

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 11. marca 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 9 – Zdaniteľná osoba – Pojem – článok 11 – Skupina na účely DPH
Hlavná prevádzkareň a pobočka spoločnosti nachádzajúce sa v dvoch rôznych členských štátoch – Hlavná prevádzkareň patriaca do skupiny na účely DPH, do ktorej pobočka nepatrí – Hlavná prevádzkareň poskytujúca služby pobočke a účtujúca jej náklady za tieto služby“

Vo veci C-812/19,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) z 24. októbra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 4. novembra 2019, ktorý súvisí s konaním:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

proti

Skatteverket,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory A. Kumin, sudcovia T. von Danwitz (spravodajca) a P. G. Xuereb,

generálny advokát: E. Tanchev,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, v zastúpení: T. Karlsson,
- Skatteverket, v zastúpení: K. Alvesson, splnomocnená zástupkyňa,
- dánska vláda, v zastúpení: J. Nymann-Lindegren, P. Jespersen a M. S. Wolff, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: E. Toutain a E. de Moustier, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, K. Simonsson a G. Tolstoy, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1, článku 9 ods. 1 a článku 11 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, švédskou pobočkou dánskej spoločnosti Danske Bank A/S, a Skatteverket (Daňový úrad, Švédsko) vo veci daňového stanoviska vydaného Skatterättsnämnden (Komisia pre daňové právo, Švédsko) týkajúceho sa mervärdesskattelagen (1994:200) [zákon o dani z pridanej hodnoty (1994:200)].

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Podľa článku 11 uvedenej smernice:

„Po porade s poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len ‚Výbor pre DPH‘) môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.

Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.“

Dánske právo

6 V Dánsku bol článok 11 smernice o DPH prebratý § 47 ods. 4 lov om merværdiafgift (zákon

o dani z pridanej hodnoty). Toto ustanovenie najmä povoľuje viacerým zdaniteľným osobám, ktoré majú toho istého vlastníka, vykonať registráciu dánskej skupiny na účely DPH. Z tohto odseku tiež vyplýva, že skupina sa môže týkať len podnikov usadených v Dánsku, takže hlavná prevádzkarňa alebo pobočka sa môžu stať členmi dánskej skupiny na účely DPH len vtedy, ak sú stálymi prevádzkarňami na dánskom území.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 Danske Bank je spoločnosť, ktorej stála prevádzkarňa sa nachádza v Dánsku. Svoju činnosť vykonáva vo Švédsku prostredníctvom pobočky Danske Bank, Danmark, Sverige Filial, usadenej v tomto poslednom uvedenom členskom štáte. Hlavná prevádzkarňa Danske Bank je súčasťou dánskej skupiny na účely DPH (ale len „predmetná dánska skupina na účely DPH“), založenej podľa dánskej právnej úpravy preberajúcej článok 11 smernice o DPH. Jej švédská pobočka nie je súčasťou švédskej skupiny na účely DPH.

8 Danske Bank používa počítačovú platformu v rámci svojej činnosti v škandinávskych krajinách. Táto platforma je z veľkej časti spoločná pre všetky prevádzkarne tejto spoločnosti. Náklady spojené s využívaním uvedenej platformy švédskou pobočkou na účely jej činnosti vo Švédsku jej účtuje hlavná prevádzkarňa spoločnosti Danske Bank.

9 Žiadosť o daňové stanovisko, ktorú švédská pobočka spoločnosti Danske Bank adresovala Komisii pre daňové právo, mala za cieľ najmä určiť, či skutočnosť, že hlavná prevádzkarňa spoločnosti Danske Bank je súčasťou dánskej skupiny na účely DPH, znamená, že táto skupina musí byť na účely uplatnenia zákona o dani z pridanej hodnoty (1994:200) považovaná za zdaniteľnú osobu odlišnú od tejto pobočky. Táto pobočka sa tiež pýtala, či sa služby poskytnuté skupinou na účely DPH, ktorých náklady sú jej účtované, majú považovať za služby poskytnuté na účely DPH a či má zaplatiť DPH vo Švédsku ako príjemca služieb.

10 Komisia pre daňové právo vo svojom stanovisku z 23. novembra 2018 konštatovala, že dotknutú dánsku skupinu na účely DPH, ktorej súčasťou je jednak hlavná prevádzkarňa spoločnosti Danske Bank a jednak švédská pobočka tejto spoločnosti, treba považovať za dve odlišné zdaniteľné osoby. Pristúpením k predmetnej dánskej skupine na účely DPH v súlade s dánskou právnou úpravou sa hlavná prevádzkarňa spoločnosti Danske Bank oddelila od svojej švédskej pobočky. Uvedená komisia tiež konštatovala, že služby poskytované hlavnou prevádzkarňou spoločnosti Danske Bank, ktorých náklady sa účtujú švédskej pobočke, treba na účely DPH považovať za poskytovanie služieb.

11 Švédská pobočka Danske Bank napadla stanovisko Komisie pre daňové právo na Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko), pričom tvrdila, že hlavná prevádzkarňa spoločnosti Danske Bank a táto pobočka sa majú považovať za jedinú zdaniteľnú osobu a že služby poskytnuté tejto pobočke uvedenou hlavnou prevádzkarňou by sa nemali považovať za služby na účely DPH. Uvedená pobočka nevykonáva nezávislú hospodársku činnosť a vo Švédsku nie je súčasťou skupiny na účely DPH, takže nemôže byť oddelená od dotknutej hlavnej prevádzkarne.

12 Daňový úrad požiadal o potvrdenie uvedeného stanoviska. Podľa dánskej právnej úpravy sa môžu stať členmi dánskej skupiny na účely DPH len prevádzkarne nachádzajúce sa v Dánsku. Švédská pobočka spoločnosti Danske Bank teda nie je súčasťou tejto skupiny, takže ju nemožno považovať za jedinú zdaniteľnú osobu s hlavnou prevádzkarňou tejto spoločnosti.

13 Vnútroštátny súd poznamenáva, že existujú dva výklady relevantných ustanovení. Prvý spôsob výkladu týchto ustanovení spočíva v tom, že podľa judikatúry vyplývajúcej z rozsudku z 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), švédská pobočka, ktorá nie je nezávislá

od hlavnej prevádzkarne spoločnosti Danske Bank a nie je súčasťou skupiny na účely DPH vo Švédsku, je súčasťou tej istej zdaniteľnej osoby ako uvedená prevádzkareň, aj keď je táto prevádzkareň členom dánskej skupiny na účely DPH. Druhý možný výklad spočíva v tom, že tým, že hlavná prevádzkareň spoločnosti Danske Bank sa pripojila k predmetnej dánskej skupine na účely DPH, bola oddelená od zdaniteľnej osoby, ktorú v zásade spoločne vytvárajú uvedená prevádzkareň a švédská pobočka, pokiaľ ide o transakcie uskutočnené medzi nimi.

14 Súdny dvor tak vo svojom rozsudku zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), už rozhodol, že pobočka, ktorá nie je nezávislá od hlavnej prevádzkarne zahraničnej spoločnosti, ale je súčasťou skupiny na účely DPH v členskom štáte, tvorí jedinú zdaniteľnú osobu s členmi tejto skupiny, takže služby, ktoré jej hlavná prevádzkareň poskytuje za protihodnotu, sa majú považovať za poskytnuté v prospech skupiny na účely DPH, a nie v prospech pobočky. Ide teda o plnenia medzi dvoma odlišnými zdaniteľnými osobami. Tento rozsudok sa však týkal prípadu, v ktorom je pobočka súčasťou skupiny na účely DPH, zatiaľ čo v prejednávanej veci je súčasťou takejto skupiny hlavná prevádzkareň.

15 Vnútroštátny súd tiež poukazuje na usmernenia vyplývajúce zo 105. stretnutia výboru pre DPH z 26. októbra 2015, z ktorých vyplýva, že tento výbor sa vo veľkej väčšine prípadov domnieval, že v prípade, o akom tento súd rozhoduje, sa skupina na účely DPH, do ktorej patrí hlavná prevádzkareň nachádzajúca sa v jednom členskom štáte a pobočka nachádzajúca sa v inom členskom štáte, majú považovať za dve samostatné zdaniteľné osoby.

16 Za týchto podmienok Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je švédská pobočka banky so sídlom v inom členskom štáte [ako Švédske kráľovstvo] nezávislou zdaniteľnou osobou v prípade, že hlavná prevádzkareň poskytuje tejto pobočke služby a náklady za ne znáša pobočka, pričom hlavná prevádzkareň je súčasťou skupiny na účely DPH v inom členskom štáte, kým švédská pobočka nie je členom nijakej švédskej skupiny na účely DPH?“

O prejudiciálnej otázke

17 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa článok 9 ods. 1 a článok 11 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že na účely DPH sa hlavná prevádzkareň spoločnosti nachádzajúca sa v členskom štáte, ktorá je súčasťou skupiny na účely DPH založenej na základe tohto článku 11, a pobočka tejto spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte majú považovať za odlišné zdaniteľné osoby, keď táto hlavná prevádzkareň poskytuje uvedenej pobočke služby, za ktoré jej útuje náklady.

18 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH podlieha DPH poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

19 Podľa článku 9 ods. 1 prvého pododseku tejto smernice je „zdaniteľná osoba“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

20 Pokiaľ ide o poskytovanie služieb medzi hlavnou prevádzkarňou spoločnosti nachádzajúcou sa v jednom členskom štáte a jej pobočkou nachádzajúcou sa v inom členskom štáte, Súdny dvor rozhodol, že takéto plnenie je zdaniteľné len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dochádza k výmene vzájomných plnení. Je teda potrebné uviesť, že v prípade neexistencie takéhoto právneho vzťahu medzi pobočkou a

ústredím, ktoré spolu tvoria jediná zdaniteľnú osobu, vzájomné plnenia medzi týmito subjektmi predstavujú nezdaniteľné interné transakcie, na rozdiel od zdaniteľných transakcií uskutočnených s tretími osobami (rozsudok z 24. januára 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, body 37 a 38, ako aj citovaná judikatúra).

21 Na určenie, či takýto právny vzťah existuje, je potrebné overiť, či pobočka vykonáva nezávislú hospodársku činnosť. V tejto súvislosti treba skúmať, či takúto pobočku možno považovať za samostatnú, predovšetkým ak znáša ekonomické riziko vyplývajúce z jej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 35, ako aj z 24. januára 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, bod 35 a citovanú judikatúru).

22 Pokiaľ však ide o kvalifikáciu právneho vzťahu existujúceho medzi hlavnou prevádzkarou a pobočkou spoločnosti, treba tiež zohľadniť ich prípadnú príslušnosť ku skupine na účely DPH založenej podľa článku 11 prvého odseku smernice o DPH.

23 Podľa tohto ustanovenia môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na jeho území, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.

24 Samotné znenie uvedeného článku 11 obsahuje územné obmedzenie, takže členský štát nemôže stanoviť, že skupina na účely DPH zahŕňa osoby usadené v inom členskom štáte. Ako vyplýva zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, podľa dánskej právnej úpravy preberajúcej toto ustanovenie môžu byť súčasťou dánskej skupiny na účely DPH len stále prevádzkarne nachádzajúce sa v Dánsku.

25 Pokiaľ ide o účinky príslušnosti k skupine na účely DPH vytvorenej podľa článku 11 smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že takáto skupina predstavuje jednu zdaniteľnú osobu. Z toho vyplýva, že pripodobnenie k jedinej zdaniteľnej osobe vylučuje, aby členovia skupiny na účely DPH naďalej samostatne podávali daňové priznania týkajúce sa DPH a aby sa pokračovalo v ich identifikovaní ako zdaniteľných osôb v rámci a mimo ich skupiny, keďže podľa uvedeného daňového priznania je oprávnená iba jediná zdaniteľná osoba [rozsudok zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, body 28 a 29, ako aj citovaná judikatúra].

26 Z toho vyplýva, že ak sa hlavná prevádzkareň a pobočka spoločnosti nachádzajú v rôznych členských štátoch a jedna z nich patrí do skupiny na účely DPH, musí sa právny vzťah medzi nimi posúdiť s prihliadnutím jednak na považovanie tejto skupiny za jediná zdaniteľnú osobu a jednak na územné hranice tejto skupiny.

27 V tomto ohľade Súdny dvor rozhodol, že poskytovanie služieb hlavnou prevádzkarou usadenou v tretej krajine jej pobočkou usadenou v členskom štáte predstavuje zdaniteľné plnenie, ak je uvedená pobočka členom skupiny na účely DPH [rozsudok zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 32]. Zásada uvedená v tomto rozsudku sa však uplatní aj vtedy, ak sa služby poskytujú medzi hlavnou prevádzkarou nachádzajúcou sa v jednom členskom štáte, ktorá patrí do skupiny na účely DPH v tomto členskom štáte, a pobočkou usadenou v inom členskom štáte.

28 V prejednávanej veci je hlavná prevádzkareň spoločnosti Danske Bank súčasťou predmetnej dánskej skupiny na účely DPH. Vzhľadom na to, že patrí do skupiny na účely DPH, treba na účely DPH dospieť k záveru, že práve táto skupina poskytuje služby, o ktoré ide vo veci samej.

29 Okrem toho vzhľadom na územné obmedzenia vyplývajúce z článku 11 prvého odseku smernice o DPH nemožno švédsku pobočku spoločnosti Danske Bank považovať za súčasť dotknutej dánskej skupiny na účely DPH.

30 Preto dánsku skupinu na účely DPH, ku ktorej patrí hlavná prevádzkareň spoločnosti Danske Bank, na jednej strane a švédsku pobočku tejto spoločnosti na druhej strane nemožno považovať za tvoriace spoločne jedinú zdaniteľnú osobu.

31 Žiadne z tvrdení predložených spoločnosťou Danske Bank nemôže spochybniť tento záver.

32 V prvom rade Danske Bank tvrdí, že situácia, ktorá viedla k rozsudku zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), je odlišná od situácie, o ktorú ide vo veci samej, čo odôvodňuje odlišné zaobchádzanie. Ani okolnosť, že vo veci samej na rozdiel od veci, v ktorej bol vydaný uvádzaný rozsudok, nie je súčasťou skupiny na účely DPH pobočka, ale hlavná prevádzkareň spoločnosti Danske Bank, ani okolnosť, že uvedená hlavná prevádzkareň sa nenachádza v treťom štáte, ale v členskom štáte, nemôžu spochybniť riešenie prijaté v uvedenom rozsudku vzhľadom na územné obmedzenia skupín vytvorených podľa článku 11 smernice o DPH.

33 Ďalej, na rozdiel od toho, čo tvrdí Danske Bank, hoci znenie článku 11 smernice o DPH bráni tomu, aby členský štát rozšíril rozsah skupiny na účely DPH na subjekty so sídlom mimo jeho územia, niť to nemení na skutočnosti, že existencia skupiny na účely DPH v tomto členskom štáte musí byť prípadne zohľadnená na účely zdanenia v iných členských štátoch, najmä ak tieto štáty posudzujú daňové povinnosti pobočky usadenej na ich území.

34 Napokon, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, na ktorú sa tiež odvoláva Danske Bank, treba pripomenúť, že predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, ktorá bráni tomu, aby sa s podobnými hospodárskymi transakciami, ktoré si v dôsledku toho navzájom konkurujú, zaobchádzalo rozdielne, pokiaľ ide o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. mája 2008, Amplisientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 29, ako aj citovanú judikatúru). Vzhľadom na účinky vytvorenia skupiny na účely DPH, ako aj územné obmedzenia tejto skupiny nemožno transakciu, ku ktorej dochádza medzi pobočkou spoločnosti Danske Bank nachádzajúcou sa vo Švédsku a predmetnou dánskou skupinou na účely DPH, ku ktorej patrí hlavná prevádzkareň tejto spoločnosti, považovať za podobnú transakciu, ku ktorej dochádza medzi pobočkou a hlavnou prevádzkarňou, ktorá nie je súčasťou skupiny na účely DPH.

35 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 1 a článok 11 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že na účely DPH sa hlavná prevádzkareň spoločnosti nachádzajúca sa v členskom štáte, ktorá je súčasťou skupiny na účely DPH vytvorenej na základe tohto článku 11, a pobočka tejto spoločnosti usadená v inom členskom štáte majú považovať za samostatné zdaniteľné osoby, keď táto hlavná prevádzkareň poskytuje uvedenej pobočke služby, ktorých náklady jej účtuje.

O trovách

36 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

§lánok 9 ods. 1 a §lánok 11 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) sa hlavná prevádzkareň spoločnosti nachádzajúca sa v členskom štáte, ktorá je súčasťou skupiny na účely DPH vytvorenej na základe tohto §lánku 11, a pobočka tejto spoločnosti usadená v inom členskom štáte majú považovať za samostatné zdaniteľné osoby, keď táto hlavná prevádzkareň poskytuje uvedenej pobočke služby, ktorých náklady jej účtuje.

Podpisy

* Jazyk konania: švédčina.