

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

17. rujna 2014.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – PDV grupacija – Ispostavljanje internih računa za usluge koje je podružnica koja je članica PDV grupacije u državi članici izvršilo društvo majka sa sjedištem u trećoj zemlji – Oporezivi karakter izvršenih usluga“

U predmetu C-7/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Förvaltningsrätten i Stockholm (Švedska), odlukom od 28. prosinca 2012., koju je Sud zaprimio 7. siječnja 2013., u postupku

Skandia America Corp. (USA), filijal Sverige

protiv

Skatteverket,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (izvjestitelj), J.-C. Bonichot i A. Arabadjiev, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 12. ožujka 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Skandia America Corp. (USA), filijal Sverige, M. Wetterfors,
- za Skatteverket, K. Alvesson,
- za švedsku vladu, A. Falk, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, T. Henze, u svojstvu agenta,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brighthouse, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hilla, *barrister*,
- za Europsku komisiju, A. Cordewener i J. Enegren, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 8. svibnja 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2., članka 9. stavka 1. i članka 11., 56., 193. i 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Taj zahtjev je upućen u okviru spora između Skandia America Corp. (USA), filijal Sverige (u daljnjem tekstu: Skandia Sverige), i Skatteverketa (švedsko porezno tijelo), u vezi s odlukom Skatteverketa o oporezivanju porezom na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) pružanja usluga Skandia America Corporationa, s poslovnim nastanom u Sjedinjenim Američkim Državama, svojoj podružnici Skandia Sverige.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u određuje:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav“.

4 Članak 9. stavak 1. prvi podstavak Direktive o PDV-u glasi:

„Porezni obveznik znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.“

5 Članak 11. navedene direktive propisuje:

„Nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost [...] sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

Država članica koja se koristi moguću iz prvog stavka može donijeti sve potrebne mjere za sprežavanje utaje ili izbjegavanja poreza pomoću ove odredbe.“

6 Članak 56. stavak 1. točke (c) i (k) Direktive o PDV-u određuje:

„1. Mjesto isporuke sljedećih usluga kupcima s poslovnim nastanom izvan Zajednice ili poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u Zajednici ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavljač, je mjesto gdje kupac ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju se isporuka izvršava ili, u odsustvu takvog mjesta, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta:

[...]

(c) usluge konzultanata, inženjera, konzultantskih biroa, odvjetnika, računovođa i ostalih sličnih usluga kao i obrade podataka i pružanje informacija;

[...]

(k) elektronički pružene usluge, a posebno one navedene u Prilogu II.“.

7 Članak 193. navedene direktive glasi:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.“

8 Članak 196. navedene direktive propisuje:

„PDV je obvezna plaćati svaka porezna osoba primatelj usluga iz članka 56. ili svaka osoba koja je identificirana u svrhe plaćanja PDV-a u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a, a kojoj se pružaju usluge iz članka 44., 47., 50., 53., 54. i 55., ako usluge pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan u toj državi članici.“

9 Prilog II. Direktivi o PDV-u, naslovljen “Okvirni popis elektronički isporučivih usluga iz točke (k) članka 56. stavka 1.“, glasi:

„(1) Ponuda internetskih stranica, usluga iznajmljivanja diskovnog prostora i pripadajućih serverskih resursa za smještaj internetskih stranica na poslužitelju na internetu (web hosting), održavanje programa i opreme na daljinu;

(2) nabava softvera i njihovo ažuriranje;

(3) nabava slika, teksta i informacija te stavljanje na raspolaganje baza podataka;

(4) nabava glazbe, filmova i igara, uključujući igre na sreću i kockarske igre, te političkih, kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih i zabavnih emisija i događaja;

(5) organiziranje poduzetanja na daljinu.“

10 Europska komisija je 2. srpnja 2009. usvojila priopćenje s objašnjenjem svog stajališta Vijeću i Europskom parlamentu vezano uz mogućnost PDV grupacije koja je propisana člankom 11. Direktive o PDV-u [COM (2009) 325 *final*].

Švedsko pravo

11 Direktiva o PDV-u prenesena je Zakonom (1994:200) o porezu na dodanu vrijednost [mervärdesskattelagen (1994:200), u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u].

12 Poglavlje 1. članak 1. tog zakona prenosi članak 2. stavak 1. Direktive o PDV-u određujući da se PDV plaća državi za isporuke usluga na teritoriju države koje su oporezive i izvršene u okviru profesionalne aktivnosti.

13 Članak 2. prvi podstavak točka 1. tog poglavlja, imajući za cilj prenošenje članka 193. i 196. Direktive o PDV-u, određuje da je bilo koja osoba koja obavlja nabavu ili isporuku iz članka 1. navedenog poglavlja obvezna platiti PDV za tu transakciju, osim onih propisanih u prvom podstavku točkama 2. do 4. Iz navedenog prvog podstavka točke 2. proizlazi da je primatelj usluga iz poglavlja 5. članka 7. Zakona o PDV-u, koji je dobavljač strano poduzeće, obvezan platiti PDV za to stjecanje.

14 Poglavlje 1. članak 15. Zakona o PDV-u određuje kao stranog poreznog obveznika

operatora koji nema sjedište poslovnih aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu u Švedskoj i koji tamo nema svoje prebivalište ili uobičajeno boravište.

15 Poglavlje 5. Članak 7. prvi podstavak tog zakona, prenosi i članak 56. Direktive o PDV-u, propisuje da se usluge iz drugog podstavka smatraju izvršenima na državnom teritoriju ako su izvršene iz države izvan Europske unije i ako je kupac operator čije je sjedište poslovne aktivnosti u Švedskoj. Usluge iz drugog podstavka tog članka 7. posebno obuhvaćaju usluge savjetovanja i slične usluge, kao i usluge izvršene elektroničkim putem koje se sastoje od održavanja tih programa na daljinu, nabave softvera i njihovog ažuriranja.

16 Što se tiče pojma grupacije osoba koje se mogu smatrati jedinstvenim poreznim obveznicima PDV-a (u daljnjem tekstu: PDV grupacija), Kraljevina Švedska je usvojila, koristeći se mogućnošću koja je predviđena člankom 11. Direktive o PDV-u, poglavlje 6a, članke 1. do 4. Zakona o PDV-u, prema kojima se dva ili više gospodarskih operatera mogu smatrati jedinstvenim operatorom, odnosno PDV grupacijom, a aktivnost koju obavljaju može se smatrati jedinstvenom aktivnošću. Iz tih odredaba proizlazi da samo stalna poslovna jedinica gospodarskog operatora sa sjedištem u Švedskoj može biti dijelom PDV grupacije i da se takva grupacija može sastojati samo od operatora koji su usko povezani na financijskom, gospodarskom i organizacijskom planu. Prema istim je odredbama na osnovi zahtjeva članova odnosne grupacije odlukom Skatteverketa o registraciji osnovana PDV grupacija.

Glavni postupak i prethodna pitanja

17 Tijekom 2007. i 2008. SAC je bio društvo za kupovinu informatičkih usluga Skandia grupe na globalnoj razini te je svoje aktivnosti u Švedskoj izvršavao preko svoje podružnice Skandia Sverige. SAC je upućivao informatičke usluge kupljene izvan grupe različitim društvima Skandia grupe, kao i Skandia Sverige koja je od 11. srpnja 2007. registrirana kao članica PDV grupacije. Skandia Sverige imala je ulogu preobrazbe informatičkih usluga stečenih u inozemstvu kako bi se dobio konačni proizvod, koji je nazvan IT-proizvodnja (IT-produktion). Taj konačni proizvod je zatim isporučen različitim društvima Skandia grupe, članicama i nečlanicama PDV grupacije. Dodana je marža od 5 % na isporuke usluga izmeću SAC-a i Skandije Sverige te izmeću Skandije Sverige i drugih društava grupe Skandia. Izmeću SAC-a i Skandije Sverige izvršena je raspodjela troškova preko internih računa.

18 Skatteverket je odlučio da PDV-u podliježu isporuke informatičkih usluga koje je izvršio SAC za Skandiju Sverige za obračunske godine 2007. i 2008. To porezno tijelo je, procjenjujući da te isporuke predstavljaju oporezive transakcije smatralo SAC poreznim obveznikom PDV-a. Sukladno tomu, Skandia Sverige je također identificirana poreznim obveznikom PDV-a i podlijeжала je kao podružnica SAC-a u Švedskoj plaćanju iznosa poreza koji se odnosi na navedene isporuke.

19 Skandia Sverige je protiv tih odluka podnijela tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku.

20 U takvim okolnostima förvaltningsrätten i Stockholm (upravni sud u Stockholmu) odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća pitanja:

„(1) Kada je usluge koje su kupljene u inozemstvu isporučila glavna poslovna jedinica društva koja se nalazi u trećoj zemlji podružnici istog društva s poslovnim nastanom u određenoj državi članici i kada su za troškove vanjskih kupnji računski ispostavljeni podružnici, predstavljaju li navedene isporuke oporezive transakcije ako je podružnica članica PDV grupacije u navedenoj državi članici?

(2) U slučaju pozitivnog odgovora na prvo pitanje, treba li glavnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u trećoj zemlji smatrati poreznim obveznikom koji, prema odredbama članka 196. Direktive o PDV-u, nema poslovni nastan u toj državi članici, na način da je kupac taj kojega treba oporezovati za te transakcije?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

21 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u biti pita treba li članak 2. stavak 1., članak 9. i članak 11. Direktive o PDV-u tumačiti na način da isporuke usluga koje je izvršila glavna poslovna jedinica s poslovnim nastanom u trećoj zemlji svojoj podružnici s poslovnim nastanom u državi članici predstavljaju oporezive transakcije kada je ta podružnica članica PDV grupacije.

22 S tim u vezi valja podsjetiti da članak 2. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje da PDV-u osobito podliježu isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

23 Članak 9. Direktive o PDV-u definira „porezne obveznike“. To svojstvo imaju osobe koje provode jednu gospodarsku aktivnost „samostalno“. Za jedinstvenu primjenu Direktive o PDV-u osobito je važno da pojam „poreznog obveznika“ definiran u Glavi III. te direktive dobije autonomno i jedinstveno tumačenje.

24 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, isporuka je oporeziva samo ako izmeću dobavljača i primatelja postoji pravni odnos tijekom kojeg su obavljene uzajamne isporuke (presuda FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, t. 34. i navedena sudska praksa).

25 Da bi se ustanovilo da takav pravni odnos postoji izmeću nerezidentnog društva i jedne od njegovih podružnica koje imaju poslovni nastan u jednoj državi članici kako bi se izvršene usluge oporezovala PDV-om, valja provjeriti obavlja li ta podružnica neovisnu gospodarsku aktivnost. S tim u vezi valja istražiti može li se ta podružnica smatrati autonomnom osobito u tome snosi li gospodarski rizik koji nastaje iz njene aktivnosti (presuda FCE Bank, EU:C:2006:196, t. 35.).

26 Međutim, kao podružnica SAC-a Skandia Sverige ne djeluje neovisno i ne snosi sama gospodarske rizike koji su vezani uz obavljanje vlastite aktivnosti. S druge strane, ona kao podružnica prema nacionalnom zakonodavstvu ne raspolaže svojim kapitalom i njena je aktiva dio imovine SAC-a. Sukladno tomu, Skandia Sverige je ovisna o SAC-u i stoga sama ne može imati svojstvo poreznog obveznika u smislu članka 9. Direktive o PDV-u.

27 Što se tiče postojanja sporazuma o podjeli troškova, koji je realiziran u predmetu iz glavnog postupka izdavanjem internih računa, taj je element bez važnosti kada takav sporazum nije rezultat dogovora neovisnih stranaka (presuda FCE Bank, EU:C:2006:196, t. 40.).

28 Ipak, nesporno je da je Skandia Sverige članica PDV grupacije koja je osnovana na temelju članka 11. Direktive o PDV-u pa, sukladno tomu, s drugim članicama predstavlja jedinstvenog poreznog obveznika. PDV grupaciji je u svrhu PDV-a nadležno nacionalno tijelo dodijelilo identifikacijski broj.

29 S tim u vezi valja napomenuti da postupanje kao sa jedinstvenim poreznim obveznikom isključuje da članovi PDV grupacije odvojeno podnose prijave PDV-a i da ih se nastavlja identificirati, u grupi i izvan njihove grupe, kao porezne obveznike zato što je samo jedinstveni porezni obveznik ovlašten podnositi takve prijave (presuda Ampliscentifica i Amplifin, C-162/07,

EU:C:2008:301, t. 19.). Iz toga slijedi da u takvoj situaciji za isporuke usluga koje je izvršio treći u korist članica PDV grupacije u svrhe PDV-a valja smatrati kao da nisu izvršene u korist tog člana, već same PDV grupacije kojoj taj član pripada.

30 Stoga, u svrhe PDV-a, isporuke koje je izvršilo društvo poput SAC-a svojoj podružnici koja je članica PDV grupacije poput Skandije Sverige ne treba smatrati kao da su izvršene toj podružnici već kao da su izvršene PDV grupaciji.

31 Budući da treba smatrati, sa stajališta PDV-a, da su usluge koje su izvršene uz naknadu od strane društva poput SAC-a njegovoj podružnici izvršene PDV grupaciji i da se to društvo i njegova podružnica ne mogu smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom, valja zaključiti da isporuka takvih usluga predstavlja oporezivu transakciju, u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

32 S obzirom na sve prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1. i članke 9. i 11. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da isporuke usluga koje je izvršila glavna poslovna jedinica s poslovnim nastanom u trećoj zemlji svojoj podružnici s poslovnim nastanom u državi članici predstavljaju oporezive transakcije kada je ta podružnica članica PDV grupacije.

Drugo pitanje

33 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u biti pita treba li članke 56., 193. i 196. Direktive o PDV-u tumačiti na način da u situaciji poput one u predmetu iz glavnog postupka, gdje glavna poslovna jedinica društva koja se nalazi u trećoj zemlji izvrši usluge uz naknadu podružnici istog društva sa sjedištem u državi članici i kada je navedena podružnica članica PDV grupacije u toj državi članici, ta PDV grupacija, kao primatelj usluga, postaje dužnik plaćanja plativog PDV-a.

34 Valja napomenuti da članak 196. Direktive o PDV-u propisuje da je, kao iznimka od općeg pravila iz članka 193. iste direktive prema kojoj je PDV u državi članici dužan plaćati svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku usluga, PDV dužan plaćati svaki porezni obveznik primatelj tih usluga ako usluge iz članka 56. navedene direktive pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan u toj državi članici.

35 S tim u vezi dovoljno je ustvrditi da, kao što to proizlazi iz točke 31. ove presude, isporuka usluga poput onih iz predmeta u glavnom postupku predstavlja oporezivu transakciju prema članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive o PDV-u, i da se PDV grupacija kojoj pripada podružnica koja je primila te usluge, u svrhe PDV-a, smatra primateljem navedenih usluga.

36 Nadalje je nesporno da su usluge koje su pružene u predmetu iz glavnog postupka među onima koje su navedene u članku 56. Direktive o PDV-u.

37 U tim je uvjetima, te kako je također nesporno da se društvo koje je pružilo te usluge nalazi u trećoj zemlji i kako ono predstavlja poreznog obveznika različitog od PDV grupacije, ta grupacija ona koja je kao kupac usluga u smislu članka 56. iste direktive odgovorna za plaćanje PDV-a primjenom derogatornog pravila članka 196. Direktive o PDV-u.

38 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo prethodno pitanje valja odgovoriti da članke 56., 193. i 196. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je, u situaciji poput one iz predmeta u glavnom postupku gdje glavna poslovna jedinica društva koje se nalazi u trećoj zemlji izvršava isporuke uz naknadu podružnici istog društva s poslovnim nastanom u državi članici i gdje je navedena podružnica članica PDV grupacije u toj državi članici, ta PDV grupacija kao kupac

navedenih usluga dužnik plaćanja plativog PDV-a.

Troškovi

39 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 2. stavak 1. i Članke 9. i 11. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da isporuke usluga koje je izvršila glavna poslovna jedinica s poslovnim nastanom u trećoj zemlji svojoj podružnici s poslovnim nastanom u državi članici predstavljaju oporezive transakcije kada je ta podružnica članica grupacije osoba koje se može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom poreza na dodanu vrijednost.**

2. **Članke 56., 193. i 196. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da je, u situaciji poput one iz predmeta u glavnom postupku gdje glavna poslovna jedinica društva koje se nalazi u trećoj zemlji izvršava isporuke uz naknadu podružnici istog društva s poslovnim nastanom u državi članici i gdje je navedena podružnica članica grupacije osoba koje se može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom poreza na dodanu vrijednost u toj državi članici, ta grupacija kao kupac navedenih usluga dužnik plaćanja plativog poreza na dodanu vrijednost.**

Potpisi

* Jezik postupka: švedski