Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MELCHIORA WATHELETA
izneseno 8. svibnja 2014. [1]

Predmet C-7/13

Skandia America Corp. (SAD), filial Sverige
protiv
Skatteverket

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Förvaltningsrätten i Stockholm (Švedska))

„Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – PDV grupacija – Ispostavljanje internih računa za usluge koje je podružnici koja je članica PDV grupacije u državi članici isporučilo društvo majka sa sjedištem u trećoj državi – Oporezivi ili neoporezivi karakter isporučenih usluga“

I – **Uvod**

1. Zahtjev za prethodnu odluku upućen je u okviru spora između švedske podružnice društva Skandia America Corporation, s poslovnim nastanom u Sjedinjenim Američkim Državama, i Skatteverketa (švedskog poreznog tijela) u vezi s odlukom Skatteverketa o oporezivanju porezom na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) isporuka usluga Skandia America Corporationa svojoj švedskoj podružnici, koja je registrirana u Švedskoj kao članica grupacije sastavljene od nekoliko društava koja se smatraju jednim poreznim obveznikom PDV-a (u daljnjem tekstu: PDV grupacija).

2. U presudi FCE Bank Sud je presudio da stalnu poslovnu jedinicu koja nije poseban pravni subjekt u odnosu na društvo čiji je dio, s poslovnim nastanom u drugoj državi članici i kojoj društvo obavlja isporuke usluga ne treba smatrati poreznim obveznikom PDV-a zbog troškova koji su joj pripisani na temelju navedenih isporuka [2].

3. U ovom predmetu koji se odnosi na tumačenje članka 9. stavka 1., članka 11. i članka 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) [3] u bitnome se postavlja pitanje jesu li načela koja je Sud proglasio u presudi FCE Bank (EU:C:2006:196) primjenjiva na slučaj u kojem je podružnica dio PDV grupacije u državi u kojoj ima poslovni nastan te, u slučaju pozitivnog odgovora, je li osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a predmetni dobavljač ili primatelj usluga.

1 — Izvorni jezik: francuski

2 — C-210/04, EU:C:2006:196, t. 41.

3 — (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

4. Članak 2. Direktive o PDV-u navodi:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…]“

5. Članak 9. stavak 1. podstavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

‚Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.“

6. Prema članku 11. Direktive o PDV-u:

„Nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost (dalje u tekstu ‚Odbor za PDV'), sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

Država članica koja se koristi mogućnošću iz prvog stavka može donijeti sve potrebne mjere za sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza pomoću ove odredbe.“

7. Članak 43. Direktive o PDV-u određuje:

„Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta.“

8. Članak 56. stavak 1. točke (c) i (k) Direktive o PDV-u određuju:

„1. Mjesto isporuke sljedećih usluga kupcima s poslovnim nastanom izvan Zajednice ili poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u Zajednici ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavljač, je mjesto gdje kupac ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju se isporuka izvršava ili, u odsustvu takvog mjesta, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta;

(c) usluge konzultanata, inženjera, konzultantskih biroa, odvjetnika, računovođa i ostalih sličnih usluga kao i obrade podataka i pružanje informacija;

[...]

(k) elektronički isporučene usluge, poput onih iz Priloga II.

[…]“

9. Sukladno članku 193. Direktive o PDV-u:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.“

10. Prema članku 196. Direktive o PDV-u:

„PDV je obvezna plaćati svaka porezna osoba primatelj usluga iz članka 56. ili svaka osoba koja je identificirana u svrhe plaćanja PDV-a u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a, a kojoj se pružaju usluge iz članaka 44., 47., 50., 53., 54. i 55., ako usluge pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan u toj državi članici.“

11. Prilog II., naslovljen „Okvirni popis elektronički isporučenih usluga iz točke (k) članka 56. stavka 1.“, glasi:

„1. Ponuda internetskih stranica, usluga iznajmljivanja diskovnog prostora i pripadajućih serverskih resursa za smještaj internetskih stranica na poslužitelju na internetu (*web hosting*), održavanje programa i opreme na daljinu;

2. nabava softvera i njihovo ažuriranje;

3. nabava slika, teksta i informacija te stavljanje na raspolaganje baza podataka;

4. nabava glazbe, filmova i igara, uključujući igre na sreću i kockarske igre, te političkih, kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih i zabavnih emisija i događaja;

5. organiziranje podučavanja na daljinu.“

B – *Švedsko pravo*

12. Iz poglavlja 6a. članaka 1. do 4. Zakona br. 200 iz 1994. o porezu na dodanu vrijednost [mervärdesskattelagen (1994:200)] proizlazi da dvoje ili više gospodarskih subjekata može biti smatrano jedinstvenim subjektom (PDV grupacija), a njihova aktivnost jedinstvenom aktivnošću. Stalna poslovna jedinica nekog gospodarskog subjekta može biti dijelom PDV grupacije samo ako se nalazi u Švedskoj. PDV grupacija može obuhvaćati samo subjekte koji su međusobno usko povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama. PDV grupacija osniva se odlukom o identifikaciji koju donosi Skatteverket na zahtjev članova grupacije. Te su odredbe donesene na temelju ovlasti iz članka 11. Direktive o PDV-u.

13. Poglavlje 5. članak 7. prvi podstavak tog zakona predviđa da se usluge iz drugog podstavka smatraju isporučenima na državnom području ako su isporučene iz države izvan Europske unije i ako je kupac subjekt kojemu je sjedište poslovnih aktivnosti u Švedskoj. Te usluge obuhvaćaju osobito usluge konzultanata i slične usluge te usluge isporučene elektroničkim putem koje se sastoje od održavanja programa na daljinu, nabave softvera i njihovog ažuriranja. Svrha je te odredbe provedba članka 56. Direktive o PDV-u.

14. Poglavlje 1. članak 2. prvi podstavak točka (1) navedenog zakona određuje da je bilo koja osoba koja obavlja nabavu ili isporuku iz članka 1. istog poglavlja obvezna platiti PDV za takvu transakciju. Iz istog članka 2. prvog podstavka točke (2) proizlazi da je kupac usluga iz poglavlja 5. članka 7. čiji je dobavljač strano poduzeće obvezan platiti PDV na to stjecanje. Svrha je tih odredbi provedba članaka 193. i 196. Direktive o PDV-u.

15. Prema poglavlju 1. članku 15. istog zakona stranim poduzećem smatra se subjekt koji u Švedskoj nema sjedište svojih poslovnih aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu kao ni prebivalište ili uobičajeno boravište.

III – **Glavni postupak i prethodna pitanja**

16. Skandia America Corporation društvo je osnovano u skladu s delawareskim pravom (Sjedinjene Američke Države) sa sjedištem poslovnih aktivnosti u Sjedinjenim Američkim Državama. Ono je dio osiguravajuće grupe Old Mutual čije društvo majka, Old Mutual plc, ima poslovni nastan u Ujedinjenoj Kraljevini. Tijekom poslovne godine 2007. i 2008. Skandia America Corporation na globalnoj razini preuzeo je ulogu društva za nabavu u grupi u odnosu na informatičke usluge. Skandia America Corporation preraspodijelio je te informatičke usluge stečene izvan grupe na različita društva ili podružnice grupe, među ostalim i na švedsku podružnicu.

17. Švedska podružnica registrirana je kao članica PDV grupacije osiguravajućeg društva Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) od 11. srpnja 2007. Njezina zadaća bila je preoblikovanje informatičkih usluga koje je isporučio Skandia America Corporation kako bi se dobio konačan proizvod, koji je nazvan informatička proizvodnja (IT proizvodnja). Zatim je navedena proizvodnja isporučena različitim društvima u grupi, članicama i nečlanicama PDV grupacije. Na svaku isporuku usluga između Skandia America Corporationa i njegove švedske podružnice ili između te podružnice i drugih društava u grupi dodana je provizija (*mark-up*) od 5% na cijenu. Skandia America Corporation i njegova švedska podružnica podijelili su troškove izdavanjem internih računa.

18. Budući da su isporuke usluga Skandia America Corporationa njegovoj švedskoj podružnici bile oporezive transakcije, Skatteverket je odlučio oporezovati ih PDV-om te da je Skandia America Corporation odgovoran za plaćanje PDV-a. S tim ciljem, Skatteverket je identificirao švedsku podružnicu kao poreznog obveznika PDV-a i oporezovao je nalazeći da ona predstavlja stalnu poslovnu jedinicu Skandia America Corporationa u Švedskoj.

19. Švedska podružnica Skandia America Corporationa podnijela je tužbu za poništenje te odluke pred sudom koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku nalazeći da ne postoji nikakav pravni temelj koji bi dopustio oporezivanje transakcije između glavne poslovne jedinice i njezine podružnice te koji bi identificirao podružnicu kao poreznog obveznika PDV-a istodobno s identifikacijom prema kojoj je podružnica već dio PDV grupacije.

20. Smatrajući kako Sud još nije odlučivao o navedenim pitanjima o PDV-u koja se postavljaju u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„(1) Kada usluge kupljene izvan grupe isporučuje glavna poslovna jedinica društva koje se nalazi u trećoj državi podružnici istog društva s poslovnim nastanom u državi članici i kada su za isporuke podružnici pripisani troškovi vanjskih kupnji, predstavljaju li navedene isporuke oporezive transakcije ako je podružnica članica PDV grupacije u navedenoj državi članici?

(2) U slučaju pozitivnog odgovora na prvo pitanje, treba li glavnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u trećoj državi smatrati poreznim obveznikom koji u skladu s odredbama članka 196. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost nema poslovni nastan u toj državi članici, na način da kupca treba oporezovati za te transakcije?“

IV – **Postupak pred Sudom**

21. Zahtjev za prethodnu odluku upućen je Sudu 7. siječnja 2013. Skandia America Corporation, Skatteverket, njemačka vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine te Europska komisija uputili su pisana očitovanja.

22. Sud je strankama 21. siječnja 2014. postavio sljedeće pitanje na koje treba odgovoriti tijekom rasprave:

„Primjenom članka 61. stavka 1. Poslovnika Suda, pozivaju se stranke odgovoriti na pitanje može li, uzimajući u obzir sudsku praksu vezanu za FCE Bank [EU:C:2006:196], podružnica društva iz treće države s poslovnim nastanom u državi članici predstavljati ‚osobu koja ima poslovni nastan na teritoriju te iste države članice' u smislu članka 11. Direktive o PDV-u."

23. Tijekom rasprave koja je održana 12. ožujka 2014. usmena očitovanja podnijeli su Skandia America Corporation, švedska, njemačka i vlada Ujedinjene Kraljevine te Komisija.

V – **Analiza**

A – *O prvom prethodnom pitanju*

24. Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku želi znati predstavljaju li, kada usluge kupljene izvan grupe isporučuje glavna poslovna jedinica društva s poslovnim nastanom u trećoj državi vlastitoj podružnici s poslovnim nastanom u državi članici i kada su za isporuke podružnici pripisani troškovi vanjskih kupnji, navedene isporuke transakcije koje podliježu PDV-u ako je podružnica članica PDV grupacije u navedenoj državi članici.

25. Drugim riječima, to pitanje odnosi se na problem primjenjivosti načela koja su proglašena u predmetu FCE Bank (EU:C:2006:196) kada je podružnica društva koje ima poslovni nastan u trećoj državi dio PDV grupacije u državi članici u kojoj ima poslovni nastan. U tom predmetu Sud je presudio da „stalnu poslovnu jedinicu koja nije poseban pravni subjekt u odnosu na društvo čiji je dio, s poslovnim nastanom u drugoj državi članici i kojoj društvo obavlja isporuke usluga ne treba smatrati poreznim obveznikom zbog troškova koji su joj pripisani na temelju navedenih isporuka"[4].

1. Argumenti stranaka

26. Skandia America Corporation i njemačka vlada smatraju da podružnica može biti dijelom PDV grupacije neovisno o glavnoj poslovnoj jedinici. Njemačka vlada posebno navodi kako se, upućujući na „osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju [države članice grupacije]", članak 11. Direktive o PDV-u primjenjuje na stalne poslovne jedinice stranih poreznih obveznika koji se nalaze na teritoriju te države članice.

27. Skandia America Corporation i njemačka vlada također nalaze da se načelo jedinstva poduzeća između glavne poslovne jedinice i podružnice, koje je proglašeno u presudi FCE Bank (EU:C:2006:196), isto tako primjenjuje kada je podružnica dio PDV grupacije. Prema njima, članak 11. Direktive o PDV-u ne daje državi članici pravo da glavnu poslovnu jedinicu i njezinu podružnicu umjetno podijeli na dvoje poreznih obveznika.

4 — Presuda FCE Bank (EU:C:2006, t. 41.).

28. S tim u vezi Skandia America Corporation smatra da njegova švedska podružnica ne raspolaže dostatnom autonomijom za djelovanje za svoj račun s vlastitom odgovornošću te za samostalno preuzimanje gospodarskih rizika za svoje aktivnosti na način da bi u smislu PDV-a postojao promet između nje i glavne poslovne jedinice. Iz razloga koji su navedeni u točkama 36. do 40. presude FCE Bank (EU:C:2006:196) i posebno činjenice da podružnica ne snosi gospodarske rizike vezane za izvršavanje aktivnosti poduzeća te ne raspolaže dotacijskim kapitalom, Skandia America Corporation nalazi kako njegova podružnica ne može biti smatrana poreznim obveznikom PDV-a zbog troškova koji su joj pripisani na temelju preoblikovanja informatičkih usluga stečenih izvan grupe.

29. Njemačka vlada nalazi da učinci načela jedinstva poduzeća važe samo za poslovne jedinice istog pravnog subjekta i, u okviru oporezivanja PDV grupacija, samo za članove grupacije koji imaju sjedište u državi članici grupacije. Prema njemačkoj vladi, iz toga proizlazi da interne isporuke između različitih pravnih subjekata koji pripadaju nekoj PDV grupaciji nisu oporezive u svrhu PDV-a ako su ograničene na transakcije u kojima sudjeluju samo poslovne jedinice (uključujući glavne poslovne jedinice) koje se nalaze u državi članici PDV grupacije. Posljedica je toga da su isporuke oporezive u svrhu PDV-a ako jedna od stranaka koje sudjeluju u isporuci ima poslovnu jedinicu (uključujući i glavnu poslovnu jedinicu) koja se ne nalazi u državi članici PDV grupacije.

30. Vlada Ujedinjene Kraljevine jednako tako smatra da je u ovom slučaju primjenjivo načelo koje je Sud proglasio u presudi FCE Bank (EU:C:2006:196) i da isporuka usluga koja je izvršena između glavne poslovne jedinice i podružnice nije oporeziva.

31. Međutim, vlada Ujedinjene Kraljevine, protivno Skandia America Corporationu i njemačkoj vladi, nalazi da podružnica sama po sebi ne može biti dijelom PDV grupacije. Vlada Ujedinjene Kraljevine oslanja se na tekst članka 11. Direktive o PDV-u koji se odnosi na „*osobe koje imaju poslovni nastan* na teritoriju [te] države članice [gdje je osnovana PDV grupacija] koje *su pravno samostalne*“ [5].

32. Vlada Ujedinjene Kraljevine smatra da pojam „osoba koje imaju poslovni nastan“ treba shvatiti kao cjelokupnost pravne osobe čiji je dio predmetna podružnica i zaključuje kako u ovom slučaju ta „osoba“ treba biti Skandia America Corporation, koji ima poslovni nastan u Švedskoj preko svoje podružnice, a ne podružnica kao takva.

33. Skatteverket, švedska vlada i Komisija protive se takvim tumačenjima članaka 9. i 11. Direktive o PDV-u. Iako ne osporavaju načelo koje je proglasio Sud u presudi FCE Bank (EU:C:2006:196), Skatteverket, švedska vlada i Komisija smatraju da ono nije primjenjivo kada je samo podružnica primljena u PDV grupaciju. S druge strane, oni smatraju da integracija podružnice u PDV grupaciju ima za posljedicu to da na temelju načela o jedinstvenom poreznom obvezniku iz članka 11. Direktive o PDV-u sama podružnica više nije dio istog poreznog obveznika kao glavna poslovna jedinica.

34. U potporu svojem stajalištu, Skatteverket, švedska vlada i Komisija posebno citiraju presudu Ampliscientifica i Amplifin u kojoj je Sud presudio da „provedba režima iz članka [11. Direktive o PDV-u] znači da nacionalni propisi doneseni na temelju te odredbe dopuštaju osobama, posebno društvima s vezama na financijskom, gospodarskom i organizacijskom planu, da ih se prestane smatrati posebnim poreznim obveznicima PDV-a te da ih se smatra jedinstvenim poreznim obveznikom [6]“.

35. Skatteverket, švedska vlada i Komisija pozivaju se na načelo jedinstvenog poreznog obveznika kako bi naveli da integracija podružnice u PDV grupaciju u svrhu PDV-a ima za učinak to da postoji isporuka usluga između dvoje poreznih obveznika, odnosno glavne poslovne jedinice Skandia America Corporationa i PDV grupacije, uključujući njegovu podružnicu.

5 — Istaknuo autor.

6 — Presuda Ampliscientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, t.19.). Istaknuo autor.

36. U vezi s mogućnošću integracije podružnice društva u PDV grupaciju bez integriranja glavne poslovne jedinice, Komisija smatra da pojmovi „osoba koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice“ sadržani u članku 11. Direktive o PDV-u trebaju biti tumačeni na način kako je to Komisija navela u svojem priopćenju Vijeću i Parlamentu u vezi s mogućnošću PDV grupacije iz članka 11. Direktive 2006/112 o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: priopćenje) [7].

37. Prema tom priopćenju, ti pojmovi znače da su iz integracije u PDV grupaciju isključene podružnice s poslovnim nastanom u inozemstvu koje čine dio pravnih subjekata s poslovnim nastanom u državi članici PDV grupacije. *A contrario*, u PDV grupaciju mogu biti uključene podružnice s poslovnim nastanom na teritoriju države članice PDV grupacije koje čine dio pravnih subjekata s poslovnim nastanom u inozemstvu.

38. Skatteverket, švedska vlada i Komisija isto tako smatraju da integracija predmetne švedske podružnice u PDV grupaciju ne dovodi u pitanje načelo proglašeno u presudi FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Ocjena

39. Polazište moje analize jest tekst članka 11. Direktive o PDV-u, prema kojem „sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama“.

40. Kao što to sugerira pitanje koje je Sud postavio tijekom rasprave, najprije je potrebno utvrditi može li jedna podružnica kao takva biti dio PDV grupacije u državi članici u kojoj ima poslovni nastan, odnosno da u istu grupaciju nije uključeno društvo čiji je dio i koje nema poslovni nastan u toj državi članici. Drugim riječima, potrebno je utvrditi može li se švedska podružnica Skandia America Corporationa smatrati „osobom“ s poslovnim nastanom na švedskom teritoriju u smislu članka 11. Direktive o PDV-u.

41. Taj pojam već je bio predmet analize Suda u predmetu Komisija/Irska [8], iako se ta analiza odnosila na znatno specifičnije pitanje, odnosno označava li pojam „osobe“ koji je korišten u članku 11. Direktive o PDV-u „poreznog obveznika“ u smislu članka 9. te direktive.

42. Suprotno onomu što su švedska i njemačka vlada isticale tijekom rasprave, nalazeći da osobe koje nisu porezni obveznici mogu biti uključene u PDV grupaciju [9], Sud nije dopustio uključivanje podružnica u PDV grupaciju neovisno o njihovoj glavnoj poslovnoj jedinici.

43. Naime, činjenica da je u presudi Komisija/Irska (EU:C:2013:217) Sud presudio da „osoba“ ne označava „poreznog obveznika“ znači samo da više osoba koje same po sebi nisu porezni obveznici može stvarajući PDV grupaciju zajedno predstavljati „jedinstvenog poreznog obveznika“ u smislu članka 9. Direktive o PDV-u odnosno onoga koji „samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti“. Dakle, u presudi Komisija/Irska Sud nije definirao pojam „osobe“ koji je korišten u članku 11. Direktive o PDV-u.

7 — COM (2009) 325 final, t. 3.3.2.

8 — Presuda Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217). Vidjeti također presude: Komisija/Švedska (C-480/10, EU:2013:263); Komisija/Nizozemska (C-65/11, EU:C:2013:265; Komisija/Finska (C-74/11, EU:C:2013:266), Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-86/11, EU:C:2013:267) i Komisija/Republika Češka (C-109/11, EU:C:2013:269).

9 — Presuda Komisija/Irska (EU:C:2013:217, t. 50.).

44. Ističem terminološku razliku iz članaka 9. i 11. Direktive o PDV-u. Članak 9. odnosi se na „svaku osobu koja samostalno provodi […] gospodarsku aktivnost“ [10], dok se članak 11. odnosi na „osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju [te] države članice [gdje je osnovana PDV grupacija] koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama“ [11].

45. Nalazim da ta razlika pokazuje da je polje primjene *ratione personae* članka 11. znatno uže od polja primjene članka 9. Dakle, pojam „osobe“ može biti shvaćen samo u svom uobičajenom značenju, kao „osobe koja ima pravnu osobnost“ [12], odnosno fizičke ili pravne osobe, što je već znatno ograničenije nego što je to „svaka osoba“. Ta razlika prikazana je u presudi Heerma, gdje je Sud presudio da pojam poreznog obveznika ne uključuje samo fizičke i pravne osobe već i subjekte lišene pravne osobnosti poput jednog društva osnovanog u skladu s nizozemskim pravom [13]. Ne smatram da bi takvo tumačenje bilo moguće da se članak 9. također odnosi na „osobu“.

46. Sukladno tome, kao što to nalazi vlada Ujedinjene Kraljevine, da bi subjekt mogao pristupiti PDV grupaciji, on mora biti posebna „osoba“, što s podružnicom nije slučaj.

47. Osim toga, glavna poslovna jedinica i njezina podružnica koji su ujedinjeni u okviru jedne pravne osobe ne mogu oboje biti porezni obveznici PDV-a.

48. Naime, kako je to objasnio nezavisni odvjetnik Léger u točki 56. svojeg mišljenja u predmetu FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), „uz rezervu konzultiranja Odbora za PDV iz članka [11.] [Direktive o PDV-u], svaka država članica ima mogućnost smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na teritoriju države koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama. Kao što to navodi vlada Ujedinjene Kraljevine, ova bi odredba *a contrario* mogla značiti da ista pravna osoba može predstavljati samo jednog poreznog obveznika“.

49. Zaključak prema kojem podružnica kao takva ne može pristupiti PDV grupaciji a da u istu grupaciju nije uključeno i društvo čiji je ona dio u potpunom je suglasju s presudom FCE Bank (EU:C:2006:196), što nijedna stranka ne osporava. U toj presudi Sud je odlučio da je „isporuka oporeziva samo kada između dobavljača i primatelja postoji pravni odnos u okviru kojega se razmjenjuju uzajamne činidbe“ [14]. Sud je presudio da podružnica ne obavlja neovisnu poslovnu aktivnost jer sama ne snosi gospodarske rizike vezane za izvršavanje aktivnosti poduzeća čiji je dio [15]. Sud je, dakle, došao do zaključka da podružnica koja nije poseban pravni subjekt u odnosu na društvo čiji je dio ne treba biti smatrana poreznim obveznikom neovisno o tom društvu [16].

50. Nadalje, Skatteverket, švedska vlada i Komisija sugeriraju da se presuda FCE Bank (EU:C:2006:196) ne može primjenjivati na situaciju u kojoj je podružnica dio PDV grupacije jer svojom pripadnošću toj grupaciji ona prestaje biti dijelom društva poreznog obveznika i postaje dijelom drugog poreznog obveznika, odnosno PDV grupacije.

10 — Istaknuo autor.

11 — Istaknuo autor.

12 — Comu, G., Vocabulaire juridique, 9e éd., PUF, Paris, 2011., str. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

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

15 — *Ibidem* (t. 35. do 41.).

16 — *Ibidem* (t. 41.).

51. Komisija se uvelike oslanja na svoje priopćenje u kojemu je navela da članak 11. treba biti tumačen u skladu s načelima teritorijalnosti i porezne suverenosti [17], prema kojima porezna vlast svake države članice ne može prelaziti granice njezinog teritorija. Sukladno tome, Komisija navodi da dijelom PDV grupacije u državi članici koja je to omogućila mogu biti samo poduzeća čije se sjedište poslovnih aktivnosti nalazi na teritoriju te države članice ili pak stalne poslovne jedinice tih poduzeća ili stranih poduzeća koja se isto tako nalaze na tom teritoriju.

52. Smatram kako tekst Direktive o PDV-u i sudska praksa Suda ne dopuštaju takav pristup. Osim toga, prema samoj Komisiji, njezin stav „može se na prvi pogled činiti nespojivim s presudom FCE Bank (EU:C:2006:196)“ [18]. Protivno analizi Komisije, činjenica da ta presuda ne sadržava nikakve reference na situaciju PDV grupacija ne opravdava to da podružnica kao takva može pristupiti PDV grupaciji.

53. Štoviše, argument Komisije prema kojem podružnica koja čini dio PDV grupacije postaje dio drugog poreznog obveznika ne odgovara na prethodno pitanje odnosno može li podružnica kao takva pristupiti PDV grupaciji.

54. Činjenica da je isporuka usluga između glavne poslovne jedinice i podružnice izvršena uz naplatu nema nikakvog utjecaja. Kao što je to Sud već presudio u svojoj presudi FCE Bank, „postojanje sporazuma o podjeli troškova [je] isto tako element koji nije relevantan za ovaj predmet s obzirom na to da takav sporazum nisu ispregovarale neovisne stranke [19]. Štoviše, kao što je to prihvatio Skandia America Corporation, radi se o utvrđivanju cijene i podjeli troškova na temelju internih odluka društva koje posebno služe određivanju pogodnosti stalne poslovne jedinice [20].

55. Osim toga, švedska i njemačka vlada tijekom rasprave su se pozivale na točku 33. presude Crédit Lyonnais u kojoj je Sud presudio da „za društvo koje ima sjedište u državi članici i stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici treba smatrati kao da ima poslovni nastan u toj drugoj državi članici za aktivnosti koje ondje obavlja“ [21].

56. Međutim, iako se taj odlomak odnosi na povrat PDV-a kroz odbitak ili kroz naknadu, a ne stvaranjem PDV grupacije, to nikako ne dopušta pristupanje podružnice PDV grupaciji neovisno o glavnoj poslovnoj jedinici. Ne čini mi se ni da podržava suprotno stajalište koje zastupaju švedska i njemačka vlada odnosno uključivanje cijelog društva u PDV grupaciju zbog činjenice da je predmetno društvo zbog svoje stalne poslovne jedinice u državi članici PDV grupacije, „osoba s poslovnim nastanom na teritoriju te države članice“ u smislu članka 11. Direktive o PDV-u.

57. Konačno, kao posljednji, ali ne najmanje bitan element, tvrdnja Skandia America Corporationa prema kojoj švedska podružnica kao takva može biti dijelom PDV grupacije, u vezi s primjenom načela sadržanog u presudi FCE Bank (EU:C:2006:196), za posljedicu bi imala to da ne bi bile oporezive ni isporuke između američke glavne poslovne jedinice i njezine švedske podružnice ni isporuke između te podružnice i drugih članica PDV grupacije.

17 — COM (2009) 325 *final*, t. 3.3.2.1.

18 — *Ibidem*, t. 3.3.2.2.

19 — (EU:C:2006:196, t. 40.). U točki 41. Sud je naveo da podružnica ne može biti „smatrana poreznim obveznikom *zbog troškova koji su joj pripisani na temelju navedenih isporuka*“. Istaknuo autor.

20 — U tom smislu vidjeti isto tako t. 65 i 66. mišljenja nezavisnog odvjetnika Légera u predmetu FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 — (C-388/11, EU:C:2013:541).

58. Isti rezultat, posebno zanimljiv u području osiguranja gdje se primjenjuje izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 135. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u, dakle kada nema odbitka, može rezultirati jedino primjenom dvaju nespojivih pravila. Podružnica ne može istodobno s društvom kojemu pripada predstavljati jedinstvenog gospodarskog subjekta u svrhu PDV-a na temelju presude FCE Bank (EU:C:2006:196) i u istu svrhu PDV-a biti odvojena od tog društva čineći jedini dio PDV grupacije.

59. Dodajem da članak 11. drugi podstavak Direktive o PDV-u dopušta državama članicama „donijeti sve potrebne mjere za sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza pomoću ove odredbe“. Sud je isto tako i na opći način priznao da je borba protiv poreznih utaja i mogućih zloporaba cilj koji Direktiva o PDV-u priznaje i podržava [22].

3. Zaključak

60. S obzirom na prethodna razmatranja, smatram da je, u skladu s člankom 11. Direktive o PDV-u, nezakonita odluka Skatteverketa kojom dopušta švedskoj podružnici Skandia America Corporationa kao takvoj biti u PDV grupaciji osiguravajućeg društva Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ).

61. S obzirom na posljedice te nezakonitosti koje mora utvrditi sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, ovdje moraju biti predstavljene četiri hipoteze prema sljedećem redoslijedu.

4. Posljedice nezakonitosti

a) Odbacuje se odluka o integraciji podružnice u PDV grupaciju

62. Prema toj hipotezi podružnica nije dio PDV grupacije. Posljedica je toga to da isporuke koje su izvršene između glavne poslovne jedinice Skandia America Corporationa i njezine švedske podružnice nisu oporezive u svrhu PDV-a, na temelju načela koja je Sud proglasio u presudi FCE Bank (EU:C:2006:196).

63. Suprotno tome, isporuke usluga između švedske podružnice Skandia America Corporationa i predmetne PDV grupacije oporezive su u svrhu PDV-a koji duguje Skandia America Corporation na temelju članka 193. Direktive o PDV-u prema kojem „porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV […]“ [23].

b) Odluka o integraciji podružnice u PDV grupaciju predmet je usklađenog tumačenja

64. U toj hipotezi sud koji je uputio zahtjev odluku o integraciji podružnice u PDV grupaciju može tumačiti u smislu da je ona usklađena s pravom Unije, nalazeći da je zahtjev za pridruživanje PDV grupaciji mogao uputiti samo Skandia America Corporation kao takav na način da se pridruži u cijelosti.

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

23 — Članak 196. Direktive o PDV-u, koji u vezi s člankom 56. Direktive o PDV-u nameće primatelju usluga obvezu plaćanja PDV-a, u ovom se slučaju ne primjenjuje jer predmetne usluge nisu „isporučene poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u [Uniji] ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavljač“. PDV grupacija kao primatelj usluga ima poslovni nastan u Švedskoj, gdje isto tako ima poslovni nastan putem svoje švedske podružnice predmetni primatelj usluga odnosno Skandia America Corporation. Dakle, primjenjuje se članak 43. te direktive, prema kojem „mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti *ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga*“. Istaknuo autor.

65. Treba utvrditi može li društvo osnovano u skladu s pravom treće države, u ovom slučaju Sjedinjenih Američkih Država, koje ima stalnu poslovnu jedinicu u državi članici, u ovom slučaju u Kraljevini Švedskoj, biti integrirano u PDV grupaciju osnovanu u toj državi članici.

66. Nalazim, kao što to smatra vlada Ujedinjene Kraljevine, da tekst članka 11. Direktive o PDV-u, koji se odnosi na „osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju [države članice gdje je grupacija osnovana]“, dopušta takvom društvu koje ima stalnu poslovnu jedinicu na teritoriju države članice da u cijelosti pristupi PDV grupaciji osnovanoj u toj državi članici.

67. Takvo tumačenje pojmova „osoba koje imaju poslovni nastan“ u skladu je ne samo s pojmom poslovne jedinice u smislu prava Unije već i s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, prema kojem „podliježu PDV-u […] *uz naknadu usluga na teritoriju određene države članice* koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav“ [24]. „Mjesto isporuke usluga“ je prema općem pravilu članka 43. „mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti *ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga*, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta“ [25].

68. U ovom slučaju America Skandia Corporation ima stalnu poslovnu jedinicu u Švedskoj iz koje su isporučene predmetne usluge. Dakle, može se smatrati da, iako je osnovan u Sjedinjenim Američkim Državama, Skandia America Corporation osoba je s poslovnim nastanom u Švedskoj u smislu članka 11. Direktive o PDV-u.

69. U tom slučaju isporuke koje su izvršene između glavne poslovne jedinice Skandia America Corporationa i njezine švedske podružnice nisu oporezive u svrhu PDV-a na temelju načela ustanovljenih presudom FCE Bank (EU:C:2006:196).

70. Nasuprot tome, isporuke usluga koje su izvršene između PDV grupacije (uključujući Skandia America Corporation) kao kupca i njezinog dobavljača (koji može imati poslovni nastan u državi članici koja nije Kraljevina Švedska ili u trećoj zemlji) koji nije dio grupe Skandia America Corporationa oporezive su u svrhu PDV-a budući da se radi o „isporukama usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav“ u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

71. Točnije, radi se o isporukama usluga „[…] na teritoriju određene države članice“ jer se u ovoj hipotezi primjenjuje članak 56. budući da se radi o slučaju elektronički isporučenih usluga iz tog članka (stavak 1. točka (k)). Odstupajući od općeg pravila članka 43. Direktive o PDV-u, članak 56. stavak 1. određuje da „mjesto isporuke [predmetnih] usluga […] kupcima s poslovnim nastanom u [Uniji] ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavljač, je mjesto gdje kupac ima sjedište poslovne aktivnosti“. U ovom slučaju predmetne usluge isporučene su PDV grupaciji koja ima poslovni nastan u Švedskoj i izvan zemlje u kojoj je dobavljač koji može imati poslovni nastan u nekoj trećoj zemlji ili u državi članici koja nije Kraljevina Švedska.

72. Još ostaje odrediti osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a. Članak 196. te direktive određuje da „PDV je obvezna plaćati svaka porezna osoba primatelj usluga iz članka 56“. Iz te odredbe proizlazi da je PDV obvezna plaćati PDV grupacija kao primatelj usluga.

24 — Istaknuo autor.

25 — Istaknuo autor.

c) Ni Skandia America Corporation ni podružnica nisu dijelovi PDV grupacije

73. Kao što je to navela švedska vlada tijekom rasprave, integracija neke osobe u PDV grupaciju temelji se na njezinoj slobodnoj volji da joj pristupi i odobrenju Skatteverketa. Skandia America Corporation možda ne bi podnio zahtjev za integraciju u PDV grupaciju da je znao da Skatteverket ne dopušta integraciju njegove jedine podružnice. Dakle, nalazim pravilnim da predmetnu odluku o integraciji švedske podružnice Skandia America Corporationa u PDV grupaciju ne treba tumačiti na način da je Skandia America Corporation u cijelosti postao članom grupacije, osim ako je to njegova volja.

74. Ako to nije slučaj, posljedice vezane za PDV koje su primjenjive na prvu hipotezu jednako se tako primjenjuju na ovaj slučaj [26].

d) Odluka Skatteverketa o oporezivanju PDV-om isporuka usluga Skandia America Corporationa njegovoj švedskoj podružnici opravdana je nastojanjima za sprečavanje izbjegavanja poreza (članak 11. stavak 2. Direktive o PDV-u)

75. Ovu hipotezu treba podržati ako, kao što to je to naveo Skandia America Corporation tijekom rasprave, iz razloga vezanih za nacionalno pravo, odluka o primanju švedske podružnice Skandia America Corporationa u PDV grupaciju ne može više biti ni odbačena ni tumačena na način opisan u drugoj i trećoj hipotezi. U tom slučaju osporavana odluka Skatteverketa može se temeljiti na članku 11. drugom podstavku Direktive o PDV-u koji dopušta državi članici koja koristi mogućnost osnivanja PDV grupacije da „donese sve potrebne mjere za sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza pomoću ove odredbe“.

76. Kao što sam to naveo u točkama 57. i 58. ovog mišljenja, integracija jedine švedske podružnice Skandia America Corporationa u PDV grupaciju, u vezi s primjenom načela sadržanog u presudi FCE Bank (EU:C:2006:196), za posljedicu ima to da isporuke između američke glavne poslovne jedinice i njezine švedske podružnice nisu oporezive u svrhu PDV-a, kao što ni isporuke između te podružnice i drugih članica PDV grupacije nisu više oporezive na temelju članka 11. Direktive o PDV-u. Ovaj postupak dovodi do rezultata koji zakonodavac Unije nije želio odnosno do neoporezivanja predmetnih isporuka usluga.

77. Dakle, prema takvoj hipotezi PDV-om treba oporezovati transakcije između glavne poslovne jedinice Skandia America Corporationa i njezine švedske podružnice, pri čemu bi primjenom članaka 56. i 196. Direktive o PDV-u, kao što je to navela Komisija, porez bila dužna platiti PDV grupacija kao kupac usluga [27].

78. Napominjem da su u svim četirima hipotezama isporuke usluga oporezive PDV-om.

79. Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 11. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se podružnica društva osnovanog u skladu sa zakonodavstvom treće države ne može neovisno o tom društvu primiti u PDV grupaciju osnovanu u državi članici u kojoj podružnica ima poslovni nastan. Isporuke usluga koje su izvršene između glavne poslovne jedinice i podružnice ne predstavljaju oporezivu transakciju u svrhe PDV-a, za razliku od isporuka usluga koje su izvršene između podružnice i njezinih klijenata koji jesu ili nisu članovi PDV grupacije.

26 — Vidjeti točke 62. i 63. ovog mišljenja.

27 — Za iscrpniju analizu vidjeti točke 81. do 87. ovog mišljenja.

B – *O drugom prethodnom pitanju*

80. Podredno, ako Sud presudi da, kada usluge koje su kupljene izvan grupe isporučuje glavna poslovna jedinica društva koja se nalazi u trećoj državi u odnosu na podružnicu istog društva koja ima poslovni nastan u državi članici i koja je dio PDV grupacije osnovane u toj državi članici i kada su za isporuke podružnici pripisani troškovi vanjskih kupnji, navedene isporuke predstavljaju oporezive transakcije u svrhu PDV-a, treba odgovoriti na drugo pitanje suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku.

81. Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku želi znati treba li se glavna poslovna jedinica tog društva smatrati „poreznim obveznikom, koji u skladu s odredbama članka 196. Direktive [o PDV-u] nema poslovni nastan u toj državi članici, na način da kupca treba oporezovati za te transakcije“.

82. Prema Skandia America Corporationu i Komisiji, u hipotezi u kojoj su isporuke između glavne poslovne jedinice i podružnice oporezive PDV je, na temelju članka 196. Direktive o PDV-u prema kojem je PDV obvezna platiti svaka porezna osoba primatelj usluga iz članka 56. te direktive, obvezna platiti PDV grupacija.

83. Prema Skandia America Corporationu i Komisiji, u situaciji u kojoj je stalna poslovna jedinica koja pripada poreznom obvezniku koji ima sjedište u inozemstvu pristupila PDV grupaciji u državi članici u kojoj je osnovana navedena grupacija, valja smatrati da ta poslovna jedinica ne postoji sa stajališta PDV-a izvan njezine pripadnosti toj grupaciji. Komisija, dakle, sugerira teleološko tumačenje članka 196. Direktive o PDV-u, što bi dovelo do zaključka da Skandia America Corporation treba smatrati poreznim obveznikom koji nema poslovni nastan u predmetnoj državi članici i da je PDV obvezna platiti PDV grupacija kao primatelj usluga iz članka 56. Direktive o PDV-u.

84. S druge strane, Skatteverket nalazi da u ovom slučaju nisu ispunjeni uvjeti iz članka 196. Direktive o PDV-u jer predmetni dobavljač usluga odnosno Skandia America Corporation preko svoje švedske podružnice ima poslovno sjedište u istoj državi kao i primatelj usluga odnosno u Švedskoj. Skatteverket tako smatra kako činjenica da je švedska podružnica Skandia America Corporationa uključena u švedsku PDV grupaciju nije smetnja tomu da se smatra da je to društvo porezni obveznik s poslovnim nastanom u Švedskoj. Iz toga prema Skatteverketu proizlazi da je Skandia America Corporation porezni obveznik PDV-a na temelju članka 193. Direktive o PDV-u.

85. Nisam uvjeren u stajalište Skatteverketa. Podsjećam da se drugo pitanje postavlja samo u slučaju ako su, nakon odgovora na prvo pitanje, transakcije između glavne poslovne jedinice Skandia America Corporationa i njezine švedske podružnice oporezive. To znači da se švedska podružnica više ne može smatrati poslovnom jedinicom dobavljača usluga, već da je dio primatelja usluga odnosno PDV grupacije. Dakle, dijelim stajalište Skandia America Corporationa i Komisije da je prema takvoj hipotezi PDV obvezna platiti PDV grupacija primjenom članka 196. Direktive o PDV-u.

86. Taj zaključak Skatteverketu se može činiti neshvatljivim jer Skandia America Corporation očito ima poslovni nastan u Švedskoj preko svoje švedske podružnice, ali on se može shvatiti ako se prihvati stajalište Skatteverketa prema kojem se sudska praksa u slučaju FCE Bank (EU:C:2006:196) ne primjenjuje kada je podružnica dio PDV grupacije! Nalazim kako ova protuslovlja predstavljaju dodatni argument da se ne prihvati stajalište Skatteverketa i Komisije o prvom pitanju.

87. Dakle, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 196. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, kada je glavna poslovna jedinica društva koja se nalazi u trećoj državi dobavljač-porezni obveznik koji nema poslovno sjedište u državi članici u kojoj društvo ima podružnicu, za predmetne isporuke u skladu s člankom 56. te direktive treba oporezovati primatelja usluga odnosno PDV grupaciju čiji je dio ta podružnica.

VI – **Zaključak**

88. Dakle, predlažem da Sud na prethodna pitanja Förvaltningsrätten i Stockholm odgovori:

– najprije

1. Članak 11. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se podružnica društva osnovanog u skladu sa zakonodavstvom treće države ne može neovisno o tom društvu primiti u grupaciju koju čini nekoliko društava koja se smatraju jedinstvenim obveznikom poreza na dodanu vrijednost, a koja je osnovana u državi članici u kojoj podružnica ima poslovni nastan. Isporuke usluga koje su izvršene između glavne poslovne jedinice i podružnice ne predstavljaju oporezive transakcije u svrhe poreza na dodanu vrijednost, za razliku od isporuka usluga koje su izvršene između podružnice i njezinih klijenata koji jesu ili nisu članovi te grupacije.

– podredno

„2. Članak 196. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, kada je glavna poslovna jedinica društva koja se nalazi u trećoj državi dobavljač-porezni obveznik koji nema poslovno sjedište u državi članici u kojoj društvo ima podružnicu, za predmetne isporuke u skladu s člankom 56. te direktive treba oporezovati primatelja usluga odnosno grupaciju koju čini nekoliko društava koja se smatraju jedinstvenim poreznim obveznikom poreza na dodanu vrijednost, a čiji je dio ta podružnica.“