

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

11. marts 2021 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 9 – afgiftspligtig person – begreb – artikel 11 – momsgruppe – et selskabs hovedetablering og en filial til selskabet beliggende i to forskellige medlemsstater – hovedetablering, der indgår i en momsgruppe, som ikke omfatter filialen – hovedetablering, der leverer tjenesteydelser til filialen, og som allokerer omkostningerne til disse tjenesteydelser til filialen«

I sag C-812/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) ved afgørelse af 24. oktober 2019, indgået til Domstolen den 4. november 2019, i sagen

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,

mod

Skatteverket,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Kumin, og dommerne T. von Danwitz (refererende dommer) og P.G. Xuereb,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, ved T. Karlsson,
- Skatteverket ved K. Alvesson, som befuldmægtiget,
- den danske regering ved J. Nymann-Lindegren, P. Jespersen og S. Wolff, som befuldmægtigede,
- den franske regering ved E. Toutain og E. de Moustier, som befuldmægtigede,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili,

– Europa-Kommissionen ved R. Lyal, K. Simonsson og G. Tolstoy, som befuldmægtigede, og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

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

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, som er en svensk filial til det danske selskab Danske Bank A/S, og på den anden side Skatteverket (skattemyndigheden, Sverige) vedrørende et bindende svar, der er blevet afgivet af Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet, Sverige), og som vedrører merværdesskattelagen (1994:200) (lov om merværdiafgift (1994:200)).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer:

»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 Direktivets artikel 9, stk. 1, fastsætter:

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

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Direktivets artikel 11 er sålydende:

»Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift, i det følgende benævnt »Momsudvalget«, 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.«

Dansk ret

6 I Danmark er momsdirektivets artikel 11 blevet gennemført i § 47, stk. 4, i lov om merværdiafgift. Denne bestemmelse gør det bl.a. muligt for flere afgiftspligtige personer, der har den samme ejer, at blive registreret under ét som en dansk momsgruppe. Det fremgår ligeledes af det nævnte stykke, at denne fællesregistrering kun kan ske mellem selskaber, der er etableret i Danmark, således at en hovedetablering eller en filial kun kan blive medlem af en dansk momsgruppe, såfremt den har sit faste forretningssted i Danmark.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Danske Bank er et selskab, hvis hovedetablering er beliggende i Danmark. Selskabet udøver sin virksomhed i Sverige gennem en filial, Danske Bank, Danmark, Sverige Filial, der har hjemsted i sidstnævnte medlemsstat. Danske Banks hovedetablering indgår i en dansk momsgruppe (herefter »den omhandlede danske momsgruppe«), som er etableret på grundlag af den danske lovgivning til gennemførelse af momsdirektivets artikel 11. Dens svenske filial indgår ikke i nogen svensk momsgruppe.

8 Danske Bank anvender en IT-plattform i forbindelse med sin virksomhed i de skandinaviske lande. Plattformen er i vid udstrækning fælles for samtlige dettes selskabs etableringer. Danske Banks hovedetablering allokere de omkostninger, der er knyttet til den svenske filials brug af platformen i forbindelse med dennes virksomhed i Sverige, til filialen.

9 Formålet med den anmodning om bindende svar, som Danske Banks svenske filial havde indgivet til Skatterättsnämnden, var bl.a. at afgøre, om den omstændighed, at Danske Banks hovedetablering indgår i en dansk momsgruppe, medfører, at denne gruppe skal anses for sin egen afgiftspligtige person i forhold til denne filial ved anvendelsen af merværdesskattelagen (1994:200). Filialen ønskede ligeledes oplyst, om de tjenesteydelser, der leveres af den nævnte momsgruppe, og hvis omkostninger allokeres til filialen, skal anses for leverede tjenesteydelser i momsmæssig henseende, og om filialen i sin egenskab af ydelsesmodtager skal betale momsen i Sverige.

10 Ved sit bindende svar af 23. november 2018 fandt Skatterättsnämnden, at den omhandlede danske momsgruppe, som Danske Banks hovedetablering indgår i, og dette selskabs svenske filial skulle betragtes som værende to særskilte afgiftspligtige personer. Ved at indgå i den omhandlede danske momsgruppe i overensstemmelse med dansk ret frigjorde Danske Banks hovedetablering sig i momsmæssig henseende fra sin svenske filial. Skatterättsnämnden fandt ligeledes, at de tjenesteydelser, der leveres af Danske Banks hovedetablering, og hvis omkostninger allokeres til den svenske filial, skal anses for leveringer af tjenesteydelser i momsmæssig henseende.

11 Danske Banks svenske filial har påklaget Skatterättsnämndens bindende svar til Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige), idet filialen har gjort gældende, at Danske Banks hovedetablering og filialen selv skal anses for en enkelt afgiftspligtig person, og at de tjenesteydelser, som nævnte hovedetablering har stillet til rådighed for denne filial, ikke skal anses for leveringer i momsmæssig henseende. Den nævnte filial udøver ikke selvstændig økonomisk virksomhed og indgår ikke i nogen momsgruppe i Sverige, hvorfor den ikke kan adskilles fra den pågældende hovedetablering.

12 Skattemyndigheden har nedlagt påstand om stadfæstelse af det nævnte bindende svar. I henhold til dansk ret er det kun etableringer, der er beliggende i Danmark, som kan blive medlemmer af en dansk momsgruppe. Danske Banks svenske filial indgår derfor ikke i denne

gruppe, hvorfor den ikke kan anses for at udgøre en enkelt afgiftspligtig person sammen med dette selskabs hovedetablering.

13 Den forelæggende ret har anført, at det er muligt at fortolke de relevante bestemmelser på to måder. En første måde, hvorpå disse bestemmelser kan fortolkes, er at lægge til grund, i henhold til den retspraksis, som kan udledes af dom af 23. marts 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), at den svenske filial, der ikke er uafhængig af Danske Banks hovedetablering, og som ikke indgår i nogen momsgruppe i Sverige, udgør en del af den samme afgiftspligtige person som den nævnte etablering, selv om sidstnævnte er medlem af en dansk momsgruppe. En anden mulig fortolkning er at lægge til grund, at Danske Banks hovedetablering ved i momsøjemed at tilslutte sig den omhandlede danske momsgruppe blev adskilt fra den afgiftspligtige person, som den nævnte etablering og den svenske filial principielt ansås for at udgøre sammen for så vidt angår de mellem dem foretagne transaktioner.

14 Allerede i dom af 17. september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), fastslog Domstolen således, at en filial, der ikke er uafhængig af et udenlandsk selskabs hovedetablering, men som indgår i en momsgruppe i en medlemsstat, udgør en enkelt afgiftspligtig person sammen med denne gruppes medlemmer, således at de tjenesteydelser, som hovedetableringen leverer til filialen mod vederlag, ikke skal anses for at være gennemført til fordel for filialen, men for momsgruppen. Der er derfor tale om transaktioner mellem to særskilte afgiftspligtige personer. Den nævnte dom vedrører imidlertid en situation, hvor det er filialen, der indgår i en momsgruppe, mens det i den foreliggende sag er hovedetableringen, som indgår i en sådan gruppe.

15 Den forelæggende ret har ligeledes henvist til de retningslinjer, der blev vedtaget på Momsudvalgets 105. møde af 26. oktober 2015, hvoraf det fremgår, at dette udvalg med stort flertal fandt, at det i en situation som den, som er blevet indbragt for den nævnte ret, forholder sig således, at en momsgruppe, der omfatter en hovedetablering beliggende i en medlemsstat, og en filial beliggende i en anden medlemsstat skal anses for værende to særskilte afgiftspligtige personer.

16 På denne baggrund har Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Udgør en svensk filial til en bank med hovedetablering i en anden medlemsstat [end Kongeriget Sverige] sin egen afgiftspligtige person, når hovedetableringen leverer ydelser til filialen og allokerer omkostningerne herfor til filialen, hvis hovedetableringen indgår i en momsgruppe i den anden medlemsstat, mens den svenske filial ikke indgår i nogen svensk momsgruppe?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og artikel 11 skal fortolkes således, at for så vidt angår moms skal et selskabs hovedetablering, der er beliggende i en medlemsstat, og som indgår i en momsgruppe oprettet på grundlag af nævnte artikel 11, og dette selskabs filial, der er etableret i en anden medlemsstat, anses for særskilte afgiftspligtige personer, når denne hovedetablering leverer tjenesteydelser til den nævnte filial og allokerer omkostningerne hertil til filialen.

18 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det bemærkes, at det fremgår af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), at levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtig.

19 I henhold til direktivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, forstås der ved »afgiftspligtig person«

enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

20 Hvad angår en tjenesteydelse, der leveres mellem et selskabs hovedetablering, som er beliggende i en medlemsstat, og en i en anden medlemsstat beliggende filial til dette selskab, har Domstolen fastslået, at en sådan tjenesteydelse kun kan pålægges afgift, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser. Hvis der ikke består et retsforhold mellem en filial og dens hovedsæde, der samlet danner en enkelt afgiftspligtig person, er de gensidige ydelser, der udveksles mellem disse enheder, ikke-afgiftspligtige interne strømme til forskel fra afgiftspligtige transaktioner, der foretages med tredjemand (dom af 24.1.2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, præmis 37 og 38 og den deri nævnte retspraksis).

21 For at fastslå, om et sådant retsforhold består, skal det efterprøves, om filialen udøver selvstændig økonomisk virksomhed. I denne henseende skal det undersøges, om filialen kan anses for at være selvstændig, bl.a. under hensyn til, om den selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med dens virksomhed (jf. i denne retning dom af 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 35, og af 24.1.2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

22 Hvad angår kvalificeringen af det bestående retsforhold mellem et selskabs hovedetablering og en filial til selskabet skal der imidlertid ligeledes tages hensyn til, om disse eventuelt tilhører en momsgruppe, som er blevet oprettet på grundlag af momsdirektivets artikel 11, stk. 1.

23 Ifølge denne bestemmelse kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på dens område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som en enkelt afgiftspligtig person.

24 Selve ordlyden af nævnte artikel 11 indeholder en territorial afgrænsning, således at en medlemsstat ikke kan bestemme, at en momsgruppe kan omfatte personer, der er etableret i en anden medlemsstat. Således som det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, fremgår det af den danske lovgivning til gennemførelse af denne bestemmelse, at det kun er faste forretningssteder, der er beliggende i Danmark, som må indgå i en dansk momsgruppe.

25 Hvad angår retsvirkningerne af tilhørsforholdet til en momsgruppe oprettet på grundlag af momsdirektivets artikel 11 har Domstolen fastslået, at en sådan gruppe danner én afgiftspligtig person. Ligestilling med en enkelt afgiftspligtig person udelukker, at medlemmerne af momsgruppen vedbliver med selvstændigt at underskrive momsangivelser og vedbliver med inden for og uden for deres gruppe at blive anset for afgiftspligtige personer, da kun den ene afgiftspligtige person har beføjelse til at underskrive nævnte angivelser (dom af 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 28 og 29 og den deri nævnte retspraksis).

26 Det følger heraf, at når et selskabs hovedetablering og en filial til selskabet er beliggende i forskellige medlemsstater, og når en af dem indgår i en momsgruppe, skal retsforholdet mellem dem vurderes under hensyntagen til dels denne gruppes ligestilling med en enkelt afgiftspligtig person, dels denne gruppes territoriale afgrænsning.

27 I denne henseende har Domstolen fastslået, at levering af tjenesteydelser fra en hovedetablering med hjemsted i et tredjeland til dens filial med hjemsted i en medlemsstat udgør afgiftspligtige transaktioner, når filialen indgår i en momsgruppe (dom af 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 32). Det princip, der er fastsat i den nævnte dom, finder også anvendelse, når leveringen af tjenesteydelserne finder sted mellem

en hovedetablering, der er beliggende i en medlemsstat, og som indgår i en momsgruppe i denne medlemsstat, og en filial, der er etableret i en anden medlemsstat.

28 I det foreliggende tilfælde indgår Danske Banks hovedetablering i den omhandlede danske momsgruppe. Som følge af hovedetableringens tilhørsforhold til denne momsgruppe skal det fastslås, at det i momsmæssig henseende er denne gruppe, der foretager de i hovedsagen omhandlede leveringer af tjenesteydelser.

29 Henset i øvrigt til de territoriale afgrænsninger, der følger af momsdirektivets artikel 11, stk. 1, kan Danske Banks svenske filial ikke anses for at indgå i den omhandlede danske momsgruppe.

30 I momsmæssig henseende kan den danske momsgruppe, som Danske Banks hovedetablering indgår i, og dette selskabs svenske filial derfor ikke anses for sammen at udgøre en enkelt afgiftspligtig person.

31 Ingen af de argumenter, som Danske Bank har fremført, kan rejse tvivl om denne konklusion.

32 Indledningsvis har Danske Bank gjort gældende, at den situation, der lå til grund for dom af 17. september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), og den i hovedsagen omhandlede situation er forskellige, hvilket begrundet en forskellig behandling. Hverken den omstændighed, at det i hovedsagen – i modsætning til det, der var tilfældet i den sag, der gav anledning til den nævnte dom – forholder sig således, at det ikke er filialen til Danske Bank, men dette selskabs hovedetablering, som indgår i momsgruppen, eller den omstændighed, at den nævnte hovedetablering ikke er beliggende i et tredjeland, men i en medlemsstat, kan imidlertid rejse tvivl om den løsning, der blev valgt i den nævnte dom, henset til de territoriale afgrænsninger, som er specifikke for de grupper, der er etableret på grundlag af momsdirektivets artikel 11.

33 Dernæst, og i modsætning til det af Danske Bank hævdede, skal det bemærkes, at selv om ordlyden af momsdirektivets artikel 11 er til hinder for, at en medlemsstat udvider en momsgruppes rækkevidde til enheder etableret uden for dens område, forholder det sig ikke desto mindre således, at den omstændighed, at der findes en momsgruppe i denne medlemsstat, i givet fald skal tages i betragtning med henblik på beskatning i andre medlemsstater, bl.a. når de sidstnævnte skal vurdere de skattemæssige forpligtelser hos en filial, som er etableret på deres område.

34 Hvad endelig angår princippet om afgiftsneutralitet, som Danske Bank ligeledes har påberåbt sig, skal det bemærkes, at det udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er til hinder for, at sammenlignelige økonomiske transaktioner, som derfor er i indbyrdes konkurrence, behandles forskelligt med hensyn til momsen (jf. i denne retning dom af 22.5.2008, Ampliscientifica og Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis). Henset til retsvirkningerne af oprettelsen af en momsgruppe og til sidstnævntes territoriale afgrænsning kan en transaktion, der finder sted mellem Danske Banks filial, som er beliggende i Sverige, og den omhandlede danske momsgruppe, hvori dette selskabs hovedetablering indgår, ikke anses for at svare til en transaktion, der finder sted mellem en filial og en hovedetablering, som ikke indgår i en momsgruppe.

35 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og artikel 11 skal fortolkes således, at for så vidt angår moms skal et selskabs hovedetablering, der er beliggende i en medlemsstat, og som indgår i en momsgruppe oprettet på grundlag af nævnte artikel 11, og dette selskabs filial, der er etableret i en anden medlemsstat, anses for særskilte afgiftspligtige personer, når denne hovedetablering

leverer tjenesteydelser til den nævnte filial og allokerer omkostningerne hertil til filialen.

Sagsomkostninger

36 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 sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 9, stk. 1, og artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at for så vidt angår merværdiafgift (moms) skal et selskabs hovedetablering, der er beliggende i en medlemsstat, og som indgår i en momsgruppe oprettet på grundlag af nævnte artikel 11, og dette selskabs filial, der er etableret i en anden medlemsstat, anses for særskilte afgiftspligtige personer, når denne hovedetablering leverer tjenesteydelser til den nævnte filial og allokerer omkostningerne hertil til filialen.

Underskrifter

* Processprog: svensk.