

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 17 września 2014 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Grupa VAT – Fakturowanie wewnętrzne usług świadczonych przez spółkę gówną mającą siedzibę w państwie trzecim na rzecz jej oddziału należącego do grupy VAT w państwie członkowskim – Możliwość opodatkowania świadczonych usług

W sprawie C-7/13

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez förvaltningsrätten i Stockholm (Szwecja) postanowieniem z dnia 28 grudnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 stycznia 2013 r., w postępowaniu:

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

przeciwko

Skatteverket,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (sprawozdawca), J.C. Bonichot i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 marca 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Skandia America Corp. (USA), filial Sverige przez M. Wetterfors,
- w imieniu Skatteverket przez K. Alvesson,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, działając w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Brighthouse, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera oraz J. Enegrena, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 maja 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, art. 9 ust. 1, art. 11, 56, 193 i 196 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką Skandia America Corp. (USA), filiał Sverige (zwaną dalej „Skandia Sverige”) a Skatteverket (szwedzkim organem podatkowym) w przedmiocie decyzji Skatteverket o objęciu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) usług świadczonych przez spółkę Skandia America Corp. (zwaną dalej „SAC”), mającą siedzibę w Stanach Zjednoczonych, na rzecz jej oddziału Skandia Sverige.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

5 Artykuł 11 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej [...] każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu”.

6 Artykuł 56 ust. 1 lit. c) i k) stanowi:

„1. Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczono usługi, lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

[...]

c) usługi konsultantów, inżynierów, firm konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji;

[...]

k) usługi świadczone drogą elektroniczną, w szczególności usługi, o których mowa w załączniku II”.

7 Artykuł 193 dyrektywy VAT wskazuje:

„Kiedy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202”.

8 Artykuł 196 dyrektywy VAT przewiduje:

„Do zapłaty VAT zobowiązany jest bądźcy podatnikiem usługobiorca, na rzecz którego dokonano świadczenia usług, o których mowa w art. 56, lub usługobiorca zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny, a na rzecz którego wykonano usługi, o których mowa w art. 44, 47, 50, 53, 54 i 55, jeżeli usługi są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego”.

9 Załącznik II do dyrektywy VAT, zatytułowany „Przykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. k)”, ma następujące brzmienie:

„1) Tworzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdalna konserwacja oprogramowania i sprzętu;

2) dostarczanie oprogramowania oraz jego uaktualnienie;

3) dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych;

4) dostarczanie muzyki, filmów i gier, w tym gier losowych i hazardowych, jak również przekazów lub wydarzeń o charakterze politycznym, kulturalnym, artystycznym, sportowym, naukowym lub rozrywkowym;

5) świadczenie usług kształcenia korespondencyjnego”.

10 W dniu 2 lipca 2009 r. Komisja Europejska wydała komunikat do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania podatku VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy VAT [COM(2009) 325 wersja ostateczna].

Prawo szwedzkie

11 Dyrektywa VAT została transponowana do prawa szwedzkiego przez mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawa nr 200 z 1994 r. o podatku od wartości dodanej, zwaną dalej „ustawą o VAT”).

12 Paragraf 1 w rozdziale 1 tej ustawy dokonuje transpozycji art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT, stanowi, że podatek VAT podlega zapłacie na rzecz skarbu państwa z tytułu świadczenia na terytorium kraju usług podlegających opodatkowaniu i wykonywanych w ramach działalności zawodowej.

13 Paragraf 2 akapit pierwszy pkt 1 rozdziału 1 omawianej ustawy, który ma na celu wdrożenie art. 193 i 196 dyrektywy VAT, przewiduje, że podmioty dokonujące dostaw towarów lub świadczenia usług, o których mowa w § 1 tego rozdziału, mają obowiązek zapłaty podatku VAT od tych transakcji, z wyłączeniem transakcji przewidzianych w § 2 akapit pierwszy pkt 2–4. Z § 2 akapit pierwszy pkt 2 wynika, że podmiot nabywający usługi, o których mowa w § 7 rozdziału 5 ustawy o VAT, od usługodawcy będącego zagranicznym przedsiębiorstwem jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT od nabycia.

14 Zgodnie z § 15 rozdziału 1 ustawy o VAT zagranicznym podatnikiem jest podmiot gospodarczy, który nie ma siedziby działalności gospodarczej ani stałego zakładu w Szwecji oraz który nie ma w tym państwie stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu.

15 Paragraf 7 akapit pierwszy rozdziału 5 ustawy o VAT, mający na celu transpozycję art. 56 dyrektywy VAT, przewiduje, że usługi, o których mowa w akapicie drugim, uznaje się za świadczone na terytorium kraju, jeżeli są świadczone z państwa nienależącego do Unii Europejskiej, a usługobiorcą jest podmiotem gospodarczym mającym siedzibę działalność gospodarczej w Szwecji. Usługi, o których mowa w § 7 akapit drugi, obejmują między innymi usługi konsultacyjne i analogiczne oraz usługi świadczone drogą elektroniczną polegające na zdalnej konserwacji oprogramowania oraz dostarczaniu oprogramowania i jego aktualizacji.

16 Jeżeli chodzi o pojęcie grupy osób, które mogą zostać uznane za jednego podatnika VAT (zwanej dalej „grupą VAT”), Królestwo Szwecji, korzystając z uprawnienia przewidzianego w art. 11 dyrektywy VAT, przywołując §§ 1–4 rozdziału 6a ustawy o podatku VAT, na mocy których dwa podmioty gospodarcze lub większa ich liczba mogą zostać uznane za jeden podmiot gospodarczy, to jest grupą VAT, a prowadzoną przez nie działalność można uznać za pojedynczą działalność. Z przepisów tych wynika, że w skład grupy VAT mogą wchodzić jedynie podmioty w Szwecji stałe zakłady podmiotów gospodarczych, a grupa taka może obejmować wyłącznie podmioty gospodarcze ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Zgodnie z powyższymi przepisami grupa VAT powstaje na mocy decyzji Skatteverket o rejestracji grupy, wydawanej na wniosek jej członków.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17 W latach 2007 i 2008 spółka SAC pełniła w skali światowej funkcję podmiotu dokonującego zakupów usług informatycznych dla grupy Skandia, a działalność gospodarczą w Szwecji prowadziła za pośrednictwem oddziału Skandia Sverige. SAC rozprowadzała nabyte poza grupą usługi informatyczne na rzecz różnych spółek wchodzących w skład grupy Skandia i Skandii Sverige, który to oddział jest zarejestrowany jako członek grupy VAT od dnia 11 lipca 2007 r. Rola Skandii Sverige polegała na przekształcaniu usług informatycznych nabytych poza grupą celem uzyskania produktu końcowego, nazywanego produkcją informatyczną (IT-produktion). Następnie produkcja ta była dostarczana różnym spółkom należącym do grupy Skandia, zarówno w ramach grupy VAT, jak i poza nią. Do świadczenia usług, zarówno między SAC a Skandią Sverige, jak i między Skandią Sverige a innymi spółkami grupy Skandia, doliczana była marża w wysokości 5%. Podział kosztów dokonywany był między SAC i Skandią Sverige za pomocą faktur wewnętrznych.

18 Skatteverket zdecydowała o obciążeniu podatkiem VAT, za lata obrotowe 2007 i 2008,

usług informatycznych świadczonych przez SAC na rzecz Skandii Sverige. Ów organ podatkowy, przyjmując, że wspomniane usługi stanowiły transakcje podlegające opodatkowaniu, uznał SAC za podatnika podatku VAT. W konsekwencji również Skandia Sverige została zidentyfikowana jako podatnik podatku VAT i obciążona kwotą podatku z tytułu tych usług jako oddział SAC w Szwecji.

19 Skandia Sverige wniosła skargę na te decyzje do sądu odsyłającego.

20 W tych okolicznościach förvaltningsrätten i Stockholm (sąd administracyjny w Sztokholmie) postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy świadczenie nabytych na zewnątrz usług przez główny zakład spółki położony w państwie trzecim na rzecz oddziału spółki znajdującego się w państwie członkowskim, z przypisaniem kosztów nabycia oddziałowi, stanowi transakcje podlegające opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem grupy VAT w tym państwie członkowskim?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy położony w państwie trzecim główny zakład spółki należy uznać za podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim w rozumieniu art. 196 dyrektywy VAT, co oznacza, że to usługobiorca podlega opodatkowaniu z tytułu tych transakcji?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

21 Za pomocą pytania pierwszego sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1, art. 9 i 11 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi świadczone przez główny zakład spółki położony w państwie trzecim na rzecz oddziału spółki znajdującego się w państwie członkowskim stanowiły transakcje podlegające opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem grupy VAT.

22 Należy przypomnieć w tym względzie, że art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem VAT podlega między innymi świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

23 Artykuł 9 dyrektywy VAT definiuje „podatnika”. Przymiot ten posiadają osoby prowadzące działalność gospodarczą „samodzielnie”. W celu jednolitego stosowania dyrektywy VAT jest szczególnie istotne, aby pojęcie „podatnika” zdefiniowane w tytule III tej dyrektywy podlegało autonomicznej i jednolitej wykładni.

24 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału świadczenie usług podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych (wyrok FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Dla ustalenia, że tego rodzaju stosunek prawny istnieje pomiędzy spółką niebędącą rezydentem a jednym z jej oddziałów, dla celów obciążenia podatkiem VAT świadczonych usług należy zbadać, czy oddział ten wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą. W tym zakresie należy zbadać, czy taki oddział może być uznany za niezależny, w szczególności w zakresie ponoszenia ryzyka gospodarczego wynikającego z jego działalności (wyrok FCE Bank, EU:C:2006:196, pkt 35).

26 Tymczasem Skandia Sverige, jako oddział SAC, nie prowadzi niezależnej działalności i nie ponosi sama ryzyka gospodarczego związanego z prowadzeniem swojej działalności.

Ponadto, zgodnie z krajowym ustawodawstwem, jako oddział, nie dysponuje własnym kapitałem, a jej aktywa wchodzi w skład majątku SAC. Co za tym idzie, Skandia Sverige jest zależna od SAC, a tym samym nie może posiadać przymiotu „podatnika” w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT.

27 Co się tyczy istnienia porozumienia dotyczącego podziału kosztów, którego wyrazem w sprawie w postępowaniu głównym jest wydawanie faktur wewnętrznych, to jest to kwestia pozbawiona znaczenia w sytuacji, gdy takie porozumienie nie zostało wynegocjowane między niezależnymi stronami (wyrok FCE Bank, EU:C:2006:196, pkt 40).

28 Niemniej bezsporne jest, że Skandia Sverige jest członkiem grupy VAT utworzonej na podstawie art. 11 dyrektywy VAT, a w konsekwencji wraz z innymi członkami grupy stanowi jednego podatnika. Do celów podatku VAT właściwy organ krajowy przydzielił tej grupie VAT numer identyfikacji podatkowej.

29 Należy przypomnieć w tym względzie, że utożsamienie z jednym podatnikiem wyklucza, aby członkowie grupy VAT nadal oddzielnie składali zgłoszenia podatku VAT i byli identyfikowani, w ramach grupy i poza nią, jako podatnicy, bowiem tylko jeden podatnik jest uprawniony do składania tych zgłoszeń (wyrok Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19). Z powyższego wynika, że w takiej sytuacji usługi świadczone przez podmiot trzeci na rzecz członka grupy VAT należy uznać, do celów podatku VAT, za wykonywane nie na rzecz tego członka, lecz na rzecz samej grupy VAT, do której on należy.

30 Tym samym usługi świadczonych przez spółkę taką jak SAC na rzecz jej oddziału będącego członkiem grupy VAT takiego jak Skandia Sverige nie można uznać – do celów podatku VAT – za wykonywane na rzecz tego oddziału, lecz należy je postrzegać jako świadczone na rzecz grupy VAT.

31 Ponieważ usługi świadczone odpłatnie przez spółkę taką jak SAC na rzecz jej oddziału należy uznać, z punktu widzenia podatku VAT, za wykonywane na rzecz grupy VAT, a podmiotów tych nie można postrzegać jako jednego podatnika, należy przyjąć, że świadczenie takich usług stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

32 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1, art. 9 i 11 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi świadczone przez główny zakład spółki położony w państwie trzecim na rzecz oddziału spółki znajdującego się w państwie członkowskim stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem grupy VAT.

W przedmiocie pytania drugiego

33 Za pomocą pytania drugiego sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 56, 193 i 196 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, w której zakład główny spółki znajduje się w państwie trzecim świadczy odpłatnie usługi na rzecz oddziału tej samej spółki znajdującego się w państwie członkowskim, a oddział ten jest członkiem grupy VAT w tym państwie członkowskim, to grupa VAT, jako nabywca tych usług, staje się zobowiązana do uiszczenia podatku VAT podlegającego zapłacie.

34 Należy przypomnieć, że art. 196 dyrektywy VAT przewiduje – na zasadzie wyjątku od zasady ogólnej ustanowionej w art. 193 tej dyrektywy, zgodnie z którą podatnik dokonujący podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty podatku VAT w państwie członkowskim – że do zapłaty podatku VAT zobowiązany jest będący podatnikiem

usługobiorca, jeżeli usługi, o których mowa w art. 56 tej dyrektywy, są świadczone przez podatnika niemającego siedziby w tym państwie członkowskim.

35 W tym względzie wystarczy stwierdzić, że – jak wynika z pkt 31 niniejszego wyroku – świadczenie usług, takie jak sporne w sprawie w postępowaniu głównym, stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT i że grupa VAT, do której należy oddział będący beneficjentem tych usług, należy uznać, do celów podatku VAT, za nabywcę tych usług.

36 Ponadto bezsporne jest, że usługi świadczone w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym należą do usług, o których mowa w art. 56 dyrektywy VAT.

37 Wobec powyższego, i zważywszy, iż wątpliwości nie budzi także okoliczność, że spółka, która świadczyła te usługi, jest położona w państwie trzecim i że jest ona podatnikiem odrębnym od grupy VAT, to właśnie grupa VAT, jako nabywca usług w rozumieniu art. 56 dyrektywy VAT, jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT na mocy odstępstwa przewidzianego w art. 196 tej dyrektywy.

38 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 56, 193 i 196 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, w której zakład główny spółki znajduje się w państwie trzecim świadczy odpłatnie usługi na rzecz oddziału tej samej spółki znajdującego się w państwie członkowskim, a oddział ten jest członkiem grupy VAT w tym państwie członkowskim, to grupa VAT, jako nabywca tych usług, staje się zobowiązana do uiszczenia podatku VAT podlegającego zapłacie.

W przedmiocie kosztów

39 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 2 ust. 1, art. 9 i 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że usługi świadczone przez główny zakład spółki położony w państwie trzecim na rzecz oddziału spółki znajdującego się w państwie członkowskim stanowią transakcje podlegające opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem grupy osób, które mogą zostać uznane za jednego podatnika podatku od wartości dodanej.

2) Artykuły 56, 193 i 196 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, w której zakład główny spółki znajduje się w państwie trzecim świadczy odpłatnie usługi na rzecz oddziału tej samej spółki znajdującego się w państwie członkowskim, a oddział ten jest członkiem grupy osób, które mogą zostać uznane za jednego podatnika podatku od wartości dodanej w tym państwie członkowskim, to grupa ta, jako nabywca tych usług, staje się zobowiązana do uiszczenia podatku od wartości dodanej podlegającego zapłacie.

Podpisy

* Język postępowania: szwedzki.