Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 8. maja 2014[1]

Zadeva C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige
proti
Skatteverket
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Förvaltningsrätten i Stockholm (Švedska))

„Skupni sistem davka na dodano vrednost — DDV-skupina — Notranje zaračunavanje storitev, ki jih glavna družba s sedežem v tretji državi opravi za svojo podružnico, ki pripada DDV-skupini v državi članici — Obdavčljivost oziroma neobdavčljivost opravljenih storitev“

I – **Uvod**

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil vložen v okviru spora med švedsko podružnico družbe Skandia America Corporation s sedežem v Združenih državah in Skatteverket (švedska davčna uprava) zaradi odločbe tega organa, v skladu s katero je opravljanje storitev družbe Skandia America Corporation za njeno švedsko podružnico, ki je na Švedskem registrirana kot članica skupine več družb, ki se štejejo za enega davčnega zavezanca za DDV (v nadaljevanju: DDV-skupina), predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

2. Sodišče je v sodbi FCE Bank razsodilo, da se stalna poslovna enota, ki ni ločena pravna oseba od družbe, ki ji pripada, s sedežem v drugi državi članici kot navedena družba, in za katero družba opravlja storitve, ne sme šteti za davčno zavezanko za DDV, kar zadeva stroške, ki so ji bili pripisani iz naslova omenjenih opravljenih storitev.[2]

3. Obravnavana zadeva se nanaša na razlago členov 9(1), 11 in 196 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV),[3] v njenem okviru pa se v bistvu postavlja vprašanje, ali se načelo, ki ga je Sodišče navedlo v sodbi FCE Bank (EU:C:2006:196), uporablja v primerih, v katerih je podružnica vključena v DDV-skupino v državi, kjer ima sedež, ter, če je odgovor pritrdilen, ali je DDV dolžan plačati ponudnik ali prejemnik zadevne storitve.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — C-210/04, EU:C:2006:196 (točka 41).

3 — UL L 347, str. 1.

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

4. Člen 2 Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

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

[…]“

5. Člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV določa:

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

6. Člen 11 Direktive o DDV 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.“

7. Člen 43 Direktive o DDV določa:

„Kraj opravljanja storitve je kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

8. Člen 56(1)(c) in (k) Direktive o DDV določa:

„1. Kraj opravljanja naslednjih storitev, če se opravijo za prejemnike s sedežem zunaj Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, je kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva:

(c) storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij;

[…]

(k) elektronsko opravljane storitve, zlasti storitve, navedene v Prilogi II;

[…]“

9. Člen 193 Direktive o DDV določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

10. Člen 196 Direktive o DDV določa:

„DDV je dolžan plačati vsak davčni zavezanec, prejemnik storitev iz člena 56, ali prejemnik, identificiran za DDV v državi članici, v kateri je davek dolgovan, kater[emu] se opravijo storitve iz členov 44, 47, 50, 53, 54 in 55, če storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi članici.“

11. V Prilogi II, naslovljeni „Okvirni seznam elektronsko opravljanih storitev iz točke (k) člena 56(1)“, je navedeno:

„(1) Spletna ponudba, spletno gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo;

(2) dobava programske opreme in njeno posodabljanje;

(3) dobava slik, besedil in informacij kot tudi dajanje baz podatkov na razpolago;

(4) dobava glasbe, filmov in iger, vključno z igrami na srečo in loterijo, kot tudi predvajanj in prireditev s področij politike, kulture, umetnosti, športa, znanosti in zabave;

(5) opravljanje poučevanja na daljavo.“

B – *Švedsko pravo*

12. Iz členov od 1 do 4 poglavja 6a zakona št. 200 iz leta 1994 o davku na dodano vrednost (mervärdesskattelagen (1994:200)) izhaja, da se dva ali več gospodarskih subjektov lahko šteje za en sam gospodarski subjekt (DDV-skupina), gospodarske dejavnosti, ki jih opravljajo, pa se lahko štejejo za eno samo dejavnost. Stalne poslovne enote gospodarskega subjekta so lahko vključene v DDV-skupine, le če so na Švedskem. DDV-skupina lahko vključuje samo gospodarske subjekte, ki so med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezani. Ustanovi se z odločbo o identifikaciji, ki jo Skatteverket izda na predlog članov skupine. Te določbe so bile sprejete na podlagi pooblastila iz člena 11 Direktive o DDV.

13. V skladu s členom 7, prvi odstavek, poglavja 5 tega zakona se storitve iz drugega odstavka štejejo za opravljene na Švedskem, če se opravijo iz države zunaj Evropske unije, prejemnik pa je gospodarski subjekt, ki ima sedež dejavnosti na Švedskem. Te storitve med drugim vključujejo svetovalne in podobne storitve ter elektronsko opravljanje storitev vzdrževanja programov na daljavo in dobave programske opreme ter njenega posodabljanja. Namen te določbe je prenos člena 56 Direktive o DDV.

14. Člen 2, prvi odstavek, točka 1, poglavja 1 navedenega zakona določa, da je tisti, ki opravi dobavo ali storitev iz člena 1 tega poglavja, zavezan za plačilo DDV na to transakcijo. Iz člena 2, prvi odstavek, točka 2 je razvidno, da je prejemnik storitev, na katere se nanaša člen 7 poglavja 5 in ki jih dobavi tuje podjetje, zavezan za plačilo DDV pri nakupu. Namen teh določb je prenos členov 193 in 196 Direktive o DDV.

15. V skladu s členom 15 poglavja 1 tega zakona je tuje podjetje gospodarski subjekt, ki na Švedskem nima sedeža svoje dejavnosti ali stalne poslovne enote oziroma stalnega ali običajnega prebivališča.

III – **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

16. Družba Skandia America Corporation je družba prava države Delaware (Združene države), ki ima sedež dejavnosti v Združenih državah. Pripada zavarovalniški skupini Old Mutual, katere matična družba je družba Old Mutual plc s sedežem v Združenem kraljestvu. Družba Skandia America Corporation je v poslovnih letih 2007 in 2008 na svetovni ravni prevzela naloge družbe, ki za skupino opravlja nakupe na področju storitev IT. Te storitve IT, pridobljene zunaj skupine, je distribuirala naprej raznim družbam in podružnicam skupine, med njimi tudi švedski podružnici.

17. Švedska podružnica je od 11. julija 2007 registrirana kot članica DDV-skupine zavarovalne družbe Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ). Njena naloga je bila obdelava storitev IT, ki jih je dobavljala družba Skandia America Corporation, za pridobitev končnega produkta, imenovanega produkcija informacijske tehnologije (IT-produktion). Ta produkcija se je nato dobavljala raznim družbam skupine, tako članicam kot nečlanicam DDV-skupine. Ob vsaki opravljeni storitvi, bodisi med družbo Skandia America Corporation in njeno podružnico bodisi med to podružnico in drugimi družbami skupine, se je zaračunaval pribitek (mark-up) k ceni v višini 5 %. Stroški med družbo Skandia America Corporation in njeno švedsko podružnico so se razporejali z izdajo notranjih računov.

18. Skatteverket je menil, da so storitve, ki jih družba Skandia America Corporation opravlja za svojo švedsko podružnico, obdavčljive transakcije, in odločil, da za njih obračuna DDV, ki ga je dolžna plačati družba Skandia America Corporation. S tem namenom je švedsko podružnico identificiral kot davčno zavezanko za DDV in ji naložil plačilo davka kot stalni poslovni enoti družbe Skandia America Corporation na Švedskem.

19. Švedska podružnica je pri predložitvenem sodišču zoper to odločbo vložila ničnostno tožbo, saj je menila, da ni nikakršne pravne podlage za obdavčenje transakcije med glavno poslovno enoto družbe in njeno podružnico ter identifikacijo podružnice kot davčne zavezanke za DDV vzporedno z njeno predhodno identifikacijo kot članico DDV-skupine.

20. Ker je predložitveno sodišče menilo, da Sodišče o vprašanjih v zvezi z DDV, ki se postavljajo v okviru spora o glavni stvari, še ni odločilo, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali so storitve, kupljene od zunanjih izvajalcev, ki jih glavna poslovna enota družbe v tretji državi opravi za podružnico v državi članici, glede katerih so stroški nakupa razporejeni na podružnico, obdavčljive transakcije, če je podružnica del DDV-skupine v navedeni državi članici?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba glavno poslovno enoto družbe v tretji državi šteti za davčno zavezanko, ki nima sedeža v državi članici v smislu člena 196 Direktive Sveta 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, tako da je prejemnik zavezan za plačilo davka za transakcije?“

IV – **Postopek pred Sodiščem**

21. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 7. januarja 2013. Družba Skandia America Corporation, Skatteverket, nemška vlada, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija so predložili pisna stališča.

22. Sodišče je 21. januarja 2014 strankam poslalo naslednje vprašanje v odgovor na obravnavi:

„Na podlagi člena 61(1) Poslovnika Sodišča se stranke pozivajo k predložitvi stališč o tem, ali je, glede na sodno prakso iz sodbe FCE Bank [EU:C:2006:196], podružnica družbe prava tretje države, ki ima sedež v državi članici, lahko ‚oseba s sedežem na ozemlju te države članice' v smislu člena 11 Direktive o DDV".

23. Na obravnavi, ki je potekala 12. marca 2014, so družba Skandia America Corporation, švedska in nemška vlada, vlada Združenega kraljestva ter Komisija predložile ustna stališča.

V – **Analiza**

A – *Prvo vprašanje za predhodno odločanje*

24. S prvim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali je – kadar glavna poslovna enota družbe iz tretje države storitve, kupljene zunaj skupine, opravlja za svojo podružnico s sedežem v državi članici in se ob opravljanju stroški teh zunanjih nakupov pripišejo podružnici – navedeno opravljanje transakcija, ki je predmet DDV, če je ta podružnica članica DDV-skupine v navedeni državi članici.

25. Drugače povedano, s tem vprašanjem se izpostavlja problematika uporabe načela, navedenega v sodbi FCE Bank (EU:C:2006:196), v primerih, ko je podružnica družbe, ki ima sedež v tretji državi, del DDV-skupine v državi članici, kjer ima sedež ta podružnica. V navedeni zadevi je Sodišče presodilo, da „se stalna poslovna enota, ki ni ločena pravna oseba od družbe, ki ji pripada, s sedežem v drugi državi članici, in za katero družba opravlja storitve, ne sme šteti za davčno zavezanko zaradi stroškov, ki so ji bili pripisani iz naslova omenjenih opravljenih storitev".[4]

1. Trditve strank

26. Družba Skandia America Corporation in nemška vlada menita, da je podružnica lahko del DDV-skupine ločeno od glavne poslovne enote. Nemška vlada navaja zlasti, da se člen 11 Direktive o DDV s sklicevanjem na „osebe s sedežem na ozemlju [države članice skupine]" uporablja za stalne poslovne enote tujih davčnih zavezancev, ki so v tej državi članici.

27. Družba Skandia America Corporation in nemška vlada še ocenjujeta, da se načelo enotnosti podjetja, to je glavne poslovne enote in podružnice, navedeno v sodbi FCE Bank (EU:C:2006:196), uporablja tudi takrat, ko je podružnica del DDV-skupine. Menita, da člen 11 Direktive o DDV državi članici ne daje pravice do umetne razdelitve glavne poslovne enote in njene podružnice na dva zavezanca.

28. Družba Skandia America Corporation v zvezi s tem meni, da njena švedska podružnica ni dovolj samostojna, da bi delovala za svoj račun in na lastno odgovornost ter da bi sama prevzemala gospodarsko tveganje za svoje dejavnosti, tako da bi z vidika DDV obstajal promet med njo in glavno poslovno enoto. Družba Skandia America Corporation iz razlogov, navedenih v točkah od 36 do 40 sodbe FCE Bank (EU:C:2006:196), in zlasti zato, ker podružnica ne prevzema gospodarskih tveganj, povezanih z izvajanjem poslovnih dejavnosti podjetja in nima dotacijskega kapitala, trdi, da njena podružnica ne more šteti za davčno zavezanko za DDV zaradi stroškov, ki so ji pripisani v zvezi z obdelavo storitev IT, pridobljenih zunaj skupine

4 — Sodba FCE Bank (EU:C:2006:196, točka 41).

29. Nemška vlada pa meni, da se učinki načela enotnosti podjetja nanašajo le na poslovne enote istega pravnega subjekta in – v okviru obdavčitve DDV-skupin – le za člane DDV-skupine, ki imajo sedež v državi članici skupine. Iz tega po mnenju nemške vlade sledi, da notranje dobave med različnimi pravnimi subjekti, ki pripadajo DDV-skupini, za namene DDV niso obdavčljive, če so omejene na transakcije, v katere so vključene izključno poslovne enote (vključno z glavno poslovno enoto), ki so v državi članici DDV-skupine. Posledično naj bi bile dobave za namene DDV obdavčljive, če je ena od strank, ki pri njih sodeluje, poslovna enota (vključno z glavno poslovno enoto), ki ni v državi članici DDV-skupine.

30. Vlada Združenega kraljestva prav tako meni, da se načelo, ki ga je Sodišče navedlo v sodbi FCE Bank (EU:C:2006:196), v obravnavani zadevi uporablja in da storitev, ki je bila opravljena med glavno poslovno enoto in podružnico, ni obdavčljiva.

31. Vendar vlada Združenega kraljestva drugače od družbe Skandia America Corporation in nemške vlade meni, da podružnica sama ne more biti del DDV-skupine. Svoje mnenje opira na besedilo člena 11 Direktive o DDV, ki se nanaša na „*osebe s sedežem* na ozemlju […] države članice, [v kateri je DDV skupina ustanovljena,] *ki so* […] *pravno neodvisne*“.[5]

32. Vlada Združenega kraljestva trdi, da je treba izraz „osebe s sedežem“ razlagati kot celovito pravno osebo, katere del je zadevna podružnica, in da bi morala biti v obravnavani zadevi ta „oseba“ družba Skandia America Corporation, ki ima prek svoje podružnice sedež na Švedskem, in ne sama podružnica.

33. Skatteverket, švedska vlada in Komisija se ne strinjajo s temi razlagami členov 9 in 11 direktive o DDV. Čeprav ne prerekajo načela, navedenega v sodbi FCE Bank (EU:C:2006/196), Skatteverket, švedska vlada in Komisija menijo, da se to ne uporablja, če je v DDV-skupino vključena le podružnica. Menijo pa, da zaradi vključitve podružnice v DDV-skupino ta podružnica v skladu z načelom enega davčnega zavezanca iz člena 11 direktive o DDV ni več del istega davčnega zavezanca kot glavna poslovna enota.

34. Skatteverket, švedska vlada in Komisija v utemeljitev svojega stališča navajajo zlasti sodbo v zadevi Ampliscientifica in Amplifin v kateri je Sodišče razsodilo, da „se za prenos ureditve, določene [s členom 11 Direktive o DDV], zahteva, da nacionalna ureditev, sprejeta na podlagi te določbe, omogoča, da se oseb, zlasti družb, ki so med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko povezane, ne šteje več za različne zavezance za DDV, zato da se jih lahko šteje za *enega davčnega zavezanca*“.[6]

35. Skatteverket, švedska vlada in Komisija se na to načelo enega davčnega zavezanca opirajo pri trditvi, da vključitev podružnice v DDV-skupino pomeni, da bo za namene DDV prišlo do opravljanja storitve med dvema davčnima zavezancema, in sicer glavno poslovno enoto družbe Skandia America Corporation in DDV-skupino, vključno s podružnico zadnjenavedene družbe.

36. Komisija glede možnosti vključitve podružnice družbe v DDV-skupino brez vključitve glavne poslovne enote meni, da je treba izraze „osebe s sedežem na ozemlju te države članice“ iz člena 11 Direktive o DDV razlagati tako, kot je navedla v svojem Sporočilu Svetu in Evropskemu parlamentu o možnosti oblikovanja skupine za DDV iz člena 11 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: sporočilo).[7]

5 — Moj poudarek.

6 — Sodba Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točka 19). Moj poudarek.

7 — COM(2009) 325 final, točka 3.3.2.

37. V skladu s tem sporočilom ti izrazi pomenijo, da podružnice s sedežem v tujini, ki pripadajo pravnim osebam s sedežem v državi članici DDV-skupine, ne morejo biti v DDV-skupini. Nasprotno pa so v DDV-skupino lahko vključene podružnici s sedežem v državi članici DDV-skupine, ki pripadajo pravnim osebam s sedežem v tujini.

38. Skatteverket, švedska vlada in Komisija tako menijo, da vključitev zadevne švedske podružnice v DDV-skupino ne povzroča dvomov o načelu, navedenem v sodbi FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Presoja

39. Pri analizi izhajam iz besedila člena 11 Direktive o DDV, v skladu s katerim „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“.

40. Kot je mogoče razumeti vprašanje, ki ga je Sodišče postavilo strankam v odgovor na obravnavi, je treba najprej ugotoviti, ali je lahko podružnica sama del DDV-skupine v državi članici, kjer ima sedež, to je, ne da bi bila v DDV-skupino vključena tudi družba, katere del je ta podružnica in ki nima sedeža v tej državi članici. Drugače povedano, treba je ugotoviti, ali je mogoče švedsko podružnico družbe Skandia America Corporation opredeliti kot „osebo“ s sedežem na švedskem ozemlju v smislu člena 11 Direktive o DDV.

41. Sodišča je ta izraz analiziralo že v zadevi Komisija/Irska,[8] čeprav je bila ta analiza osredotočena na precéj specifično vprašanje, in sicer, ali izraz „oseba“ iz člena 11 Direktive o DDV pomeni „davčnega zavezanca“ v smislu člena 9 te direktive.

42. V nasprotju s tem, kar sta švedska in nemška vlada trdili na obravnavi, Sodišče ob tem, da je razsodilo, da se osebe, ki niso davčni zavezanci, lahko vključijo v DDV-skupino,[9] ni dovolilo vključitve podružnic v DDV-skupino, ločeno od njihovih glavnih poslovnih enot.

43. To, da je Sodišče v sodbi Komisija/Irska (EU:C:2013:217) razsodilo, da „oseba“ ne pomeni „davčnega zavezanca“, pomeni, le da lahko več oseb, ki same niso davčni zavezanci, z ustanovitvijo DDV-skupine skupaj tvori „enega davčnega zavezanca“ v smislu člena 9 Direktive o DDV, ki torej „kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. V sodbi Komisija/Irska torej Sodišče ni opredelilo pojma „oseba“, ki se uporablja v členu 11 Direktive o DDV.

44. Poudarjam razliko v uporabljenih izrazih med členoma 9 in 11 Direktive o DDV. Člen 9 se uporablja za „*vsak[o] oseb[o]*, ki […] opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost […]“,[10] člen 11 pa se uporablja za „*osebe* s sedežem na ozemlju […] države članice [kjer je DDV-skupina ustanovljena], ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane“.[11]

8 — Sodba Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217). Glej tudi sodbe Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263), Komisija/Nizozemska (C-65/11, EU:C:2013:265), Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266), Komisija/Združeno kraljestvo (C-86/11, EU:C:2013:267) in Komisija/Češka republika (C-109/11, EU:C: 2013:269).

9 — Sodba Komisija/Irska (EU:C:2013:217, točka 50).

10 — Moj poudarek.

11 — Moj poudarek.

45. Menim, da ta razlika kaže na to, da je področje uporabe *ratione personae* člena 11 ožje od tistega člena 9. Izraz „oseba“ je zato mogoče razumeti le v njenem običajnem pomenu, in sicer kot „subjekt, ki ima pravno osebnost“, [12] torej fizično ali pravno osebo, kar je že ožje kot „vsaka oseba“. Ta razlika je razvidna v sodbi v zadevi Heerma, v kateri je Sodišče razsodilo, da pojem davčnega zavezanca ne zajema le fizičnih in pravnih oseb, temveč tudi subjekte brez pravne osebnosti, kot je nizozemska družba civilnega prava. [13] Menim, da ta razlaga ne bi bila mogoča, če bil se člen 9 prav tako nanašal na „osebo“.

46. Zato mora biti subjekt, kot trdi vlada Združenega kraljestva, da bi se pridružil DDV-skupini, ločena „oseba“, kar pa podružnice niso.

47. Poleg tega glavna poslovna enota in njena podružnica skupaj kot ena sama pravna oseba ne moreta hkrati biti davčni zavezanki za DDV.

48. Kot je namreč navedel generalni pravobranilec P. Léger v točki 56 sklepnih predlogov, predstavljenih v zadevi FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), „ima, s pogojem posvetovanja z odborom za DDV iz člena [11 Direktive o DDV], vsaka država članica možnost, da šteje za enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju države, ki so sicer pravno neodvisne, vendar so med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane. Kakor navaja vlada Združenega kraljestva, se ta določba lahko, *a contrario*, razume v tem smislu, da je lahko ista pravna oseba samo en davčni zavezanec“.

49. Ugotovitev, da se podružnica sama ne more pridružiti DDV-skupini, razen če je v to skupino vključena tudi družba, katere del je, je povsem v skladu s sodbo FCE Bank (EU:C:2006:196), česar ne izpodbija nobena stranka. V tej sodbi je Sodišče odločilo, da „dobava ni obdavčljiva, razen če obstaja med dobaviteljem in prejemnikom pravna vez, v času katere se izmenjajo vzajemne dobave“. [14] Razsodilo je, da podružnica ne opravlja neodvisne gospodarske dejavnosti, ker sama ne krije gospodarskih tveganj, povezanih z opravljanjem dejavnosti družbe, ki ji pripada. [15] Tako je ugotovilo, da podružnica, ki ni ločena pravna oseba od družbe, ki ji pripada, ne sme šteti za neodvisno davčno zavezanko, ločeno od te družbe. [16]

50. Poleg tega Skatteverket, švedska vlada in Komisija trdijo, da se sodba FCE Bank (EU:C:2006:196) ne more uporabljati v položaju, v katerem je podružnica del DDV-skupine, saj ta s pripadnostjo skupini preneha biti del družbe, ki je davčna zavezanka, in postane del drugega davčnega zavezanca, in sicer DDV-skupine.

51. Komisija se v veliki meri opira na svoje Sporočilo, v katerem je navedla, da je treba člen 11 razlagati v skladu z načeloma teritorialnosti in fiskalne suverenosti, [17] v skladu s katerima davčna pristojnost posamezne države članice ne more preseči meja njenega ozemlja. Zato Komisija trdi, da lahko k DDV-skupini v državi članici pristopijo samo podjetja s sedežem dejavnosti v tej državi članici, ki je uvedla to možnost, ali stalne poslovne enote takih podjetij ali tujih podjetij, ki so prav tako v tej državi članici.

12 — G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, 9. izdaja, PUF, Pariz, 2011, str. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

14 — FCE Bank (EU:C:2006:196, točka 34).

15 — *Ibidem* (točke od 35 do 41).

16 — *Ibidem* (točka 41).

17 — COM(2009) 325 final, točka 3.3.2.1.

52. Menim, da besedilo člena 11 Direktive o DDV in sodna praksa Sodišča takega pristopa ne omogočata. Poleg tega po mnenju Komisije njeno stališče „morda na prvi pogled ni videti skladno s sodbo v zadevi FCE Bank [EU:C:2006:196]“.[18] Drugače kakor meni Komisija, to, da se ta sodba nikakor ne sklicuje na položaj DDV-skupin, ne upravičuje vključitve podružnice same v DDV-skupino.

53. Poleg tega trditev Komisije, da podružnica z vključitvijo v DDV-skupino postane del drugega davčnega zavezanca, ne odgovori na začetno vprašanje, in sicer, ali se podružnica lahko vključi v DDV-skupino.

54. To, da se storitve med glavno poslovno enoto in podružnico opravljajo odplačno, ni upoštevno. Kot je Sodišče razsodilo v sodbi FCE Bank, je „obstoj sporazuma o porazdelitvi stroškov […] prav tako […] dejavnik, ki ni upošteven v tej zadevi, saj tak sporazum ni bil sklenjen med strankami, ki niso odvisne“.[19] Poleg tega, kot priznava družba Skandia America Corporation, gre za določanje cen in razdelitev stroškov po notranjih odločitvah družbe, ki služita zlasti določanju dobička stalne poslovne enote.[20]

55. Poleg tega sta švedska in nemška vlada na obravnavi opozorili na točko 33 sodbe v zadevi Crédit Lyonnais, v kateri je Sodišče razsodilo, da „je treba za družbo, ki ima sedež v eni državi članici in ima stalno poslovno enoto v drugi državi članici, zaradi tega šteti, da ima v tej drugi državi sedež za dejavnosti, ki jih v njej opravlja.“[21]

56. Čeprav se ta odlomek nanaša na vračilo DDV, bodisi z odbitkom ali s povračilom, in ne na oblikovanje DDV-skupine, pa nikakor ne dovoljuje vključitve podružnice v DDV-skupino neodvisno od glavne poslovne enote. Bolj se nagibam k stališču, ki je nasprotno tistemu, ki ga navajata švedska in nemška vlada, in sicer vključitev celotne družbe v DDV-skupino na podlagi tega, da je zaradi svoje stalne poslovne enote v državi članici DDV-skupine zadevna družba „oseba s sedežem na ozemlju te države članice“ v smislu člena 11 Direktive o DDV.

57. Nazadnje in nič manj bistveno bi trditev družbe Skandia America Corporation, da je lahko švedska podružnica sama del DDV-skupine, v povezavi z uporabo načela iz sodbe FCE Bank (EU:C:2006:196) povzročila, da ne bi bilo obdavčljivo niti opravljanje storitev med ameriško glavno poslovno enoto in njeno švedsko podružnico niti opravljanje storitev med to podružnico in drugimi člani DDV-skupine.

58. Podoben rezultat, posebej zanimiv v zavarovalniškem sektorju, v katerem se uporablja oprostitev DDV iz člena 135(1)(a) Direktive o DDV in v katerem zato ni odbitkov, ne more nastati drugače kot z uporabo dveh nezdružljivih pravil. Podružnica ne more z družbo, ki ji pripada, tvoriti enotnega gospodarskega subjekta za namene DDV na podlagi sodbe FCE Bank (EU:C:2006:196) in biti hkrati ločena od te družbe enako za namene DDV kot del skupine DDV.

59. Dodajam, da drugi odstavek člena 11 Direktive o DDV državam članicam omogoča, da „sprejme[jo] vse potrebne ukrepe s katerimi prepreči[jo] možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe omenjene določbe“. Sodišče je tudi priznalo, in sicer na splošno, da je boj proti davčnim utajam in možnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja.[22]

18 — *Ibidem*, točka 3.3.2.2.

19 — EU:C:2006:196 (točka 40). Sodišče je v točki 41 navedlo, da se podružnica ne sme „šteti za davčno zavezanko *zaradi stroškov, ki so ji bili pripisani iz naslova omenjenih opravljenih storitev*“. Moj poudarek.

20 — Glej v tem smislu tudi točki 65 in 66 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

22 — Glej zlasti sodbe Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 71), Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 54), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, točka 36), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, točka 50), Mahagében (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 41), Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 35) in Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 46).

3. Vmesni sklep

60. Glede na navedeno menim, da je odločitev Skatteverket, da švedski podružnici družbe Skandia America Corporation dovoli vključitev v DDV-skupino zavarovalne družbe Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), nezakonita z vidika člena 11 Direktive o DDV.

61. V zvezi s posledicami te nezakonitosti, ki jih mora izpeljati predložitveno sodišče, je treba v tem vrstnem redu navesti štiri možnosti.

4. Posledice nezakonitosti

a) Odločitev o vključitvi podružnice v DDV-skupino se razveljavi

62. V tem primeru podružnica ni del DDV-skupine. Zato storitve, opravljene med glavno poslovno enoto družbe Skandia America Corporation in njeno švedsko podružnico, v skladu z načelom, navedenim v sodbi FCE Bank (EU:C:2006:196), za namene DDV niso obdavčljive.

63. Za namene DDV pa je obdavčljivo opravljanje storitev med švedsko podružnico družbe Skandia America Corporation in zadevno DDV-skupino, pri čemer mora DDV plačati družba Skandia America Corporation, in sicer na podlagi člena 193 Direktive o DDV, ki določa, da je „DDV […] dolžan plačati davčni zavezanec, ki […] opravlja obdavčljivo storitev“.[23]

b) Odločitev o vključitvi podružnice v DDV-skupino je predmet skladne razlage

64. V tem primeru lahko predložitveno sodišče razlaga odločitev o vključitvi podružnice v DDV-skupino tako, da jo uskladi s pravom Unije, in sicer s tem, da ugotovi, da je vlogo za vključitev v DDV-skupino lahko podala le družba Skandia America Corporation in da je zato ta družba v celoti del te skupine.

65. Treba bi bilo ugotoviti, ali se lahko družba, ustanovljena v skladu s pravom tretje države, in sicer Združenih držav, ki ima stalno poslovno enoto v državi članici, in sicer v Kraljevini Švedski, vključi v DDV-skupino, ustanovljeno v tej državi članici.

66. Menim, kot to trdi tudi vlada Združenega kraljestva, da besedilo člena 11 Direktive o DDV, ki se nanaša na „osebe s sedežem na ozemlju […] države članice, [kjer je skupina ustanovljena]“, taki družbi, ki ima stalno poslovno enoto v državi članici, omogoča, da se kot celota vključi v DDV-skupino, ustanovljeno v tej državi članici.

67. Taka razlaga izraza „osebe s sedežem“ ni le v skladu s pojmom poslovne enote v smislu prava Unije temveč tudi s členom 2(1)(c) Direktive o DDV, v skladu s katerim so „[p]redmet DDV […] storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, *opravi na ozemlju države članice* za plačilo“.[24] „Kraj opravljanja storitve“ je v skladu s splošnim pravilom člena 43 „kraj, kjer *ima* izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti *ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev*, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva“.[25]

23 — Člen 196 Direktive o DDV, ki v povezavi s členom 56 te direktive plačilo DDV nalaga prejemniku storitev, se v obravnavani zadevi ne uporablja, ker se zadevne storitve ne opravljajo „za davčne zavezance s sedežem v [Uniji], vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež“. DDV-skupina kot prejemnik storitev ima sedež na Švedskem, kjer ima prek svoje švedske podružnice sedež tudi izvajalec zadevnih storitev, in sicer družba Skandia America Corporation. Uporablja se torej člen 43 te direktive, v skladu s katerim je „[k]raj opravljanja storitve […] kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti *ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev*“. Moj poudarek.

24 — Moj poudarek.

25 — Moj poudarek.

68. V obravnavani zadevi ima družba Skandia America Corporation stalno poslovno enoto na Švedskem, od koder opravlja zadevne storitve. Zato je mogoče šteti, da je družba Skandia America Corporation, čeprav je ustanovljena v Združenih državah, oseba s sedežem na Švedskem v smislu člena 11 Direktive o DDV.

69. V tem primeru storitve, ki so bile opravljene med glavno poslovno enoto družbe Skandia America Corporation in njeno švedsko podružnico, z uporabo načela, uvedenega s sodbo FCE Bank (EU:C:2006:196), ne bi bile obdavčljive za namene DDV.

70. Po drugi strani pa bi bile storitve, opravljene med DDV-skupino (vključno z družbo Skandia America Corporation) kot prejemnico in njenim dobaviteljem (ki bi lahko imel sedež v drugi državi članici kot v Kraljevini Švedski ali v tretji državi) kot izvajalcem, ki ni del skupine Skandia America Corporation, za namene DDV obdavčljive, saj bi šlo za „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

71. Natančneje, šlo bi za storitve, „[opravljene] na ozemlju države članice“, saj bi se v tem primeru uporabljal člen 56, ker bi šlo v obravnavani zadevi za elektronsko opravljane storitve (odstavek 1, točka k tega člena). Člen 56(1) z odstopanjem od splošnega pravila člena 43 Direktive o DDV določa, da je „[k]raj opravljanja [zadevnih] storitev […] opravljenih za […] davčne zavezance s sedežem v [Uniji], vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, […] kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti“. V obravnavani zadevi bi bile zadevne storitve opravljene za DDV-skupino s sedežem na Švedskem in zunaj države izvajalca, ki bi lahko imel sedež v tretji državi ali v drugi državi članici kot v Kraljevini Švedski.

72. Določiti bi bilo treba še osebo, ki je DDV dolžna plačati. Člen 196 navedene direktive določa, da je „DDV […] dolžan plačati vsak davčni zavezanec, prejemnik storitev iz člena 56“. Iz te določbe je razvidno, da bi morala DDV plačati DDV-skupina kot prejemnica storitev.

c) Niti družba Skandia America Corporation niti podružnica nista del DDV-skupine

73. Kot je na obravnavi navedla švedska vlada, vključitev osebe v DDV-skupino temelji na svobodni izbiri pristopa in odobritvi Skatteverketa. Družba Skandia America Corporation morda ne bi vložila predloga za vključitev v DDV-skupino, če bi vedela, da Skatteverket ne bo dovolil vključitve samo njene podružnice. Zato menim, da bi bilo pravilno, da bi se odločitev o vključitvi švedske podružnice družbe Skandia America Corporation v zadevno DDV-skupino razlagala tako, da bi družba Skandia America Corporation v celoti postala članica te skupine, le če bi to ta družba želela.

74. V nasprotnem primeru bi se v obravnavani zadevi na področju DDV pojavile enake posledice, kot veljajo v primeru prve možnosti. [26]

26 — Glej točki 62 in 63 teh sklepnih predlogov.

d) Odločitev Skatteverketa, da za opravljanje storitev družbe Skandia America Corporation za njeno švedsko podružnico obračuna DDV, je upravičena z bojem proti davčnim utajam (člen 11, drugi odstavek, Direktive o DDV)

75. To možnost je treba upoštevati, če odločitve o vključitvi švedske podružnice družbe Skandia America Corporation v DDV-skupino, kot je na obravnavi trdila družba Skandia America Corporation, iz razlogov notranjega prava ni več mogoče niti razveljaviti niti razlagati, kot je navedeno v okviru druge in tretje možnosti. V tem primeru bi sporna odločitev Skatteverketa lahko temeljila na členu 11, drugi odstavek, Direktive o DDV, ki državam članicam, ki so uporabile možnost oblikovanja DDV-skupin, dovoljuje, da „sprejme[jo] vse potrebne ukrepe s katerimi prepreči[jo] možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe omenjene določbe“.

76. Kot sem navedel v točkah 57 in 58 teh sklepnih predlogov, bi vključitev samo švedske podružnice Skandia America Corporation v DDV-skupino v povezavi z uporabo načela iz sodbe FCE Bank (EU:C:2006:196) povzročila, da storitve, opravljene med ameriško glavno poslovno enoto in njeno švedsko podružnico, ne bi bile obdavčljive za namene DDV, medtem ko storitve, opravljene med to podružnico in drugimi člani DDV-skupine, prav tako ne bi bile obdavčljive, in sicer na podlagi člena 11 Direktive o DDV. To bi povzročilo izid, ki ga zakonodajalec Unije ni želel, in sicer neobdavčenje zadevnih storitev.

77. V okviru te možnosti bi bilo torej treba obračunati DDV za transakcije med glavno poslovno enoto družbe Skandia America Corporation in njeno švedsko podružnico, davek pa bi morala, kot navaja Komisija, plačati DDV-skupina kot prejemnica storitev, in sicer na podlagi členov 56 in 196 Direktive o DDV. [27]

78. Ugotavljam, da so v okviru teh štirih možnosti zadevne storitve obdavčljive za namene DDV.

79. Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 11 Direktive o DDV razlagati tako, da podružnica družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo tretje države, ne more biti neodvisno od te družbe vključena v DDV-skupino, ustanovljeno v državi članici, kjer ima ta podružnica sedež. Storitve, ki so bile opravljene med glavno poslovno enoto in podružnico, za namene DDV niso obdavčljive transakcije, v nasprotju s storitvami, ki so bile opravljene med podružnico in njenimi strankami, ki so članice DDV-skupine, ali tistimi, ki niso.

B – *Drugo vprašanje za predhodno odločanje*

80. Podredno, če bo Sodišče razsodilo, da – kadar storitve, kupljene zunaj skupine, opravlja glavna poslovna enota družbe, ki je v tretji državi, za podružnico iste družbe, ki ima sedež v državi članici in je del DDV-skupine, ustanovljene v tej državi članici, ter se pri teh dobavah podružnici pripisujejo stroški zunanjih nakupov – navedene dobave pomenijo obdavčljive transakcije za namene DDV, bo treba odgovoriti tudi na drugo vprašanje, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče.

81. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali je treba glavno poslovno enoto te družbe šteti „za davčn[ega] zavezan[ca], ki nima sedeža v tej državi članici v smislu člena 196 Direktive [o DDV], tako da je prejemnik zavezan za plačilo davka na te transakcije“.

82. Po mnenju družbe Skandia America Corporation in Komisije mora v primeru, da so storitve, opravljene med glavno poslovno enoto in podružnico, obdavčljive, DDV plačati DDV-skupina, in sicer v skladu s členom 196 Direktive o DDV, ki določa, da je DDV dolžan plačati vsak davčni zavezanec, prejemnik storitev iz člena 56 te direktive.

27 — Za podrobnejšo analizo glej točke od 81 do 87 teh sklepnih predlogov.

83. Družba Skandia America Corporation in Komisija menita, da je treba v položaju, v katerem se stalna poslovna enota, ki pripada davčnemu zavezancu s sedežem v tujini, vključi v DDV-skupino v državi članici, kjer je bila ta skupina ustanovljena, šteti, da ta poslovna enota z vidika DDV ne obstaja zunaj svojega članstva v tej skupini. Komisija zato predlaga namensko razlago člena 196 Direktive o DDV, ki bi vodila do ugotovitve, da je treba družbo Skandia America Corporation obravnavati kot davčnega zavezanca, ki nima sedeža v zadevni državi članici, in da je DDV dolžna plačati DDV-skupina kot prejemnica storitev iz člena 56 Direktive o DDV.

84. Skatteverket pa meni, da pogoji iz člena 196 Direktive o DDV v obravnavani zadevi niso izpolnjeni v tej zadevi, saj ima izvajalec zadevnih storitev, in sicer družba Skandia America Corporation, prek svoje švedske podružnice sedež v isti državi članici kot prejemnik storitev, torej na Švedskem. Skatteverket zato meni, da to, da je švedska podružnica družbe Skandia America Corporation vključena v švedsko DDV-skupino, ne preprečuje tega, da bi se ta družba štela za davčnega zavezanca s sedežem na Švedskem. Iz tega po mnenju Skatteverketa sledi, da je DDV dolžna plačati družba Skandia America Corporation, in sicer na podlagi člena 193 Direktive o DDV.

85. Stališče Skatteverketa me ne prepriča. Opozarjam, da se drugo vprašanje zastavlja, le če bi bile transakcije med glavno poslovno enoto družbe Skandia America Corporation in njeno švedsko podružnico na podlagi odgovora na prvo vprašanje obdavčljive. To pomeni, da švedske podružnice ni mogoče več šteti za poslovno enoto izvajalca storitev, temveč kot del prejemnika storitev, in sicer DDV-skupine. Strinjam se torej s stališčem družbe Skandia America Corporation in Komisije, da bi bila v okviru take možnosti DDV na podlagi člena 196 Direktive o DDV dolžna plačati DDV-skupina.

86. Z vidika Skatteverketa se zdi ta ugotovitev morda absurdna, saj ima družba Skandia America Corporation prek svoje švedske podružnice očitno sedež na Švedskem, vendar se do nje pride le ob sprejetju stališča Skatteverketa, da se sodna praksa FCE Bank (EU:C:2006:196) ne uporablja, če je podružnica del DDV-skupine. Menim, da ta protislovja dodatno utemeljujejo zavrnitev stališča Skatteverketa in Komisije v zvezi s prvim vprašanjem.

87. Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 196 Direktive o DDV razlagati tako, da se, če je glavna poslovna enota družbe, ki je v tretji državi, izvajalec-davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, kjer ima podružnico, za zadevne storitve v skladu s členom 56 te direktive obdavči prejemnik, torej DDV-skupina, katere del je ta podružnica.

VI – **Predlog**

88. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Förvaltningsrätten i Stockholm, odgovori:

– Primarno

1. Člen 11 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da podružnica družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo tretje države, ne more biti neodvisno od te družbe vključena v skupino, ki jo sestavlja več družb, ki štejejo kot en davčni zavezanec za davek na dodano vrednost, ustanovljeno v državi članici, kjer ima ta podružnica sedež. Storitve, ki so bile opravljene med glavno poslovno enoto in podružnico, za namene davka na dodano vrednost niso obdavčljive transakcije, v nasprotju s storitvami, ki so bile opravljene med podružnico in njenimi strankami, ki so članice te skupine, ali tistimi, ki niso.

– Podredno

2. Člen 196 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da se, če je glavna poslovna enota družbe, ki je v tretji državi, izvajalec-davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, kjer ima podružnico, za zadevne storitve v skladu s členom 56 te direktive obdavči prejemnik, torej skupina, ki jo sestavlja več družb, ki štejejo kot en davčni zavezanec za davek na dodano vrednost, katere del je ta podružnica.