

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 11 marca 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 9 – Podatnik – Pojęcie – Artykuł 11 – Grupa VAT – Zakład główny i oddział spółki znajdujące się w dwóch różnych państwach członkowskich – Zakład główny wchodziły w skład grupy VAT, do której nie należał oddział – Zakład główny świadczył usługi na rzecz oddziału i przypisywał mu koszty tych usług

W sprawie C-812/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) postanowieniem z dnia 24 października 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 listopada 2019 r., w postępowaniu:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,

przeciwko

Skatteverket,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Kumin, prezes izby, T. von Danwitz (sprawozdawca) i P.G. Xuereb, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial – T. Karlsson,
- w imieniu Skatteverket – K. Alvesson, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu duńskiego – J. Nymann-Lindgren, M.P. Jespersen i M.S. Wolff, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego – E. Toutain i E. de Moustier, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, który wspiera M.P. Gentili, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej – R. Lyal, K. Simonsson i G. Tolstoy, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

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

2 Wniosek ten zostało w ramach sporu między Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, który jest szwedzkim oddziałem duńskiej spółki Danske Bank A/S, a Skatteverket (urzędem skarbowym, Szwecja) w przedmiocie wydanej przez Skatterättsnämnden (komisję prawa podatkowego, Szwecja) interpretacji podatkowej dotyczącej mervärdesskattelagen (1994:200) [ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej (1994:200)].

Ramy prawne

Prawo Unii

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

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

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

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

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

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Zgodnie z art. 11 wspomnianej dyrektywy:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej (zwanym dalej »Komitetem ds. VAT«), 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”.

Prawo duńskie

6 W Danii transpozycji art. 11 dyrektywy VAT dokonano w § 47 ust. 4 lov om merværdiafgift (ustawy o podatku od wartości dodanej). Przepis ten zezwala w szczególności kilku podatnikom mającym tego samego właściciela na zarejestrowanie duńskiej grupy VAT. Z ustępu tego wynika również, że w skład grupy wchodzić mogą wyłacznie przedsiębiorstwa, które mają siedzibę w Danii, w związku z czym zakład główny lub oddział mogą stać się członkami duńskiej grupy VAT jedynie w przypadku, gdy są one stałymi zakładami na terytorium Danii.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

7 Danske Bank jest spółką, której zakład główny znajduje się w Danii. W Szwecji Danske Bank prowadzi działalność za pośrednictwem oddziału – Danske Bank, Danmark, Sverige Filial – który w tym ostatnim państwie członkowskim ma swój siedzibę. Zakład główny Danske Bank należy do duńskiej grupy VAT (zwanej dalej „przedmiotową duńską grupą VAT”) utworzonej na podstawie duńskiego uregulowania transponującego art. 11 dyrektywy VAT. Jego szwedzki oddział nie należy do szwedzkiej grupy VAT.

8 Danske Bank w ramach swojej działalności w krajach skandynawskich korzysta z platformy informatycznej. Platforma ta jest w znacznej części wspólna dla wszystkich zakładów tej spółki. Koszty związane z korzystaniem ze wspomnianej platformy przez szwedzki oddział na potrzeby jego działalności w Szwecji są mu przypisywane przez zakład główny Danske Bank.

9 Wniosek o wydanie interpretacji podatkowej skierowany do komisji prawa podatkowego przez szwedzki oddział Danske Bank miał w szczególności na celu ustalenie, czy okoliczności, że zakład główny Danske Bank należy do duńskiej grupy VAT, oznacza, że do celów stosowania ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej (1994:200) grupa ta należy uznać za podatnika odrębnego od owego oddziału. Oddział ten zmierza również do ustalenia, czy świadczone przez grupę VAT usługi, których koszty są mu przypisywane, należy do celów VAT uznać za świadczenie usług oraz czy jako usługobiorca powinien on uiszczać VAT w Szwecji.

10 W interpretacji z dnia 23 listopada 2018 r. komisja prawa podatkowego stwierdziła, że z jednej strony przedmiotową duńską grupę VAT, do której należy zakład główny Danske Bank, oraz z drugiej strony szwedzki oddział tej spółki należy uznać za dwóch odrębnych podatników. Przystępując do przedmiotowej duńskiej grupy VAT zgodnie z duńskim uregulowaniem, zakład główny Danske Bank – do celów VAT – oddzielił się od swojego szwedzkiego oddziału. Wspomniana komisja stwierdziła również, że świadczone przez zakład główny Danske Bank usługi, których koszty przypisywane są szwedzkiemu oddziałowi, należy do celów VAT uznać za świadczenie usług.

11 Szwedzki oddział Danske Bank wniósł skargę na interpretację komisji prawa podatkowego do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja), podnosząc, że zakład główny Danske Bank i ów oddział należy uznać za jednego podatnika oraz że usług udostępnianych temu oddziałowi przez wspomniany zakład główny nie należy do celów VAT uznawać za świadczenie usług. Wspomniany oddział nie prowadzi samodzielnie działalności gospodarczej i nie należy do grupy VAT w Szwecji, w związku z czym nie można go oddzielić od jednego zakładu głównego.

12 Urząd skarbowy wniósł o potwierdzenie owej interpretacji. Zgodnie z duńskim uregulowaniem jedynie zakłady znajdujące się w Danii mogą stać się członkami duńskiej grupy VAT. Szwedzki oddział Danske Bank nie należy więc do tej grupy, w związku z czym nie można uznać, że wraz z zakładem głównym tej spółki stanowi on jednego podatnika.

13 Sąd odsyłający zauważa, że wykładni odrębnych przepisów można dokonać na dwa

sposoby. Pierwszy sposób wykładni tych przepisów polega na uznaniu – zgodnie z orzecznictwem wynikającym z wyroku z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196) – że szwedzki oddział, który nie jest podmiotem niezależnym od zakładu głównego Danske Bank i nie należy do grupy VAT w Szwecji, jest czyści tego samego podatnika co ów zakład, nawet jeżeli ten ostatni jest członkiem duńskiej grupy VAT. Druga możliwa wykładnia polega na uznaniu, że – do celów VAT – zakład główny Danske Bank, dołączając do przedmiotowej duńskiej grupy VAT, oddzielił się od podatnika, którego zasadniczo wspomniany zakład oraz szwedzki oddział stanowił jedynie w odniesieniu do transakcji dokonywanych między sobą.

14 I tak w wyroku z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), Trybunał orzekł, że oddział, który nie jest niezależny od zakładu głównego zagranicznej spółki, lecz należy do grupy VAT w danym państwie członkowskim, stanowi z członkami tej grupy jednego podatnika, w związku z czym usługi świadczone odpłatnie na jego rzecz przez zakład główny należy uznać za usługi świadczone nie na rzecz oddziału, lecz na rzecz grupy VAT. Mamy zatem do czynienia z transakcjami między dwoma odrębnymi podatnikami. Niemniej wyrok ten dotyczy przypadku, w którym do grupy VAT należy oddział, podczas gdy w niniejszej sprawie do takiej grupy należy zakład główny.

15 Sąd odsyłający powołuje się również na wytyczne wynikające ze 105. posiedzenia Komitetu ds. VAT z dnia 26 października 2015 r., w których wskazano, że znaczni wikszości osób Komitet ten uznał, iż w przypadku takim jak rozpatrywany przez sąd odsyłający grupę VAT, do której należy zakład główny znajdujący się w danym państwie członkowskim, oraz oddział znajdujący się w innym państwie członkowskim należy uznać za dwóch odrębnych podatników.

16 W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy można przyjąć, że szwedzki oddział banku, którego zakład główny znajduje się w innym państwie członkowskim niż [Królestwo Szwecji], jest niezależnym podatnikiem, jeżeli zakład główny świadczy usługi na rzecz oddziału i przypisuje oddziałowi koszty z tytułu ich świadczenia, w sytuacji gdy zakład główny należy do grupy VAT w innym państwie członkowskim, a oddział szwedzki nie należy do żadnej szwedzkiej grupy VAT?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 i art. 11 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że do celów VAT zakład główny spółki znajdujący się w danym państwie członkowskim, który należy do utworzonej na podstawie owego art. 11 grupy VAT, oraz oddział tej spółki, który ma siedzibę w innym państwie członkowskim, należy uznać za odrębnych podatników, gdy ów zakład główny świadczy na rzecz wspomnianego oddziału usługi, których koszty przypisuje temu oddziałowi.

18 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

19 Stosownie do art. 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

20 Co się dotyczy świadczenia usług pomiędzy zakładem głównym spółki znajdującym się w danym państwie członkowskim a jej oddziałem znajdującym się w innym państwie członkowskim, Trybunał orzekł, że takie świadczenie usług podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych. W braku stosunku prawnego między oddziałem a zakładem głównym, które łącznie stanowi jednego podatnika, wzajemne świadczenia wymieniane między tymi podmiotami stanowi nieopodatkowane przepływy wewnętrzne, w odróżnieniu od transakcji opodatkowanych dokonywanych z osobami trzecimi (wyrok z dnia 24 stycznia 2019 r., Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 W celu ustalenia, czy tego rodzaju stosunek prawny istnieje, należy zbadać, czy oddział prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą. W tym względzie należy sprawdzić, czy oddział można uznać za niezależny, w szczególności w zakresie ponoszenia ryzyka gospodarczego wynikającego z jego działalności (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 35; a także z dnia 24 stycznia 2019 r., Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Jeżeli chodzi o kwalifikację stosunku prawnego istniejącego między zakładem głównym a oddziałem spółki, należy jednak uwzględnić również ich ewentualną przynależność do grupy VAT utworzonej na podstawie art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

23 Zgodnie z tym przepisem każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na jego terytorium, które – będąc niezależnymi pod względem prawnym – są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

24 Samo brzmienie wspomnianego art. 11 przewiduje ograniczenie terytorialne, z którego wynika, iż państwo członkowskie nie może wprowadzić uregulowania stanowiącego, że grupa VAT obejmuje osoby mające siedzibę w innym państwie członkowskim. Jak wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, zgodnie z duńskim uregulowaniem transponującym ten przepis jedynie stałe zakłady znajdujące się w Danii mogą należeć do duńskiej grupy VAT.

25 Co się dotyczy skutków przynależności do grupy VAT utworzonej na podstawie art. 11 dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, że taka grupa stanowi jednego podatnika. Zrównanie z jednym podatnikiem wyklucza, aby członkowie grupy VAT nadal oddzielnie składali deklaracje VAT i byli identyfikowani w ramach grupy i poza nią jako podatnicy, bowiem tylko jeden podatnik jest uprawniony do składania tych deklaracji [wyrok z dnia 17 września 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo].

26 Wynika stąd, że gdy zakład główny i oddział spółki znajdują się w różnych państwach członkowskich, a jeden z nich należy do grupy VAT, oceny stosunku prawnego między nimi należy dokonywać z uwzględnieniem, po pierwsze, zrównania tej grupy z jednym podatnikiem oraz, po drugie, ograniczeń terytorialnych tej grupy.

27 W tym wzgl?dzie Trybuna? orzek?, ?e us?ugi ?wiadczone przez zak?ad g?ówny po?o?ony w pa?stwie trzecim na rzecz oddzia?u znajduj?cego si? w pa?stwie cz?onkowskim stanowi? transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu, je?eli oddzia? ten jest cz?onkiem grupy VAT [wyrok z dnia 17 wrze?nia 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C?7/13, EU:C:2014:2225, pkt 32]. Otó? zasada sformu?owana w tym wyroku znajduje zastosowanie równie? wtedy, gdy us?ugi ?wiadczone s? mi?dzy zak?adem g?ównym znajduj?cym si? w danym pa?stwie cz?onkowskim i nale??cym w tym pa?stwie do grupy VAT a oddzia?em maj?cym siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

28 W niniejszej sprawie zak?ad g?ówny Danske Bank nale?y do przedmiotowej du?skiej grupy VAT. Ze wzgl?du na jego przynale?no?? do tej grupy VAT nale?y uzna?, ?e – do celów VAT – to owa grupa ?wiadczy us?ugi rozpatrywane w post?powaniu g?ównym.

29 Ponadto z uwagi na ograniczenia terytorialne wynikaj?ce z art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT nie mo?na uzna?, ?e szwedzki oddzia? Danske Bank nale?y do przedmiotowej du?skiej grupy VAT.

30 W zwi?zku z tym – do celów VAT – nie mo?na uzna?, ?e z jednej strony du?ska grupa VAT, do której nale?y zak?ad g?ówny Danske Bank, oraz z drugiej strony szwedzki oddzia? tej spółki stanowi? ??cznie jednego podatnika.

31 ?aden z podnoszonych przez Danske Bank argumentów nie pozwala na podwa?enie tego wniosku.

32 Przede wszystkim, Danske Bank podnosi, ?e sytuacja, która doprowadzi?a do wydania wyroku z dnia 17 wrze?nia 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225), oraz sytuacja rozpatrywana w post?powaniu g?ównym s? ró?ne, co uzasadnia ich odmienne potraktowanie. Tymczasem ani okoliczno??, ?e w sprawie w post?powaniu g?ównym – inaczej ni? mia?o to miejsce sprawie, w której zapad? ów wyrok – to nie oddzia?, lecz zak?ad g?ówny Danske Bank nale?y do grupy VAT, ani okoliczno??, ?e ów zak?ad g?ówny znajduje si? nie w pa?stwie trzecim, lecz w pa?stwie cz?onkowskim, nie mog? podwa?y? rozwi?zania przyj?tego we wspomnianym wyroku z uwagi na ograniczenia terytorialne dotycz?ce grup utworzonych na podstawie art. 11 dyrektywy VAT.

33 Nast?pnie, wbrew temu, co twierdzi Danske Bank, o ile brzmienie art. 11 dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie temu, by pa?stwo cz?onkowskie rozszerzy?o zakres grupy VAT na podmioty maj?ce siedzib? poza jego terytorium, o tyle istnienie grupy VAT w tym pa?stwie cz?onkowskim nale?y w stosownym wypadku uwzgl?dni? do celów opodatkowania w innych pa?stwach cz?onkowskich, w szczególno?ci gdy pa?stwa te dokonuj? wymiaru zobowi?za? podatkowych oddzia?u maj?cego siedzib? na ich terytorium.

34 Wreszcie, co si? tyczy zasady neutralno?ci podatkowej, na któr? równie? powo?uje si? Danske Bank, nale?y przypomnie?, ?e stanowi ona podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT sprzeciwiaj?c? si? temu, aby podobne transakcje gospodarcze, które s? w konsekwencji konkurencyjne wzgl?dem siebie, by?y traktowane w sposób odmienny z punktu widzenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 22 maja 2008 r., Ampliscientifica i Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo). Tymczasem – z uwagi na skutki utworzenia grupy VAT oraz jej ograniczenia terytorialne – transakcji dokonywanej mi?dzy znajduj?cym si? w Szwecji oddzia?em Danske Bank a przedmiotow? du?sk? grup? VAT, do której nale?y zak?ad g?ówny tej spółki, nie mo?na uzna? za podobn? do transakcji dokonywanej mi?dzy oddzia?em a zak?adem g?ównym, który nie nale?y do grupy VAT.

35 W świetle ogółu powyższych rozważań na przedłożone pytanie trzeba odpowiedzieć, że art. 9 ust. 1 i art. 11 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że do celów VAT zakład gówny spółki znajdujący się w danym państwie członkowskim, który należy do utworzonej na podstawie owego art. 11 grupy VAT, oraz oddział tej spółki, który ma siedzibę w innym państwie członkowskim, należy uznać za odrębnych podatników, gdy ów zakład gówny świadczy na rzecz wspomnianego oddziału usługi, których koszty przypisuje temu oddziałowi.

W przedmiocie kosztów

36 Dla stron w postępowaniu gównym 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 gównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 9 ust. 1 i art. 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 do celów podatku od wartości dodanej (VAT) zakład gówny spółki znajdujący się w danym państwie członkowskim, który należy do utworzonej na podstawie owego art. 11 grupy VAT, oraz oddział tej spółki, który ma siedzibę w innym państwie członkowskim, należy uznać za odrębnych podatników, gdy ów zakład gówny świadczy na rzecz wspomnianego oddziału usługi, których koszty przypisuje temu oddziałowi.

Podpisy

* Język postępowania: szwedzki.