



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

11 март 2021 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 9 — Данъчнозадължено лице — Понятие — Член 11 — ДДС група — Централна и клон на дружество, установени в две различни държави членки — Централна, част от ДДС група, в която не влиза клонът — Централна, която предоставя услуги на клона и му начислява разходите за тях“

По дело C-812/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) с акт от 24 октомври 2019 г., постъпил в Съда на 4 ноември 2019 г., в рамките на производство по дело

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,

срещу

Skatteverket,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: А. Kumin, председател на състава, Т. von Danwitz (докладчик) и Р. G. Xuereb, съдии,

генерален адвокат: Е. Танчев,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, от Т. Karlsson,
- за Skatteverket, от К. Alvesson, в качеството на представител,
- за датското правителство, от J. Nymann-Lindgren, М. P. Jespersen и М. S. Wolff, в качеството на представители,
- за френското правителство, от Е. Toutain и Е. de Moustier, в качеството на представители,

* Език на производството: шведски.

- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от P. Gentili, avvocato dello Stato,
- за Европейската комисия, от R. Lyal, K. Simonsson и G. Tolstoy, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, член 9, параграф 1 и член 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Danske Bank A/S, Danmark, Sverige filial, шведски клон на датското дружество Danske Bank A/S, и Skatteverket (данъчна администрация, Швеция) по повод на данъчно становище, издадено от Skatterättsnämnden (Комисия по данъчно право, Швеция) относно Mervärdesskattelagen (1994:200) (Закон за данъка върху добавената стойност (1994:200)).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС предвижда:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

- 4 Член 9, параграф 1 от тази директива предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещь с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Съгласно член 11 от посочената директива:

„След консултиране с Консултативния комитет по данък върху добавената стойност (наричан по-долу „Комитет по ДДС“), всяка държава членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице всички лица, установени на територията на тази държава членка, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки.

Дадена държава членка, упражняваща правото на избор, предвиден[о] в първ[а] [алинея], може да приеме всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данъци чрез използването на настоящата разпоредба“.

Датската правна уредба

6 В Дания член 11 от Директивата за ДДС е транспониран с член 47, параграф 4 от Lov om merværdiafgift (Закон за данъка върху добавената стойност). Тази разпоредба разрешава по-специално няколко данъчнозадължени лица, които имат един и същ собственик, да регистрират датска ДДС група. От същия параграф следва също, че групата може да се отнася само до предприятия, които са установени в Дания, така че централа или клон може да стане член на датска ДДС група единствено ако представлява постоянни обекти на датска територия.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 7 Danske Bank е дружество с централа в Дания. То упражнява дейността си в Швеция посредством клон, Danske Bank, Danmark, Sverige filial, дъщерно дружество, установено в последната държава членка. Централата на Danske Bank е част от датска ДДС група (наричана по-нататък „разглежданата датска ДДС група“), създадена съгласно датската правна уредба, която транспонира член 11 от Директивата за ДДС. Шведският клон не участва в шведска ДДС група.
- 8 Danske Bank използва информационна платформа в рамките на своята дейност в скандинавските страни. Тази платформа до голяма степен е обща за всички обекти на това дружество. Централата на Danske Bank начислява на шведския клон разходите му по използване на платформата за неговата дейност в Швеция.
- 9 Отправената от шведския клон на Danske Bank молба за данъчно становище до Комисията по данъчно право има за предмет по-специално да се определи дали обстоятелството, че централата на Danske Bank е част от датска ДДС група, означава, че за целите на прилагането на Закона за данъка върху добавената стойност (1994:200) тази група трябва да се счита за отделно данъчнозадължено лице спрямо клона. Последният иска също да се установи дали предоставяните от ДДС групата услуги, разходите за които са му начислени, трябва да се считат за извършени доставки за целите на ДДС, и дали трябва да плати ДДС в Швеция като получател на услуги.
- 10 Със становището си от 23 ноември 2018 г. Комисията по данъчно право установява, че разглежданата датска група по ДДС, част от която е централата на Danske Bank, от една страна, и шведският клон на това дружество, от друга страна, трябва да се считат за две отделни данъчнозадължени лица. Като се присъединила към разглежданата датска ДДС група в съответствие с датската правна уредба, за целите на ДДС, централата на Danske Bank се е отделила от шведския си клон. Посочената комисия констатира също, че услугите, предоставяни от централата на Danske Bank, разходите за които са начислени на шведския клон, трябва да се считат за доставки на услуги за целите на ДДС.

- 11 Шведският клон на Danske Bank оспорва данъчното становище на Комисията по данъчно право пред Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция), като твърди, че централата на Danske Bank и този клон трябва да се считат за едно и също данъчнозадължено лице и че услугите, предоставени на този клон от централата, не трябва да се считат за доставки за целите на ДДС. Посоченият клон изтъква, че не е упражнявал независима икономическа дейност и не е участвал в ДДС група в Швеция, така че не можело да бъде отделен от разглежданата централа.
- 12 Данъчната администрация иска посоченото становище да бъде потвърдено. Тя твърди, че съгласно датската правна уредба само обектите в Дания могат да станат членове на датска ДДС група. Следователно шведският клон на Danske Bank не бил част от тази група, поради което той и централата на това дружество не можело да се считат за едно-единствено данъчнозадължено лице.
- 13 Запитващата юрисдикция отбелязва, че са възможни две тълкувания на релевантните разпоредби. Първото възможно тълкуване на тези разпоредби е да се приеме, в съответствие със съдебната практика, установена с решение от 23 март 2006 г., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), че шведският клон, който не е независим от централата на Danske Bank и не е част от ДДС група в Швеция, и посочената централа са едно и също данъчнозадължено заедно, дори ако последната е член на датска ДДС група. Второто възможно тълкуване е да се приеме, че с присъединяването си към разглежданата датска ДДС група, за целите на ДДС, централата на Danske Bank се е отделила от данъчнозадълженото лице, което се счита, че представляват заедно с шведският клон по отношение на сделките, извършени между тях.
- 14 Така в решение от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), Съдът вече бил постановил, че клон, който не е независим от централата на чуждестранно дружество, но участва в ДДС група в държава членка, образува едно-единствено данъчнозадължено лице с членовете на тази група, така че услугите, които централата му предоставя възмездно, трябва да се считат за извършени не в полза на клона, а на ДДС групата. Следователно ставало въпрос за сделки между две отделни данъчнозадължени лица. Това решение обаче се отнасяло до хипотеза, при която клонът е част от ДДС група, докато по настоящото дело централата е част от такава група.
- 15 Запитващата юрисдикция се позовава и на Насоките, приети след от 105-ото заседание на Комитета по ДДС от 26 октомври 2015 г., съгласно които той е приел с голямо мнозинство, че в случай като този, с който е сезирана, установената в една държава членка ДДС група, към която принадлежи централата, и клонът в друга държава членка трябва да се считат за две отделни данъчнозадължени лица.
- 16 При тези обстоятелства Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Представлява ли независимо данъчнозадължено лице шведският клон на банка, установена в друга държава членка, когато централата на банката предоставя услуги на клона и му начислява разходите за тях, ако тази централа е част от ДДС група в другата държава членка, докато шведският клон не е член на нито една шведска ДДС група?“

По преюдициалния въпрос

- 17 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 9, параграф 1 и член 11 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че за целите на ДДС централата на дружество, която се намира в една държава членка и е част от ДДС група, създадена въз основа

- на посочения член 11, и клонът на това дружество, установен в друга държава членка, трябва да се считат за отделни данъчнозадължени лица, когато централата предоставя на посочения клон услуги и му начислява разходите за тях.
- 18 За отговора на този въпрос следва да се припомни, че съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС подлежат на облагане с ДДС доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
 - 19 Съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от посочената директива „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.
 - 20 Що се отнася до доставка между централата на дружество, намираща се в една държава членка, и негов клон, намиращ се в друга държава членка, Съдът е постановил, че такава доставка подлежи на облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации. При липса на правоотношение между клоната и неговата централа, които заедно са едно данъчнозадължено лице, взаимните престации между тези образувания представляват необлагаеми вътрешни потоци, за разлика от извършваните с трети лица облагаеми сделки (решение от 24 януари 2019 г., *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, т. 37 и 38 и цитираната съдебна практика).
 - 21 За да се установи дали съществува такова правоотношение, трябва да се провери дали клонът извършва независима икономическа дейност. В това отношение следва да се прецени дали клонът може да се счита за самостоятелен в смисъл, че понася произтичащия от дейността му стопански риск (решения от 23 март 2006 г., *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, т. 35 и от 24 януари 2019 г., *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, т. 35 и цитираната съдебна практика).
 - 22 При все това, що се отнася до квалификацията на правоотношението между централата и клоната на дружество, следва да се вземе предвид и евентуалната принадлежност на последните към ДДС група, създадена по силата на член 11, първа алинея от Директивата за ДДС.
 - 23 Съгласно тази разпоредба всяка държава членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице установените на територията ѝ лица, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки.
 - 24 Самият текст на посочения член 11 съдържа териториално ограничение, така че държава членка не може да предвиди, че ДДС група включва лица, установени в друга държава членка. Както е видно от преписката, с която разполага Съдът, съгласно датската правна уредба, с която се транспонира тази разпоредба, само намиращите се в Дания постоянни обекти могат да участват в датска ДДС група.
 - 25 Що се отнася до последиците от принадлежността към ДДС група, създадена по силата на член 11 от Директивата за ДДС, Съдът е постановил, че такава група формира едно-единствено данъчнозадължено лице. Приравняването към едно данъчнозадължено лице изключва възможността членовете на ДДС групата да продължат да подават отделно декларации за ДДС и да бъдат определяни във и извън тяхната група като данъчнозадължени лица, при положение че само общото данъчнозадължено лице има право да подаде посочените декларации (решение от 17 септември 2014 г., *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 28 и 29 и цитираната съдебна практика).

- 26 От това следва, че когато централата и клонът на дадено дружество се намират в различни държави членки и едното от тези образувания принадлежи към ДДС група, правоотношението между тях трябва да се преценява, като се вземат предвид, от една страна, приравняването на тази група на едно-единствено данъчнозадължено лице, и от друга страна, териториалните ограничения на посочената група.
- 27 В това отношение Съдът е постановил, че доставките на услуги от установената в трета държава централа на търговеца за негов клон в държава членка са облагаеми сделки, когато клонът е член на ДДС група (решение от 17 септември 2014 г., *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 32). Прогласеният в това решение принцип обаче се прилага и когато услугите са доставени между централа, установена в една държава членка и принадлежаща към ДДС група в тази държава, и клон, установен в друга държава членка.
- 28 В случая централата на Danske Bank е част от разглежданата датска ДДС група. Поради принадлежността си към тази ДДС група следва да се приеме, за целите на ДДС, че именно тази група извършва разглежданите в главното производство доставки на услуги.
- 29 Освен това с оглед на териториалните ограничения, произтичащи от член 11, първа алинея от Директивата за ДДС, шведският клон на Danske Bank не може да се счита за част от разглежданата датска ДДС група.
- 30 Следователно за целите на ДДС датската ДДС група, към която принадлежи централата на Danske Bank, от една страна, и шведският клон на това дружество, от друга страна, не могат да се считат за заедно едно данъчнозадължено лице.
- 31 Нито един от изтъкнатите от Danske Bank доводи не може да постави под съмнение този извод.
- 32 Най-напред Danske Bank твърди, че положението, което стои в основата на решението от 17 септември 2014 г., *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225), и това в главното производство са различни, което обосновавало различно третиране. Нито обстоятелството, че за разлика от делото, по което е постановено това решение, в делото по главното производство не клонът, а централата на Danske Bank е част от ДДС група, нито това, че посочената централа не е установена в трета страна, а в държава членка, може да постави под въпрос извода, приет в това решение, с оглед на териториалните ограничения, характерни за групите, образувани по силата на член 11 от Директивата за ДДС.
- 33 По-нататък, противно на твърденията на Danske Bank, макар текстът на член 11 от Директивата за ДДС да е пречка държава членка да разшири обхвата на ДДС група по отношение на субекти, установени извън нейната територия, наличието на ДДС група в тази държава членка при необходимост трябва да се вземе предвид за целите на облагането в други държави членки, по-специално когато последните преценяват данъчните задължения на установен на тяхна територия клон.
- 34 Накрая, що се отнася до принципа на данъчна неутралност, на който Danske Bank също се позовава, следва да се припомни, че той представлява основен принцип на общата система на ДДС, който не допуска сходни сделки, които следователно се намират в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС (вж. в този смисъл решение от 22 май 2008 г., *Ampliscientifica и Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, т. 25 и цитираната съдебна практика). С оглед обаче на последиците от образуването на ДДС група, както и на териториалните ограничения на последната, сделка между намиращия се в Швеция клон на Danske Bank и разглежданата датска ДДС група, към която принадлежи централата на това дружество, не може да се счита за сходна на сделка между клон и централа, която не е част от ДДС група.

- 35 С оглед на всички гореизложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 9, параграф 1 и член 11 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че за целите на ДДС централата на дружество, която се намира в една държава членка и е част от ДДС група, създадена въз основа на посочения член 11, и клонът на това дружество, установен в друга държава членка, трябва да се считат за отделни данъчнозадължени лица, когато централата предоставя на посочения клон услуги и му начислява разходите за тях.

По съдебните разноски

- 36 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Член 9, параграф 1 и член 11 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че за целите на ДДС централата на дружество, която се намира в една държава членка и е част от ДДС група, създадена въз основа на посочения член 11, и клонът на това дружество, установен в друга държава членка, трябва да се считат за отделни данъчнозадължени лица, когато централата предоставя на посочения клон услуги и му начислява разходите за тях.

Подписи