgsmål

33 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 56, 193 og 196 skal fortolkes således, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor et selskabs hovedetablering i et tredjeland leverer ydelser mod vederlag til samme selskabs filial med hjemsted i en medlemsstat, og hvor den pågældende filial er medlem af en momsgruppe i denne medlemsstat, er denne momsgruppe som modtager af tjenesteydelserne pligtig at betale den skyldige moms.

34 Det bemærkes, at som en undtagelse til den generelle regel i momsdirektivets artikel 193, hvorefter momsen i en medlemsstat påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af ydelser, bestemmer samme direktivs artikel 196, at momsen påhviler den afgiftspligtige kunde til disse ydelser, hvis de i artikel 56 omhandlede ydelser leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.

35 Det skal i denne forbindelse blot bemærkes, således som det fremgår af denne doms præmis 31, at leveringen af ydelser som de i hovedsagen omhandlede er afgiftspligtige i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og at den momsgruppe, som den filial, der har modtaget ydelserne, er medlem af, i momsmæssig henseende betragtes som modtager af disse ydelser.

36 Det er i øvrigt ubestridt, at de ydelser, der er leveret i hovedsagen, er omfattet af dem, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 56.

37 Under disse omstændigheder, og for så vidt som det ligeledes er ubestridt, at det selskab, der har leveret disse ydelser er etableret i et tredjeland, og at det udgør en afgiftspligtig person, der er adskilt fra momsgruppen, er det denne momsgruppe, der som modtager af ydelserne i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 56, der er momspligtig i henhold til undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 196.

38 Henset til ovenstående bemærkninger skal det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 56, 193 og 196 skal fortolkes således, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor et selskabs hovedetablering i et tredjeland leverer ydelser mod vederlag til samme selskabs filial med hjemsted i en medlemsstat, og hvor den pågældende filial er medlem af en momsgruppe i denne medlemsstat, er denne momsgruppe som modtager af tjenesteydelserne pligtig at betale den skyldige moms.

Sagens omkostninger

39 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) **Artikel 2, stk. 1, artikel 9 og 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at levering af tjenesteydelser fra en hovedetablering med hjemsted i et tredjeland til dens filial i en medlemsstat udgør afgiftspligtige transaktioner, når filialen indgår i en gruppe af personer, der kan betragtes som én afgiftspligtig person i forhold til merværdiafgift.**

2) **Artikel 56, 193 og 196 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor et selskabs hovedetablering i et tredjeland leverer ydelser mod vederlag til samme selskabs filial med hjemsted i en medlemsstat, og hvor den pågældende filial er medlem af en gruppe af personer, der kan betragtes som én afgiftspligtig person i forhold til merværdiafgift, i denne medlemsstat, er denne gruppe som modtager af tjenesteydelserne pligtig at betale den skyldige merværdiafgift.**

Underskrifter

* Processprog: svensk.