

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 11. marca 2021(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 9 – Davčni zavezanec – Pojem – Člen 11 – Skupina za DDV – Glavna poslovna enota in podružnica družbe s sedeži v različnih državah članicah – Glavna poslovna enota, ki je del skupine za DDV, katere članica ni podružnica – Glavna poslovna enota, ki opravlja storitve za podružnico in ki ji pripiše stroške teh storitev“

V zadevi C-812/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) z odločbo z dne 24. oktobra 2019, ki je na Sodišče prispela 4. novembra 2019, v postopku

Danske Bank A/S Danmark, Sverige Filial,

proti

Skatteverket,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi A. Kumin, predsednik senata, T. von Danwitz (poročevalec) in P. G. Xuereb, sodnika,

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Danske Bank A/S Danmark, Sverige Filial, T. Karlsson,
- za le Skatteverket K. Alvesson, agentka,
- za dansko vlado J. Nymann-Lindgren in P. Jespersen ter M. S. Wolff, agenti,
- za francosko vlado E. Toutain in E. de Moustier, agenta,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in K. Simonsson ter G. Tolstoy, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2(1), 9(1) in 11 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Danske Bank A/S, Danmark, Sverige filial, švedsko podružnico danske družbe Danske Bank A/S, in Skatteverket (davčna uprava, Švedska) v zvezi z davčnim stališčem, ki ga je Skatterättsnämnden (komisija za davčno pravo, Švedska) izdala v zvezi z mervärdesskattelagen (1994: 200) (zakon o davku na dodano vrednost (1994: 200)).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 11 navedene direktive določa:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za davek na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu ‚odbor za DDV‘) lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane.

Država članica, ki uporabi možnost iz prvega pododstavka, lahko sprejme vse potrebne ukrepe s katerimi prepreči možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe omenjene določbe.“

Dansko pravo

6 Na Danskem je bil člen 11 Direktive o DDV prenesen v člen 47(4) lov om merværdiafgift (zakon o davku na dodano vrednost). Ta določba med drugim dovoljuje, da se več davčnih zavezancev z istim lastnikom registrira kot danska skupina za DDV. Iz tega odstavka prav tako izhaja, da se lahko skupina nanaša le na podjetja s sedežem na Danskem, tako da lahko glavna

poslovna enota ali podružnica postane članica danske skupine za DDV, le če gre za stalni poslovni enoti na danskem ozemlju.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Danske Bank A/S je družba, katere glavna poslovna enota je na Danskem. Na Švedskem opravlja svojo dejavnost prek podružnice Danske Bank, Danmark, Sverige Filial s sedežem v tej zadnjenavedeni državi članici. Glavna poslovna enota družbe Danske Bank je del danske skupine za DDV (v nadaljevanju: zadevna danska skupina za DDV), ustanovljene na podlagi danske ureditve, s katero je bil prenesen člen 11 Direktive o DDV. Njena švedska podružnica ni del švedske skupine za DDV.

8 Družba Danske Bank uporablja za svojo dejavnost v skandinavskih državah računalniško platformo. Ta platforma je v velikem delu skupna za vse poslovne enote te družbe. Stroške, ki se nanašajo na to, da švedska podružnica uporablja to platformo zaradi opravljanja dejavnosti na Švedskem, glavna poslovna enota Danske Bank pripiše tej podružnici.

9 Švedska podružnica Danske Bank je s svojo zahtevo za pridobitev davčnega stališča, ki jo je vložila pri komisiji za davčno pravo, zlasti želela izvedeti, ali to, da je glavna poslovna enota družbe Danske Bank del danske skupine za DDV, pomeni, da je treba to skupino v smislu uporabe zakona o davku na dodano vrednost šteti za davčnega zavezanca, ki je ločen od te podružnice. Ta zadnjenavedena podružnica je prav tako želela vedeti, ali je treba storitve, ki jih opravi skupina za DDV in katerih stroški se pripišejo podružnici, v smislu DDV šteti za opravljene storitve in ali mora kot prejemnica storitev plačati DDV na Švedskem.

10 Komisija za davčno pravo je v stališču z dne 23. novembra 2018 ugotovila, da je treba zadevno dansko skupino za DDV, katere del je glavna poslovna enota družbe Danske Bank, na eni strani, in švedsko podružnico te družbe, na drugi, obravnavati kot ločena davčna zavezanca. Glavna poslovna enota družbe Danske Bank naj bi se s pristopom k zadevni danski skupini za DDV v smislu DDV ločila od svoje švedske podružnice. Navedena komisija je tudi ugotovila, da je treba storitve, ki jih opravlja glavna poslovna enota družbe Danske Bank in katerih stroški se pripišejo švedski podružnici, v smislu DDV šteti za opravljanje storitev.

11 Švedska podružnica družbe Danske Bank je izpodbijala stališče komisije za davčno pravo pred Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska), pri čemer je trdila, da je treba glavno poslovno enoto družbe Danske Bank in to podružnico obravnavati kot enega davčnega zavezanca in da storitve, ki jih tej podružnici zagotavlja navedena glavna poslovna enota, ni mogoče šteti za opravljanje storitev v smislu DDV. Navedena podružnica naj ne bi opravljala neodvisne gospodarske dejavnosti in naj na Švedskem ne bi bila del skupine za DDV, tako da naj je ne bi bilo mogoče ločiti od zadevne glavne poslovne enote.

12 Davčna uprava je predlagala potrditev tega stališča. V skladu z dansko ureditvijo lahko del danske skupine za DDV postanejo le poslovne enote s sedežem na Danskem. Švedska podružnica družbe Danske Bank naj zato ne bi bila del te skupine, tako da naj ne bi bilo mogoče šteti, da je skupaj z glavno poslovno enoto te družbe en davčni zavezanec.

13 Predložitveno sodišče opozarja, da sta mogoči dve razlagi upoštevni določbi. Prvi način razlage teh določb naj bi bil, da se na podlagi sodne prakse, ki izhaja iz sodbe z dne 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), šteje, da je švedska podružnica, ki ni neodvisna od glavne poslovne enote družbe Danske Bank in ni del skupine za DDV na Švedskem, del istega davčnega zavezanca kot navedena poslovna enota, tudi če je ta del danske skupine za DDV. Druga mogoča razlaga bi bila, da bi se štelo, da se je glavna poslovna enota družbe Danske Bank s tem, da se je pridružila zadevni danski skupini za DDV, v smislu DDV ločila od davčnega

zavezanca, za katerega se na?eloma šteje, da ga ta poslovna enota in švedska podružnica skupaj tvorita glede medsebojnih transakcij.

14 Tako naj bi Sodiš?e v sodbi z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225), že razsodilo, da podružnica, ki ni neodvisna od glavne poslovne enote tuje družbe, vendar je del skupine za DDV v državi ?lanici, skupaj s ?lani te skupine tvori enotnega dav?nega zavezanca, tako da je treba za storitve, ki jih zanjo proti pla?ilu opravi glavna poslovna enota, šteti, da niso opravljene za podružnico, temve? za skupino za DDV. Zato naj bi šlo za transakcije med dvema lo?enima dav?nima zavezancema. Ta sodba pa naj bi se nanašala na primer, v katerem je podružnica del skupine za DDV, medtem ko je v tej zadevi glavna poslovna enota tista, ki je del take skupine.

15 Predložitveno sodiš?e se sklicuje tudi na smernice iz 105. seje odbora za DDV z dne 26. oktobra 2015, iz katerih izhaja, da je ta odbor z veliko ve?ino menil, da je treba v primeru, kot je ta, o katerem odlo?a predložitveno sodiš?e, skupino za DDV, katere del je glavna poslovna enota s sedežem v državi ?lanici, in podružnico s sedežem v drugi državi ?lanici šteti za lo?ena dav?na zavezanca.

16 V teh okoliš?inah je Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodiš?e) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo to vprašanje:

„Ali je treba šteti, da je švedska podružnica banke, ki ima glavno poslovno enoto v drugi državi ?lanici, ?e je ta glavna poslovna enota del skupine za DDV v drugi državi ?lanici, medtem ko švedska podružnica ni del nobene švedske skupine za DDV, lo?en dav?ni zavezanec, ko glavna poslovna enota opravlja storitve za to podružnico in ji v zvezi s tem pripiše stroške?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

17 Predložitveno sodiš?e sprašuje, ali je treba ?len 9(1) in ?len 11 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba glavno poslovno enoto družbe, ki ima sedež v eni državi ?lanici in ki je del skupine za DDV, ustanovljene na podlagi tega ?lena 11, in podružnico te družbe s sedežem v drugi državi ?lanici v smislu DDV šteti za lo?ena dav?na zavezanca, kadar ta glavna poslovna enota za navedeno podružnico opravlja storitve, za katere ji pripiše stroške.

18 Za odgovor na to vprašanje je treba spomniti, da so na podlagi ?lena 2(1)(c) Direktive o DDV predmet DDV storitve, ki jih dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države ?lanice za pla?ilo.

19 V skladu s ?lenom 9(1), prvi pododstavek, te direktive je „dav?ni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

20 V zvezi s storitvijo med glavno poslovno enoto družbe s sedežem v eni državi ?lanici in podružnico te družbe s sedežem v drugi državi ?lanici, je Sodiš?e presodilo, da je taka storitev obdav?ljiva samo, ?e med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne storitve. ?e ni pravnega razmerja med podružnico in njenim sedežem, ki sta skupaj en sam dav?ni zavezanec, so vzajemne storitve, ki se izmenjajo med tema subjektoma, notranji tokovi, ki niso obdav?ljivi, druga?e kakor obdav?ljive transakcije, ki se opravijo s tretjimi osebami (sodba z dne 24. januarja 2019, Morgan Stanley & Co International, C?165/17, EU:C:2019:58, to?ki 37 in 38 ter navedena sodna praksa).

21 Za ugotovitev, ali tako pravno razmerje obstaja, je treba preveriti, ali podružnica opravlja neodvisno ekonomsko dejavnost. V zvezi s tem je treba ugotoviti, ali jo je mogo?e šteti za

samostojno, zlasti ker nosi gospodarsko tveganje, ki izhaja iz njene dejavnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, točka 35, in z dne 24. januarja 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, točka 35 in navedena sodna praksa).

22 Vendar je treba v zvezi z opredelitvijo pravnega razmerja med glavno poslovno enoto in podružnico družbe upoštevati tudi njuno morebitno pripadnost skupini za DDV, ustanovljeni na podlagi člena 11, prvi odstavek, Direktive o DDV.

23 V skladu s to določbo lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na njenem ozemlju, ki so, čeprav so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane.

24 Če samo besedilo navedenega člena 11 vsebuje ozemeljsko omejitev, tako da država članica ne more določiti skupine za DDV, ki bi vključevala osebe s sedežem v drugi državi članici. Kot je razvidno iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, so lahko v skladu z dansko ureditvijo, s katero je bila prenesena ta določba, del danske skupine za DDV le stalne poslovne enote na Danskem.

25 Glede učinkov vključnosti v skupino za DDV, ustanovljeno na podlagi člena 11 Direktive o DDV, je Sodišče razsodilo, da je taka skupina en davčni zavezanec. Izenačitev z enim davčnim zavezancem izključuje možnost, da bi članice skupine za DDV še naprej ločeno predložile obračun DDV ter se znotraj in zunaj njihove skupine identificirale kot davčni zavezanci, ker lahko le en davčni zavezanec predloži navedene davčne obračune (sodba z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, točki 28 in 29 ter navedena sodna praksa).

26 Iz tega sledi, da kadar sta glavna poslovna enota in podružnica družbe v različnih državah članicah in ena od njiju pripada skupini za DDV, je treba pravno razmerje med njima presojati ob upoštevanju, prvič, izenačitve te skupine z enim davčnim zavezancem, in drugič, ozemeljskih omejitev te skupine.

27 V zvezi s tem je Sodišče odločilo, da storitve, ki jih opravi matična družba s sedežem v tretji državi za svojo podružnico s sedežem v državi članici, pomenijo obdavčljive transakcije, če je podružnica del skupine za DDV (sodba z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 32). Načelo, določeno v tej sodbi, pa se uporablja tudi, če so storitve opravljene med glavno poslovno enoto, ki je v eni državi članici in je del skupine za DDV v tej državi, in podružnico s sedežem v drugi državi članici.

28 V obravnavanem primeru je glavna poslovna enota družbe Danske Bank del zadevne danske skupine za DDV. Ker je del te skupine za DDV, je treba v smislu DDV šteti, da je ta skupina tista, ki opravlja storitve iz postopka v glavni stvari.

29 Poleg tega glede na ozemeljske omejitve, ki izhajajo iz člena 11, prvi odstavek, Direktive o DDV, švedske podružnice družbe Danske Bank ni mogoče šteti za del zadevne danske skupine za DDV.

30 Zato v smislu DDV ni mogoče šteti, da sta danska skupina za DDV, katere del je glavna poslovna enota družbe Danske Bank, na eni strani, in švedska podružnica te družbe, na drugi, en davčni zavezanec.

31 Nobena od trditev družbe Danske Bank ne more izpodbiti te ugotovitve.

32 Najprej, družba Danske Bank trdi, da sta položaj iz sodbe z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), in položaj iz postopka v glavni stvari različna, kar naj bi upravičevalo različno obravnavanje. Niti okoliščina, da v zadevi iz postopka v glavni stvari v nasprotju s primerom v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, ni podružnica tista, ki je del skupine za DDV, temveč glavna poslovna enota družbe Danske Bank, niti okoliščina, da navedena glavna poslovna enota ni v tretji državi, temveč v državi članici, pa ne moreta izpodbiti rešitve, ki je bila sprejeta v navedeni sodbi, glede na ozemeljske omejitve, ki veljajo za skupine, ustanovljene na podlagi člena 11 Direktive o DDV.

33 Dalje, v nasprotju s trditvami družbe Danske Bank, besedilo člena 11 Direktive o DDV sicer nasprotuje temu, da bi država članica razširila obseg skupine za DDV na subjekte s sedežem zunaj njenega ozemlja, vendar pa je treba obstoj skupine za DDV v tej državi članici upoštevati pri obdavčitvi v drugih državah članicah, zlasti kadar te presojuje davčne obveznosti podružnice, ki ima sedež na njihovem ozemlju.

34 Nazadnje, glede na člena davčne nevtralnosti, na katero se prav tako sklicuje družba Danske Bank, je treba opozoriti, da gre za temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki nasprotuje temu, da se gospodarske transakcije, ki so si podobne in ki si zato medsebojno konkurirajo, z vidika DDV obravnavajo različno (glej v tem smislu sodbo z dne 22. maja 2008, Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, točka 25 ter navedena sodna praksa). Glede na ukinke oblikovanja skupine za DDV in glede na ozemeljske omejitve te skupine transakcije, opravljene med podružnico družbe Danske Bank na Švedskem in zadevno dansko skupino za DDV, katere del je glavna poslovna enota te družbe, ni mogoče šteti za podobno transakciji, ki se opravi med podružnico in glavno poslovno enoto, ki ni del skupine za DDV.

35 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 9(1) in člena 11 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba glavno poslovno enoto družbe, ki ima sedež v eni državi članici in ki je del skupine za DDV, ustanovljene na podlagi tega člena 11, in podružnico te družbe, ki ima sedež v drugi državi članici, v smislu DDV šteti za ločena davčna zavezanca, kadar ta glavna poslovna enota za navedeno podružnico opravlja storitve, za katere ji pripiše stroške.

Stroški

36 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (sedmi senat) razsodilo:

Člen 9(1) in člen 11 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba glavno poslovno enoto družbe, ki ima sedež v eni državi članici in ki je del skupine za DDV, ustanovljene na podlagi tega člena 11, in podružnico te družbe, ki ima sedež v drugi državi članici, v smislu davka na dodano vrednost (DDV) šteti za ločena davčna zavezanca, kadar ta glavna poslovna enota za navedeno podružnico opravlja storitve, za katere ji pripiše stroške.

Podpisi

* Jezik postopka: švedščina.