

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MELCHIORA WATHELETA

przedstawiona w dniu 8 maja 2014 r.(1)

Sprawa C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

przeciwko

Skatteverket

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Förvaltningsrätten i Stockholm (Szwecja)]

Wspólny system podatku od wartości dodanej – Grupa VAT – Fakturowanie wewnętrzne za usługi świadczone przez spółkę główną z siedzibą w państwie trzecim na rzecz jej oddziału należącego do grupy VAT w państwie członkowskim – Opodatkowanie lub brak opodatkowania świadczonych usług

I – Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w ramach sporu pomiędzy szwedzkim oddziałem Skandia America Corporation, spółki z siedzibą w Stanach Zjednoczonych Ameryki, a Skatteverket (szwedzka administracja podatkowa) w przedmiocie decyzji tej ostatniej o objęciu opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) świadczenia usług przez Skandia America Corporation na rzecz jej szwedzkiego oddziału, zarejestrowanego w Szwecji jako członek grupy utworzonej przez kilka spółek uważanych za jednego podatnika podatku VAT (zwanej dalej „grupą VAT”).

2. W wyroku w sprawie FCE Bank Trybunał orzekł, że stały zakład mający siedzibę w innym państwie członkowskim niż spółka, do której należy, niebędący pod względem prawnym podmiotem odrębnym od tej spółki, i na rzecz którego spółka świadczy usługi, nie może być uznany za podatnika podatku VAT ze względu na obciążenie go kosztami z tytułu świadczenia tych usług(2).

3. Niniejsza sprawa, która dotyczy wykładowi art. 9 ust. 1, art. 11 i art. 196 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)(3) dotyczy w istocie zagadnienia, czy zasada wyrażona przez Trybunał w wyroku FCE Bank (EU:C:2006:196) ma zastosowanie w przypadku, gdy oddział wchodzi w skład grupy VAT w kraju, w którym ma siedzibę, a jeżeli tak, to czy podatnikiem podatku VAT jest usługodawca czy usługobiorca usług będących przedmiotem postępowania.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4. Artyku? 2 dyrektywy VAT stanowi, co nast?puje:

„1. Opodatkowaniu [podatkiem] VAT podlegaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

c) odp?atne ?wiadczenie us?ug na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze;

[...]”.

5. Artyku? 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci”.

6. Zgodnie z art. 11 dyrektywy VAT:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od warto?ci dodanej (zwanym dalej »Komitetem ds. VAT«), ka?de pa?stwo cz?onkowskie mo?e uzna? za jednego podatnika osoby maj?ce siedzib? na terytorium tego samego pa?stwa cz?onkowskiego, które b?d?c niezale?nymi pod wzgl?dem prawnym, s? ?ci?le powi?zane pod wzgl?dem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

Pa?stwo cz?onkowskie korzystaj?ce z mo?liwo?ci przewidzianej w akapicie pierwszym mo?e przyj?? wszelkie niezb?dne ?rodki, aby zapobiec uchylaniu si? od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu”.

7. Artyku? 43 dyrektywy VAT stanowi:

„Miejscem ?wiadczenia us?ug jest miejsce, w którym us?ugodawca ma siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej lub sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, z którego ?wiadczy us?ug? lub, w przypadku braku takiej siedziby lub sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu”.

8. Artyku? 56 ust. 1 lit. c) i k) dyrektywy VAT stanowi:

„1. Miejscem ?wiadczenia wymienionych poni?ej us?ug, wykonywanych na rzecz us?ugobiorców maj?cych siedzib? poza Wspólnot? lub na rzecz podatników maj?cych siedzib? we Wspólnocie, ale w innym pa?stwie ni? us?ugodawca, jest miejsce, w którym us?ugobiorca posiada siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej lub sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, na rzecz którego ?wiadczone s? us?ugi lub, w przypadku ich braku, sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu:

c) us?ugi konsultantów, in?ynierów, biur konsultingowych, prawników, ksi?gowych oraz inne podobne us?ugi, jak równie? przetwarzanie danych i dostarczanie informacji,

[...]

k) us?ugi ?wiadczone drog? elektroniczn?, w szczególno?ci us?ugi, o których mowa w

za??czniku II.

[...].

9. Zgodnie z art. 193 dyrektywy VAT:

„Ka?dy podatnik dokonuj?cy podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug obowi?zany jest do zap?aty VAT, z wyj?tkiem sytuacji, gdy do zap?aty VAT zobowi?zana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202”.

10. Zgodnie z artyku?em 196 dyrektywy VAT:

„Do zap?aty VAT zobowi?zany jest b?d?cy podatnikiem us?ugobiorca, na rzecz którego dokonano ?wiadczenia us?ug, o których mowa w art. 56, lub us?ugobiorca zidentyfikowany do celów VAT w pa?stwie cz?onkowskim, w którym VAT jest nale?ny, a na rzecz którego wykonano us?ugi, o których mowa w art. 44, 47, 50, 53, 54 i 55, je?eli us?ugi s? ?wiadczone przez podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego”.

11. Za??cznik II, zatytu?owany „Przyk?adowy wykaz us?ug ?wiadczonych drog? elektroniczn?, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. k)”, brzmi nast?puj?co:

„1) Tworzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdalna konserwacja oprogramowania i sprz?tu;

2) dostarczanie oprogramowania oraz jego uaktualnie?;

3) dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udost?pnianie baz danych;

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

5) ?wiadczenie us?ug kszta?cenia korespondencyjnego”.

B – *Prawo szwedzkie*

12. W rozdziale 6a mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawy nr 200 z 1994 r. o podatku od warto?ci dodanej) §§ 1–4 stanowi?, ?e dwa lub wi?ksza liczba podmiotów gospodarczych mog? zosta? uznane za jeden podmiot gospodarczy (grup? VAT), a prowadzon? przez nie dzia?alno?? za pojedyncz? dzia?alno??. W sk?ad grupy VAT mog? wchodzi? jedynie sta?e zak?ady podmiotów gospodarczych po?o?one w Szwecji. Grupa VAT mo?e obejmowa? wy??cznie podmioty gospodarcze ?ci?le powi?zane pod wzgl?dem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Powstaje ona na mocy decyzji Skatteverket o rejestracji grupy, wydawanej na wniosek jej cz?onków. Omawiane przepisy zosta?y przyj?te na podstawie upowa?nienia przyznanego przez art. 11 dyrektywy VAT.

13. Wed?ug § 7 akapit pierwszy rozdzia?u 5 tej ustawy, us?ugi wymienione w akapicie drugim uznaje si? za ?wiadczone w Szwecji, je?eli s? ?wiadczone z pa?stwa nienale??cego do Unii Europejskiej, a us?ugobiorca jest podmiotem gospodarczym maj?cym siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej w Szwecji. Us?ugi te obejmuj?, mi?dzy innymi, us?ugi konsultacyjne i podobne oraz us?ugi ?wiadczone drog? elektroniczn? polegaj?ce na zdalnej konserwacji oprogramowania oraz dostarczaniu oprogramowania i jego aktualizacji. Przepis ten ma na celu wdro?enie art. 56 dyrektywy VAT.

14. Paragraf 2 akapit pierwszy pkt 1 rozdziału 1 omawianej ustawy stanowi, że podmioty przeprowadzające transakcje, o których mowa w § 1 tego rozdziału, są z tytułu tych transakcji objęte obowiązkiem zapłaty podatku VAT. Z § 2 akapit pierwszy pkt 2 wynika, że podmiot nabywający usługi objęte § 7 rozdziału 5 od zagranicznego przedsiębiorstwa jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT od nabycia. Wspomniane przepisy mają na celu wdrożenie art. 193 i 196 dyrektywy VAT.

15. Zgodnie z § 15 rozdziału 1 tej ustawy zagraniczne przedsiębiorstwo oznacza podmiot gospodarczy, który nie ma siedziby działalności gospodarczej, stałego zakładu, stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu w Szwecji.

III – Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16. Skandia America Corporation jest spółką prawa Delaware (Stany Zjednoczone), której siedziba znajduje się w Stanach Zjednoczonych. Jest ona częścią grupy ubezpieczeń Old Mutual, której spółka dominująca, Old Mutual plc, ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. W latach obrotowych 2007 i 2008 spółka Skandia America Corporation realizowała w skali światowej funkcję podmiotu dokonującego dla grupy zakupów usług informatycznych. Rozprowadzała ona owe usługi informatyczne, nabyte poza grupą, po różnych spółkach lub oddziałach grupy, w tym na rzecz oddziału szwedzkiego.

17. Oddział szwedzki jest zarejestrowany jako członek grupy VAT towarzystwa ubezpieczeniowego Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) od dnia 11 lipca 2007 r. Jego rola polegała na przekształcaniu usług informatycznych świadczonych przez Skandia America Corporation celem uzyskania produktu końcowego, nazywanego produkcją informatyczną (IT-produktion). Następnie produkcja ta była dostarczana różnym spółkom należącym do grupy, zarówno w ramach grupy VAT, jak i poza nią. Do świadczenia usług, zarówno między Skandia America Corporation a jej oddziałem szwedzkim, jak i między oddziałem szwedzkim a innymi spółkami grupy, do ceny doliczana była marża („mark-up”) w wysokości 5%. Podział kosztów dokonywany był między Skandia America Corporation i jej oddziałem szwedzkim za pomocą faktur wewnętrznych.

18. Uznając, że usługi świadczone przez Skandia America Corporation na rzecz jej szwedzkiego oddziału były transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, Skatteverket postanowiła je obciążyć podatkiem VAT, do którego zapłaty zobowiązana była Skandia America Corporation. Kierując się tym ustaleniem zidentyfikowała oddział szwedzki do celów podatku VAT i obciążyła go rzeczoną kwotą podatku jako stały zakład Skandia America Corporation w Szwecji.

19. Oddział szwedzki spółki Skandia America Corporation wniósł skargę o stwierdzenie nieważności tej decyzji do sądu odsyłającego uznając, że brak jest podstawy prawnej dla opodatkowania transakcji między zakładem głównym a oddziałem, a także dla identyfikacji oddziału jako podatnika do celów podatku VAT równoległe do jego istniejącej rejestracji jako członka grupy VAT.

20. Uznając, że zagadnienia dotyczące podatku VAT podniesione w postępowaniu głównym nie zostały jeszcze rozstrzygnięte przez Trybunał, sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić 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

oddzia? jest cz?onkiem grupy VAT w tym pa?stwie cz?onkowskim?

2. W razie udzielenia odpowiedzi twierd?cej na pytanie pierwsze, czy po?o?ony w pa?stwie trzecim g?ówny zak?ad spó?ki nale?y uzna? za podatnika niemaj?cego siedziby w pa?stwie cz?onkowskim w rozumieniu art. 196 dyrektywy 2006/112/WE, co oznacza, ?e to us?ugobiorca podlega opodatkowaniu z tytu?u tych transakcji?”.

IV – Post?powanie przed Trybuna?em

21. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zosta? z?o?ony do Trybuna?u w dniu 7 stycznia 2013 r. Skandia America Corporation, Skatteverket, rz?dy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska przedstawi?y uwagi na pi?mie.

22. W dniu 21 stycznia 2014 r. Trybuna? skierowa? do stron nast?puj?ce pytanie z poleceniem udzielenia odpowiedzi na rozprawie: „Na podstawie art. 61 § 1 regulaminu post?powania przed Trybuna?em wzywa si? strony do zaj?cia stanowiska w kwestii tego, czy w ?wietle orzecznictwa FCE Bank [EU:C:2006:196] oddzia? spó?ki z pa?stwa trzeciego, znajduj?cy si? w pa?stwie cz?onkowskim, mo?e stanowi? »osob? maj?c? siedzib? na terytorium tego samego pa?stwa cz?onkowskiego« w rozumieniu art. 11 dyrektywy VAT”.

23. W dniu 12 marca 2014 r. odby?a si? rozprawa, podczas której Skandia America Corporation, rz?dy szwedzki, niemiecki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja przedstawi?y swoje uwagi ustnie.

V – Analiza

A – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

24. Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy ?wiadczenie nabytych na zewn?trz grupy us?ug przez g?ówny zak?ad spó?ki za?o?ony w pa?stwie trzecim na rzecz oddzia?u spó?ki znajduj?cego si? w pa?stwie cz?onkowskim, z przypisaniem kosztów nabycia oddzia?owi, stanowi transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu podatkiem VAT, je?eli oddzia? jest cz?onkiem grupy VAT w tym pa?stwie cz?onkowskim.

25. Innymi s?owy, pytanie to dotyczy problematyki mo?liwo?ci zastosowania zasady wyra?onej w wyroku FCE Bank (EU:C:2006:196) w sytuacji, gdy oddzia? spó?ki z siedzib? pa?stwie trzecim nale?y do grupy VAT w pa?stwie cz?onkowskim, w którym zosta? za?o?ony. W tej sprawie Trybuna? orzek?, ?e „sta?y zak?ad maj?cy siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, nieb?d?cy pod wzgl?dem prawnym podmiotem odr?bnym od spó?ki, do której nale?y, na rzecz którego spó?ka ?wiadczy us?ugi, nie mo?e by? uznany za podatnika ze wzgl?du na obci??enie go kosztami z tytu?u ?wiadczenia tych us?ug”(4).

1. Argumenty stron

26. Skandia America Corporation i rz?d niemiecki uwa?aj?, ?e oddzia? mo?e stanowi? cz??? grupy VAT odr?bnie od zak?adu g?ównego. Rz?d niemiecki utrzymuje w szczególno?ci, ?e poprzez odes?anie do „osób maj?cych siedzib? na terytorium [pa?stwa cz?onkowskiego grupy]” art. 11 dyrektywy VAT ma zastosowanie do sta?ych zak?adów podatników zagranicznych, które znajduj? si? na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego.

27. Skandia America Corporation i rz?d niemiecki uwa?aj? równie?, ?e zasada jedno?ci przedsi?biorstwa mi?dzy zak?adem g?ównym i oddzia?em, wyra?ona w wyroku FCE Bank (EU:C:2006:196), ma równie? zastosowanie w sytuacji, gdy oddzia? wchodzi w sk?ad grupy VAT. Ich zdaniem, art. 11 dyrektywy VAT nie przyznaje pa?stwu cz?onkowskiemu prawa sztucznego

podzielenia zakładu głównego i jego oddziału na dwóch podatników.

28. W tym względzie Skandia America Corporation uważa, że jej oddziałowi szwedzkiemu nie przysuguje autonomia wystarczająca do działania na własny rachunek, na własną odpowiedzialność ani do samodzielnego ponoszenia ryzyka gospodarczego związanego z jego działalnością w taki sposób, że w zakresie podatku VAT można by mówić o obrocie między nim i zakładem głównym. Z powodów przedstawionych w pkt 36–40 wyroku FCE Bank (EU:C:2006:196), a w szczególności w świetle okoliczności, że oddział nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z wykonywaniem działalności przedsiębiorstwa i nie został wyposażony w wyodrębniony kapitał, Skandia America Corporation twierdzi, że jej oddział nie może zostać uznany za podatnika podatku VAT z tytułu kosztów, które są mu przypisywane w wyniku przekształcenia usług informatycznych nabytych poza grupą.

29. Rząd niemiecki uważa natomiast, że skutki zasady jednoci przedsiębiorstwa stosuje się wyjątkowo do zakładów tego samego podmiotu prawnego, a w ramach opodatkowania grup VAT wyjątkowo do członków grupy mających siedzibę w państwie członkowskim grupy. Wynika stąd, według rzędu niemieckiego, że świadczenia wewnętrzne między odmiennymi podmiotami prawnymi należącymi do grupy VAT nie podlegają opodatkowaniu do celów podatku VAT w zakresie, w jakim ograniczają się one do transakcji, w których uczestniczą wyjątkowo zakłady (włączając w to zakłady główne) znajdujące się w państwie członkowskim grupy VAT. W konsekwencji, świadczenia te podlegają opodatkowaniu do celów podatku VAT w sytuacji, gdy jedną stroną świadczenia jest zakład (włączając w to zakład główny), który nie znajduje się w państwie członkowskim grupy VAT.

30. Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa również ze swej strony, że zasada wyrażona przez Trybunał w wyroku FCE Bank (EU:C:2006:196) znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie i że świadczenie usług, które odbywa się między zakładem głównym i oddziałem, nie podlega opodatkowaniu.

31. Jednakże, inaczej niż Skandia America Corporation i rząd niemiecki, rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, że oddział nie może sam w sobie należeć do grupy VAT. W tym względzie opiera się on na treści art. 11 dyrektywy VAT, gdzie wspomniane są „osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego[, w którym ustanowiona jest grupa VAT], [...] b[e]d[ze] niezależnymi pod względem prawnym”(5).

32. Rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, że termin „osoby mające siedzibę” należy rozumieć jako obejmujący zarówno osoby prawne, do której należy rozpatrywany oddział, i dochodzi do wniosku, że w niniejszej sprawie tą „osobą” musi być Skandia America Corporation, która ma siedzibę w Szwecji za pośrednictwem swego oddziału, nie zaś rzeczony oddział jako taki.

33. Skatteverket, rząd szwedzki oraz Komisja sprzeciwiają się takiej wykładni art. 9 i 11 dyrektywy VAT. Nawet jeżeli nie kwestionują one zasady wyrażonej w wyroku FCE Bank (EU:C:2006/196), Skatteverket, rząd szwedzki oraz Komisja uważają, że nie ma ona zastosowania w sytuacji, gdy do grupy VAT włączony został tylko oddział. Natomiast twierdzą one, że włączenie oddziału do grupy VAT skutkuje tym, iż zgodnie z zasadą jednego podatnika ustanowioną w art. 11 dyrektywy VAT, oddział nie jest już częścią tego samego podatnika, co zakład główny.

34. Na poparcie swojego stanowiska Skatteverket, rząd szwedzki i Komisja przywołują zwłaszcza wyrok Ampliscientifica i Amplifin, w którym Trybunał orzekł, że „wprowadzenie w życie systemu przewidzianego w art. [11 dyrektywy VAT] zakłada, iż przepisy krajowe przyjęte za podstawę tej normy umożliwiają zaniechanie uznawania osób, w szczególności spółek,

wykazujących powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne, za odrębnych podatników w zakresie podatku VAT, aby zostały one uznane za *jednego podatnika*”(6).

35. Skatteverket, rząd szwedzki oraz Komisja w oparciu o rzeczoną zasadę jednego podatnika argumentują, że włączenie oddziału do grupy VAT powoduje, że dla celów podatku VAT ma miejsce świadczenie usług pomiędzy dwoma podatnikami, tj. zakładem głównym Skandia America Corporation i grupą VAT, do której należy jej oddział.

36. Jeżeli chodzi o możliwość włączenia oddziału spółki do grupy VAT bez włączenia do niej zakładu głównego, Komisja uważa, że wyrażenie „osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego” zawarte w art. 11 dyrektywy VAT powinno być interpretowane w sposób, który Komisja wskazała w swoim komunikacie do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanym dalej „komunikatem”)(7).

37. Zgodnie z brzmieniem tego komunikatu, użyte sformułowania wskazują, iż z grupy VAT wyłączone są oddziały znajdujące się za granicą, które należą do osób prawnych mających siedzibę w państwie członkowskim grupy VAT. A contrario, do grupy VAT mogą być włączone oddziały znajdujące się na terytorium państwa członkowskiego grupy VAT, które należą do podmiotów prawnych mających siedzibę za granicą.

38. Skatteverket, rząd szwedzki oraz Komisja uważają zatem, że włączenie rozpatrywanego oddziału szwedzkiego do grupy VAT nie podważa zasady wyrażonej w wyroku FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Ocena

39. Punktem wyjścia obranym dla mojej oceny jest brzmienie art. 11 dyrektywy VAT, zgodnie z którym „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”.

40. Jak zasugerowano to w pytaniu zadany przez Trybunał stronom do odpowiedzi na rozprawie, należy najpierw ustalić, czy oddział jako taki może stanowić część grupy VAT w państwie członkowskim, w którym się znajduje, tzn. gdy w jej skład nie wchodzi spółka, do której należy oddział, a która nie ma siedziby w tym samym państwie członkowskim. Innymi słowy, należy ustalić, czy szwedzki oddział spółki Skandia America Corporation może zostać uznany za „osobę” mającą siedzibę na terytorium Szwecji w rozumieniu art. 11 dyrektywy VAT.

41. Termin ten był już przedmiotem oceny Trybunału w sprawie Komisja/Irlandia(8), chociaż analiza ta skupiona była na zagadnieniu szczególnym, a mianowicie, czy pojęcie „osoba” użyte w art. 11 dyrektywy VAT dotyczy „podatnika” w rozumieniu art. 9 tej dyrektywy.

42. Wbrew temu, co twierdziły rządy szwedzki i niemiecki podczas rozprawy, orzekając, iż osoby niepodlegające opodatkowaniu mogą być włączone do grupy VAT(9), Trybunał nie dopuścił do włączania oddziałów do grup VAT odrębnie od ich zakładu głównego.

43. Fakt, że w wyroku Komisja/Irlandia (EU:C:2013:217) Trybunał uznał, iż „osoba” nie oznacza „podatnika” powoduje jedynie, że kilka osób, które nie są same w sobie podatnikami, tworząc grupę VAT mogą stanowić część „jednego podatnika” w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT, to znaczy takiego, który wykonuje, „samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności”. W

przywołanym wyroku Komisja/Irlandia Trybunał nie zdefiniował zatem pojęcia „osoby” użytego w art. 11 dyrektywy VAT.

44. Podkreślam różnicę terminologiczną istniejącą między art. 9 i art. 11 dyrektywy VAT. Przedmiotem artykułu 9 jest „każda osoba [...] prowadząca [...] działalność gospodarczą [...]”(10), podczas gdy art. 11 obowiązuje „osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego[...], w którym ustanowiona jest grupa VAT], które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym”(11).

45. Moim zdaniem różnica ta wskazuje, że zakres stosowania *ratione personae* art. 11 jest większy niż art. 9. W konsekwencji termin „osoba” można rozumieć tylko zgodnie z jego zwykłym znaczeniem, czyli jako „byt, który ma osobowość prawną”(12), a zatem osobę fizyczną lub prawną, które to pojęcie jest już bardziej ograniczone niż pojęcie „każdej osoby”. Różnicę tę ilustruje, zdaniem Komisji, wyrok Heerma, gdzie Trybunał orzekł, że pojęcie podatnika nie obejmuje wyłącznie osób fizycznych i prawnych, lecz również jednostki pozbawione osobowości prawnej, jak spółka cywilna w niderlandzkim prawie cywilnym(13). Nie uważam, aby taka wykładnia była możliwa w sytuacji, gdyby art. 9 odnosił się również do „osoby”.

46. Zatem, jak utrzymuje rząd Zjednoczonego Królestwa, aby jednostka mogła przystąpić do grupy VAT, musi być ona odrębną „osobą”, co nie ma miejsca w przypadku oddziału.

47. Ponadto zakład główny i jego oddział, stanowiące razem jedną osobę prawną, nie mogą być dwoma odrębnymi podatnikami podatku VAT.

48. W istocie, jak wyjaśnił rzecznik generalny P. Léger w pkt 56 opinii w sprawie FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), „z zastrzeżeniem konsultacji Komitetu [...] ds. VAT [...] przewidzianych w art. [11] [dyrektywy VAT] – każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Jak twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa, ten przepis może być rozumiany a contrario w ten sposób, iż ta sama osoba prawna może być tylko jednym podatnikiem”.

49. Wniosek, że oddział jako taki nie może przystąpić do grupy VAT bez jednoczesnego wstąpienia do niej spółki, do której należy, jest w pełni zgodny z wyrokiem FCE Bank (EU:C:2006:196), czego nie kwestionuje żadna ze stron. W wyroku tym Trybunał orzekł, że „zawiązanie usług podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych”(14). Orzekł on, że oddział nie wykonywał niezależnej działalności gospodarczej, gdy nie ponosił samodzielnie ryzyka gospodarczego związanego z działalnością przedsiębiorstwa, do którego należy(15). Doszedł on zatem do wniosku, że oddział, który nie jest podmiotem prawnym odrębnym od spółki, której podlega, nie powinien zostać zakwalifikowany jako odrębny od tej spółki podatnik(16).

50. Co więcej, Skatteverket, rząd szwedzki i Komisja sugerują, że wyrok FCE Bank (EU:C:2006:196) nie znajduje zastosowania w sytuacji, gdy oddział należy do grupy VAT, ponieważ ze względu na jego przynależność do tej grupy przestaje on należeć do spółki będącej podatnikiem, a wchodzi w skład innego podatnika, mianowicie grupy VAT.

51. Komisja opiera się w dużym stopniu na komunikacie, w którym wskazała, że art. 11 powinien być interpretowany zgodnie z zasadami terytorialności i suwerenności podatkowej(17), zgodnie z którymi prawo podatkowe każdego państwa członkowskiego nie może przekroczyć granic jego terytorium. W konsekwencji Komisja twierdzi, że do grupy VAT wstąpić mogą tylko

przedsiębiorstwa, których miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub stałe siedziby tych przedsiębiorstw lub przedsiębiorstw zagranicznych znajdują się na terytorium państwa członkowskiego, które wprowadziło taki możliwość?.

52. Jestem zdania, że tekst dyrektywy VAT i orzecznictwo Trybunału nie pozwalają na przyjęcie takiego podejścia. Zresztą według samej Komisji jej stanowisko „początkowo może się wydać niezgodne z wyrokiem FCE Bank [EU:C:2006:196]” (18). W przeciwieństwie do analizy dokonanej przez Komisję okoliczności, że wyrok ten nie zawiera żadnego odniesienia do sytuacji grup VAT, nie uzasadnia możliwości włączenia oddziału jako takiego do grupy VAT.

53. Ponadto argument Komisji, zgodnie z którym oddział, będący częścią grupy VAT, wchodzi w skład innego podatnika, nie odnosi się do wcześniejszego pytania, czy oddział jako taki może zostać przyjęty w poczet w grupy VAT.

54. Fakt, że świadczenie usług między zakładem głównym i oddziałem odbywa się odpłatnie, nie ma żadnego znaczenia. Jak orzekł Trybunał w wyroku FCE Bank, „istnienie porozumienia dotyczącego podziału kosztów [...] to również kwestia pozbawiona znaczenia dla niniejszej sprawy, skoro tego rodzaju porozumienie nie zostało uzgodnione pomiędzy niezależnymi stronami” (19). Co więcej, z czym zresztą Skandia America Corporation się zgadza, chodzi tu o ustalanie cen i podział kosztów na podstawie decyzji wewnętrznych spółki, które są przed wszystkim ustalaniem zysków stałego zakładu (20).

55. Ponadto na rozprawie rzędy szwedzki i niemiecki nawiązały do pkt 33 wyroku Crédit Lyonnais, w którym Trybunał orzekł, że „spółka, która ustanowiła swój zakład główny w państwie członkowskim i która posiada stały zakład w innym państwie członkowskim, należy z tego względu uważać za mającą siedzibę w tym drugim państwie w zakresie działalności, jak w nim wykonuje” (21).

56. Jednakże, nawet jeżeli cytuję ten dotyczy zwrotu podatku VAT, albo w drodze odliczenia, albo w drodze płatności zwracanej kwoty, a nie utworzenia grupy VAT, to w żaden sposób nie dopuszcza on, aby oddział przynależał do grupy VAT niezależnie od zakładu głównego. Wydaje mi się, że jest on raczej argumentem na rzecz stanowiska przeciwnego do wysuwanego przez rzędy szwedzki i niemiecki, tj. włączenia całej spółki do grupy VAT na podstawie okoliczności, że z uwagi na jej stały zakład w państwie członkowskim grupy VAT, dana spółka jest „osobą mającą siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego” w rozumieniu art. 11 dyrektywy VAT.

57. Wreszcie jako argument ostatni, ale nie najmniej ważny, twierdzenie Skandia America Corporation, zgodnie z którym oddział szwedzki jako taki może stanowić część grupy VAT, prowadziłoby w połączeniu z zasadą wyrażoną w wyroku FCE Bank (EU:C:2006:196) do tego, że ani transakcje między głównym zakładem amerykańskim i jego oddziałem szwedzkim, ani transakcje między tym oddziałem i pozostałymi członkami grupy VAT nie byłyby opodatkowane.

58. Taki rezultat, szczególnie interesujący w sektorze ubezpieczeń, gdzie stosuje się zwolnienie z podatku VAT ustanowione w art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, a zatem gdzie brak jest odliczenia, może wynikać wyłącznie z zastosowania dwóch niezgodnych ze sobą przepisów. Oddział nie może jednocześnie stanowić wraz ze spółką, której podlega, jednego podmiotu gospodarczego do celów podatku VAT zgodnie z wyrokiem FCE Bank (EU:C:2006:196) i podmiotu odrębnego, również dla tych samych celów podatku VAT, który niezależnie od spółki należy do grupy VAT.

59. Dodam, że akapit drugi art. 11 dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim „przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu

opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu". Trybuna? równie?, i to w sposób generalny, stwierdzi?, ?e walka z oszustwem i ewentualnymi nadu?yciami jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektyw? VAT(22).

3. Wniosek

60. W ?wietle tych rozwa?a? jestem zdania, ?e decyzja Skatteverket umo?liwiaj?ca w??czenie szwedzkiego oddzia?u Skandia America Corporation jako takiego do grupy VAT towarzystwa ubezpieczeniowego Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) jest niezgodna z prawem w ?wietle art. 11 dyrektywy VAT.

61. W przedmiocie skutków tej niezgodno?ci z prawem, które powinny zosta? wyci?gni?te przez s?d odsy?aj?cy, nale?y tu rozpatrzy? cztery mo?liwo?ci, w nast?puj?cej kolejno?ci.

4. Skutki niezgodno?ci z prawem

a) Decyzja o w??czeniu oddzia?u do grupy VAT zostaje uchylona

62. W takiej sytuacji oddzia? nie jest cz??ci? grupy VAT. W konsekwencji ?wiadczenia, które mia?y miejsce mi?dzy g?ównym zak?adem spółki Skandia America Corporation i jej szwedzkim oddzia?em nie podlegaj? opodatkowaniu do celów podatku VAT, zgodnie z zasad? wyra?on? w wyroku FCE Bank (EU:C:2006:196).

63. Natomiast rozpatrywane us?ugi ?wiadczone mi?dzy szwedzkim oddzia?em spółki Skandia America Corporation i grup? VAT s? opodatkowywane do celów podatku VAT, przy czym jest on nale?ny od spółki Skandia America Corporation na podstawie art. 193 dyrektywy VAT, zgodnie z którym „podatnik dokonuj?cy podlegaj?ce[go] opodatkowaniu [...] ?wiadczenia us?ug obowi?zany jest do zap?aty VAT”(23).

b) Decyzja o w??czeniu oddzia?u do grupy VAT jest przedmiotem zgodnej wyk?adni

64. W takim przypadku s?d odsy?aj?cy mo?e dokona? wyk?adni decyzji w??czaj?cej oddzia? do grupy VAT w sposób, który sprawi, ?e b?dzie ona zgodna z prawem Unii, uznaj?c, ?e wniosek o w??czenie w sk?ad grupy VAT mo?e zosta? z?o?ony jedynie przez Skandia America Corporation jako tak?, przez co stanie si? ona w ca?o?ci cz?onkiem grupy.

65. Nale?a?oby ustali?, czy spółka utworzona zgodnie z prawem pa?stwa trzeciego, w tym przypadku Stanów Zjednoczonych, która posiada sta?y zak?ad w pa?stwie cz?onkowskim, w niniejszym przypadku w Królestwie Szwecji, mo?e zosta? w??czona do grupy VAT powsta?ej w tym pa?stwie cz?onkowskim.

66. Moim zdaniem, jak podnosi rz?d Zjednoczonego Królestwa, brzmienie art. 11 dyrektywy VAT, gdzie wspomniane s? „osoby maj?ce siedzib? na terytorium tego samego pa?stwa cz?onkowskiego[, w którym ustanowiona jest grupa VAT]”, pozwala na to, aby taka spółka, posiadaj?ca sta?y zak?ad na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, przyst?pi?a w ca?o?ci do grupy VAT powsta?ej w tym pa?stwie cz?onkowskim.

67. Taka wyk?adnia poj?cia „osób maj?cych siedzib?” nie do??, ?e jest zgodna z poj?ciem zak?adu w rozumieniu prawa Unii, to równie? odpowiada art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, zgodnie z którym „opodatkowaniu VAT podlegaj? [...] odp?atne ?wiadczenie us?ug *na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego* przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”(24). „Miejscem ?wiadczenia us?ug” jest zgodnie z ogóln? regu?? wyra?on? w art. 43 „miejscem, w którym us?ugodawca ma siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej *lub sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, z którego ?wiadczy us?ug?* lub, w przypadku braku takiej siedziby lub

stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”(25).

68. W niniejszym przypadku Skandia America Corporation posiada stały zakład w Szwecji, za pomocą którego świadczone są rozpatrywane usługi. W związku z tym można uznać, że Skandia America Corporation, pomimo utworzenia jej w Stanach Zjednoczonych, jest osobą mającą siedzibę w Szwecji w rozumieniu art. 11 dyrektywy VAT.

69. W takim przypadku świadczenia, które miały miejsce między głównym zakładem spółki Skandia America Corporation i jej szwedzkim oddziałem, nie podlegałyby opodatkowaniu do celów podatku VAT, zgodnie z zasadą ustanowioną w wyroku FCE Bank (EU:C:2006:196).

70. Natomiast świadczenie usług pomiędzy grupą VAT (obejmującą Skandia America Corporation) w charakterze usługobiorcy i jej dostawcę (który może mieć siedzibę w państwie członkowskim innym niż Królestwo Szwecji lub w państwie trzecim) jako usługodawcę nienależącym do grupy Skandia America Corporation, byłoby opodatkowane do celów podatku VAT, ponieważ chodziłoby tu o „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

71. Mówiąc dokładniej, chodziłoby o świadczenie usług „na terytorium państwa członkowskiego”, ponieważ w takiej sytuacji znajduje zastosowanie art. 56, gdy w niniejszej sprawie są to usługi świadczone drogą elektroniczną [ust. 1 lit. k) tego artykułu]. W drodze odstąpienia od zasady ogólnej z art. 43 dyrektywy VAT, art. 56 ust. 1 stanowi, że „[m]iejscem świadczenia [rozpatrywanych] usług, wykonywanych [...] na rzecz podatników mających siedzibę w [Unii], ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej”. W niniejszym przypadku rozpatrywane usługi są świadczone na rzecz grupy VAT, która ma siedzibę w Szwecji, i poza państwem usługodawcy, który mógłby mieć siedzibę w państwie trzecim lub w innym niż Królestwo Szwecji państwie członkowskim.

72. Pozostaje jeszcze określić podatnika podatku VAT. Artykuł 196 tej dyrektywy stanowi, że „[d]o zapłaty VAT zobowiązany jest bądźcy podatnikiem usługobiorca, na rzecz którego dokonano świadczenia usług, o których mowa w art. 56”. Z przepisu tego wynika, że podatek VAT podlegałby zapłacie przez grupę VAT w charakterze usługobiorcy.

c) Ani Skandia America Corporation, ani oddział nie należą do grupy VAT

73. Jak stwierdził podczas rozprawy rzędnik szwedzki, włączenie osoby do grupy VAT zależy od jej wolnej woli wstąpienia do grupy i od zgody Skatteverket. Być może jednak Skandia America Corporation nie złożyła wniosku o przystąpienie do grupy VAT, gdyby wiedziała, że Skatteverket nie pozwoli na włączenie jej jedyne go oddziału. Wydaje mi się zatem, że decyzja włączająca szwedzki oddział Skandia America Corporation do grupy VAT nie może być interpretowana w ten sposób, że Skandia America Corporation stałaby się, jako całość, członkiem grupy, chyba że taka byłaby wola tej spółki.

74. Gdyby tak nie było, konsekwencje w zakresie podatku VAT mające zastosowanie w pierwszym przypadku miałyby również zastosowanie w niniejszym przypadku(26).

d) Decyzja Skatteverket o objęciu podatkiem VAT świadczenia usług przez Skandia America Corporation na rzecz jej szwedzkiego oddziału usprawiedliwiona jest względem zwalczania unikania opodatkowania (art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT)

75. Możliwość tego należy rozważyć, jeżeli, jak Skandia America Corporation podniosła podczas rozprawy, ze względów dotyczących prawa krajowego decyzja o włączeniu szwedzkiego oddziału Skandia America Corporation do grupy VAT nie mogłaby już zostać uchylona ani zinterpretowana w sposób opisany w przypadkach drugim i trzecim. W takim razie kwestionowana decyzja Skatteverket mogłaby opierać się na art. 11 akapit drugi dyrektywy VAT, który upoważnia państwa członkowskie, które skorzystało z opcji umożliwienia tworzenia grup VAT, do tego, by „przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu”.

76. Jak wskazałem w pkt 57 i 58 niniejszej opinii, włączenie jedyne szwedzkiego oddziału Skandia America Corporation do grupy VAT prowadziłoby w związku z zasadą wyrażoną w wyroku FCE Bank (EU:C:2006:196) do sytuacji, w której transakcje między głównym zakładem amerykańskim i jego oddziałem szwedzkim nie byłyby opodatkowane do celów podatku VAT, podczas gdy transakcje między oddziałem i pozostałymi członkami grupy VAT również nie podlegałyby opodatkowaniu, tym razem na mocy art. 11 dyrektywy VAT. Ten proces doprowadziłby do rezultatu niepożądanego przez prawodawcę Unii, a mianowicie braku opodatkowania świadczenia rozpatrywanych usług.

77. W takim przypadku należałoby więc opodatkować podatkiem VAT transakcje pomiędzy zakładem głównym Skandia America Corporation i jej oddziałem szwedzkim, przy czym podatek VAT byłby należyty, jak twierdzi Komisja, od grupy VAT jako usługobiorcy na podstawie art. 56 i 196 dyrektywy VAT(27).

78. Pragnę zauważyć, że w czterech omawianych przypadkach świadczenie usług podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

79. Należy zatem odpowiedzieć na pytanie pierwsze, że wykładni art. 11 dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, iż oddział spółki utworzonej zgodnie z przepisami państwa trzeciego nie może zostać niezależnie od niej włączony do grupy VAT powstałej w państwie członkowskim, w którym oddział ten się znajduje. Świadczenie usług, które miało miejsce między zakładem głównym lub oddziałem, nie stanowi transakcji podlegających opodatkowaniu do celów podatku VAT, w przeciwieństwie do świadczenia usług, które miało miejsce między oddziałem i jego klientami zarówno w ramach grupy VAT, jak i poza nią.

B – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

80. Pomocniczo, gdyby Trybunał orzekł, że świadczenie nabytych na zewnątrz usług przez główny zakład spółki połączony w państwie trzecim na rzecz oddziału spółki znajdującemu się w państwie członkowskim, który należy do grupy VAT utworzonej w tym państwie członkowskim, z przypisaniem kosztów nabycia oddziałowi, stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu do celów podatku VAT, należy odpowiedzieć na pytanie drugie przedstawione przez sąd odsyłający.

81. W pytaniu drugim sąd odsyłający pragnie ustalić, czy 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”.

82. Zdaniem Skandia America Corporation i Komisji, w przypadku, gdy świadczenia między zakładem głównym i oddziałem podlegają opodatkowaniu, podatek VAT podlega zapłacie przez grupę VAT na podstawie art. 196 dyrektywy VAT, zgodnie z którym do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnikiem usługobiorca, na rzecz którego dokonano świadczenia usług, o których mowa w art. 56 tej dyrektywy.

83. Zdaniem Skandia America Corporation i Komisji, w sytuacji, w której stałyby zakłady należące do podatnika mającego siedzibę za granicą przystępuje do grupy VAT w państwie członkowskim, w którym rzeczona grupa została ustanowiona, należy uznać, że zakład ten nie istnieje, z punktu widzenia podatku VAT, w sposób inny niż w ramach przynależności do tej grupy. Komisja proponuje zatem wykluczenie celowości art. 196 dyrektywy VAT, która prowadziaby w konsekwencji do tego, że spółka Skandia America Corporation należy uznać za podatnika niemającego siedziby w danym państwie członkowskim i że podatek VAT podlega zapłacie przez grupę VAT w charakterze usługobiorcy w rozumieniu art. 56 dyrektywy VAT.

84. Skatteverket ze swej strony uważa, że przesłanki art. 196 dyrektywy VAT w niniejszej sprawie nie są spełnione, ponieważ za pośrednictwem swego oddziału szwedzkiego usługodawca, mianowicie Skandia America Corporation, ma siedzibę w tym samym państwie członkowskim, co usługobiorca, to znaczy w Szwecji. Skatteverket uważa zatem, że fakt, iż oddział szwedzki Skandia America Corporation należy do szwedzkiej grupy VAT, nie uniemożliwia zakwalifikowania tej spółki jako podatnika mającego siedzibę w Szwecji. Stąd wynika, zdaniem Skatteverket, że podatek VAT podlega zapłacie przez Skandia America Corporation na podstawie art. 193 dyrektywy VAT.

85. Nie jestem przekonany do stanowiska Skatteverket. Przypominam, że pytanie drugie pojawia się jedynie w przypadku, gdy w wyniku odpowiedzi na pytanie pierwsze transakcje między zakładem głównym Skandia America Corporation i jej szwedzkim oddziałem podlegają opodatkowaniu. Wskutek tego szwedzki oddział nie może już być uważany za zakład usługodawcy, lecz za czystego usługobiorcy, mianowicie grupy VAT. Zgodziłbym się zatem ze stanowiskiem Skandia America Corporation i Komisji, że w takim przypadku podatek VAT podlega zapłacie przez grupę VAT zgodnie z art. 196 dyrektywy VAT.

86. Wniosek ten może wydawać się absurdalny dla Skatteverket, ponieważ Skandia America Corporation ma oczywiście siedzibę w Szwecji za pośrednictwem swojego oddziału szwedzkiego, ale tak jest tylko wtedy, gdy przyjmie się stanowisko Skatteverket, zgodnie z którym orzecznictwo FCE Bank EU:C:2006:196) nie stosuje się w wypadku, gdy oddział wchodzi w skład grupy VAT. Moim zdaniem, sprzeczności te stanowi dodatkowy argument na rzecz tego, aby nie uwzględniać stanowiska Skatteverket i Komisji w przedmiocie pytania pierwszego.

87. Należy zatem odpowiedzieć na pytanie drugie, iż wykluczenie art. 196 dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, że jeżeli zakład główny spółki mającej siedzibę w państwie trzecim jest usługodawcą-podatnikiem niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym posiada ona oddział, to usługobiorca, a mianowicie grupa VAT, do której należy ten oddział, powinien być obciążony podatkiem od omawianego świadczenia usług na podstawie art. 56 rzeczony dyrektywy.

VI – Wnioski

88. Proponuję zatem, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne zadane przez Förvaltningsrätten i Stockholm w następujący sposób:

– W odniesieniu do pytania głównego

1. Wykluczenie art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać w ten sposób, że oddział spółki utworzonej zgodnie z przepisami państwa trzeciego nie może zostać niezależnie od niej włączony do grupy utworzonej przez kilka spółek uważanych za jednego podatnika podatku od wartości dodanej, powstałej w państwie członkowskim, w którym oddział ten się znajduje.

usług, które miało miejsce między zakładem głównym i oddziałem, nie stanowi czynności podlegających opodatkowaniu do celów podatku od wartości dodanej, w przeciwieństwie do świadczenia usług, które miało miejsce między oddziałem i jego klientami zarówno w ramach grupy, jak i poza nią.

– W odniesieniu do pytania ewentualnego:

2. Wykadni art. 196 dyrektywy 2006/112 należy dokonywać w ten sposób, że jeżeli zakład główny spółki mającej siedzibę w państwie trzecim jest usługodawcą-podatnikiem niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym posiada ona oddział, to usługobiorca, a mianowicie grupa utworzona przez kilka spółek uważanych za jednego podatnika podatku od wartości dodanej, do której należy ten oddział, powinien być obciążony podatkiem od omawianego świadczenia usług na podstawie art. 56 rzeczony dyrektywy.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 41.

3 – Dz.U. L 347, s. 1.

4 – Wyrok FCE Bank (EU:C:2006:196, pkt 41).

5 – Wyróżnienie moje.

6 – Wyrok Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 19). Wyróżnienie moje.

7 - COM(2009) 325 wersja ostateczna, pkt 3.3.2.

8 – Wyrok Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217). Zobacz także wyroki: Komisja/Szwecja (C-480/10, EU:C:2013:263), Komisja/Niderlandy (C-65/11, EU:C:2013:265), Komisja/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266), Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-86/11, EU:C:2013:267) oraz Komisja/Republika Czeska (C-109/11, EU:C:2013:269).

9 – Wyrok Komisja/Irlandia (EU:C:2013:217, pkt 50).

10 – Wyróżnienie moje.

11 – Wyróżnienie moje.

12 – G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, 9e éd., PUF, Paris, 2011, s. 752.

13 – C-23/98, EU:C:2000:46.

14 – Wyrok FCE Bank (EU:C:2006:196, pkt 34).

15 – Ibidem (pkt 35–41).

16 – Ibidem (pkt 41).

17 - COM(2009) 325 wersja ostateczna, pkt 3.3.2.1.

18 – Ibidem, pkt 3.3.2.2.

19 – EU:C:2006:196, pkt 40. W pkt 41 Trybunał wyjaśnił, że oddział nie może być „uznany za podatnika ze względu na obciążenie go kosztami z tytułu świadczenia tych usług”.

Wyróżnienie moje.

20 – Zobacz także, podobnie, pkt 65 i 66 opinii rzecznika generalnego P. Légera FCE Bank (EU:C: 2005:582).

21 – C-388/11, EU:C:2013:541.

22 – Zobacz w szczególności wyroki: Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 71); Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 54); R. (C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 36); Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, pkt 50); Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 41); Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 35); a także Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 46).

23 – Artykuł 196 dyrektywy VAT, który w związku z jej art. 56 nakłada na usługobiorcę obowiązek zapłaty podatku VAT, nie ma zastosowania w niniejszym przypadku, ponieważ omawiane usługi nie są świadczone „na rzecz podatników mających siedzibę w [Unii], lecz poza krajem usługodawcy”. Grupa VAT w charakterze usługobiorcy ma siedzibę w Szwecji, gdzie siedzibę posiada również, za pośrednictwem swego oddziału szwedzkiego, usługodawca, mianowicie Skandia America Corporation. Stosuje się zatem art. 43 tej dyrektywy, zgodnie z którym „[m]iejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej *lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługę*”. Wyróżnienie moje.

24 – Wyróżnienie moje.

25 – Wyróżnienie moje.

26 – Zobacz pkt 62 i 63 niniejszej opinii.

27 – Pod kątem pełniejszej analizy zobacz pkt 81-87 niniejszej opinii.