Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 8. května 2014[1]

Věc C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige
proti
Skatteverket

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Förvaltningsrätten i Stockholm (Švédsko)]

„Společný systém daně z přidané hodnoty — Seskupení pro účely DPH — Interní fakturování služeb dodávaných hlavní společností se sídlem ve třetím státě její pobočce náležející k seskupení pro účely DPH v některém z členských států — Otázka, zda poskytnuté služby podléhají dani“

I – Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána v rámci sporu mezi švédskou pobočkou společnosti Skandia America Corporation se sídlem ve Spojených státech a Skatteverket (švédskou daňovou správou), jehož předmětem je rozhodnutí Skatteverket podrobit dodávky služeb společností Skandia America Corporation její švédské pobočce, registrované ve Švédsku jako člen seskupení tvořeného několika společnostmi považovanými za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty (dále jen „seskupení pro účely DPH“), dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

2. Soudní dvůr v rozsudku FCE Bank rozhodl, že stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a jíž společnost poskytuje služby, nemůže být považována za osobu povinnou k DPH z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby[2].

3. V projednávané věci, která se týká výkladu čl. 9 odst. 1 a článků 11 a 196 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)[3], vyvstává především otázka, zda se zásada, kterou Soudní dvůr formuloval v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196), vztahuje na případ, kdy je pobočka součástí seskupení pro účely DPH v zemi, ve které je usazena, a pokud ano, zda povinnost odvést DPH má poskytovatel, nebo příjemce dotčených služeb.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — C-210/04, EU:C:2006:196, bod 41.

3 — Úř. věst. L 347, s. 1.

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

4. Článek 2 směrnice o DPH stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

[…]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[…]“

5. Podle čl. 9 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH platí:

„‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která [kdokoli, kdo] na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

6. Článek 11 směrnice o DPH stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty (dále jen ‚výbor pro DPH‘) může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

Členský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení.“

7. Článek 43 směrnice o DPH stanoví:

„Místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

8. Článek 56 odst. 1 písm. c) a k) směrnice o DPH stanoví:

„1. Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

c) poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní nebo jiná podobná služba, jakož i zpracování dat a poskytnutí informací;

[…]

k) elektronicky poskytovaná služba, zejména služby uvedené v příloze II;

[…]“

9. Článek 193 směrnice o DPH zní:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

10. Článek 196 směrnice o DPH stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem služby uvedené v článku 56, nebo osoba identifikovaná pro účely DPH v členském státě, ve kterém je daň splatná, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, 47, 50, 53, 54 nebo 55, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

11. Příloha II, nadepsaná „Informativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle čl. 56 odst. 1 bod k)“, má následující znění:

„1) Hostitelství internetových stránek (web-site hosting a web-page hosting), dálková údržba programů a zařízení;

2) dodání programového vybavení a jeho aktualizace;

3) dodání obrázků, textů a informací a zpřístupňování databází;

4) dodání hudby, filmů a her, včetně hazardních her a loterií, a dodání politických, kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých a zábavních pořadů a událostí;

5) poskytnutí služby výuky na dálku.“

B – *Švédské právo*

12. Z kapitoly 6a § 1 až 4 zákona č. 200 z roku 1994, o dani z přidané hodnoty [mervärdesskattelagen (1994:200)] vyplývá, že dva nebo více hospodářských subjektů lze považovat za jediný hospodářský subjekt (seskupení pro účely DPH) a činnost jimi vykonávanou za jedinou činnost. Stálá provozovna hospodářského subjektu může být součástí seskupení pro účely DPH jen tehdy, nachází-li se ve Švédsku. Seskupení pro účely DPH mohou tvořit jen subjekty, které jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Seskupení vzniká rozhodnutím Skatteverket o registraci přijatým na žádost členů seskupení. Uvedená ustanovení byla přijata na základě možnosti poskytnuté článkem 11 směrnice o DPH.

13. Kapitola 5 § 7 první pododstavec tohoto zákona stanoví, že služby uvedené v druhém pododstavci se považují za služby poskytované v tuzemsku, jsou-li poskytovány ze země mimo Evropské unie a příjemcem je subjekt, který má sídlo ekonomické činnosti ve Švédsku. Mezi tyto služby spadají, mimo jiné, konzultační a obdobné služby a elektronicky poskytované služby pro dálkovou údržbu programů a dodání a aktualizaci programového vybavení. Cílem uvedeného ustanovení je provést článek 56 směrnice o DPH.

14. Kapitola 1 § 2 první pododstavec bod 1) citovaného zákona stanoví, že osoba, která dodá zboží nebo poskytne službu podle § 1 téže kapitoly, musí z tohoto plnění odvést DPH. Z prvního pododstavce bodu 2) téhož § 2 plyne, že příjemce služeb uvedených v kapitole 5 § 7, jejichž dodavatelem je zahraniční podnik, musí odvést DPH z jejich pořízení. Cílem těchto ustanovení je provést články 193 a 196 směrnice o DPH.

15. Podle kapitoly 1 § 15 téhož zákona se zahraničním podnikem rozumí subjekt, který nemá sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu ve Švédsku a nemá ve Švédsku ani bydliště či místo, kde se obvykle zdržuje.

III – **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

16. Skandia America Corporation je společnost založená podle práva státu Delaware (USA) se sídlem ekonomické činnosti ve Spojených státech. Je součástí pojišťovací skupiny Old Mutual, jejíž mateřská společnost, Old Mutual plc, je usazená ve Spojeném království. Ve zdaňovacích obdobích let 2007 a 2008 plnila Skandia America Corporation funkci celosvětového nákupčího skupiny pro služby informačních technologií. Služby informačních technologií pořízené mimo skupinu redistribuovala jednotlivým společnostem či pobočkám skupiny, včetně své švédské pobočky.

17. Švédská pobočka je od 11. července 2007 registrována jako člen seskupení pro účely DPH pojišťovny Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ). Jejím úkolem bylo dotvářet služby informačních technologií poskytované společností Skandia America Corporation v konečný produkt IT-produktion. Tento produkt byl následně poskytnut jednotlivým společnostem ve skupině, a to jak členům, tak nečlenům seskupení pro účely DPH. U každého poskytnutí služeb, ať už mezi společností Skandia America Corporation a její švédskou pobočkou, nebo mezi touto pobočkou a jinými společnostmi ze skupiny, byla k ceně uplatněna přirážka (*mark-up*) ve výši 5 %. Náklady byly rozděleny mezi Skandia America Corporation a její švédskou pobočku na základě interních faktur.

18. Skatteverket dospěla k závěru, že služby, které Skandia America Corporation poskytla své švédské pobočce, představují zdanitelná plnění, a rozhodla, že podléhají DPH a že osobou povinnou odvést tuto daň je Skandia America Corporation. Za tím účelem zaregistrovala švédskou pobočku k DPH a vyměřila jí, coby stálé provozovně společnosti Skandia America Corporation ve Švédsku, daň.

19. Proti tomuto rozhodnutí podala švédská pobočka společnosti Skandia America Corporation k předkládajícímu soudu žalobu na neplatnost, v níž namítla, že neexistuje žádný právní základ pro zdanění plnění mezi hlavní provozovnou a pobočkou ani pro registraci pobočky k DPH vedle její stávající registrace coby člena seskupení pro účely DPH.

20. Předkládající soud dospěl k závěru, že Soudní dvůr dosud nerozhodoval o otázkách DPH vzešlých ve sporu v původním řízení, a tak přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Představuje poskytování služeb, které hlavní provozovna společnosti ve třetí zemi pořídila externě, pobočce téže společnosti usazené v členském státě s tím, že náklady na pořízení nese pobočka, zdanitelná plnění, je-li pobočka v daném členském státě členem seskupení pro účely DPH?

2) Je-li odpověď na první otázku kladná, je třeba hlavní provozovnu ve třetí zemi považovat za osobu povinnou k dani neusazenou v daném členském státě ve smyslu článku 196 směrnice [2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty] s tím důsledkem, že daň z plnění se vyměří příjemci?“

IV – **Řízení před Soudním dvorem**

21. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 7. ledna 2013. Skandia America Corporation, Skatteverket, německá vláda a vláda Spojeného království, jakož i Evropská komise předložily písemná vyjádření.

22. Dne 21. ledna 2014 zaslal Soudní dvůr účastníkům řízení následující otázku, která měla být zodpovězena na jednání:

„Účastníci řízení se v souladu s čl. 61 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora vyzývají, aby se vyjádřili k otázce, zda s ohledem na judikaturu FCE Bank [EU:C:2006:196] může pobočka společnosti z třetí země usazená v některém z členských států představovat ‚osobu, která je usazena na území tohoto členského státu' ve smyslu článku 11 směrnice o DPH."

23. Dne 12. března 2014 se konalo jednání, na němž přednesly ústní vyjádření Skandia America Corporation, švédská a německá vláda, vláda Spojeného království a Komise.

V – **Posouzení**

A – *K první předběžné otázce*

24. Prostřednictvím první otázky se předkládající soud táže, zda v případě, kdy hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi dodává její pobočce usazené v některém z členských států služby pořízené externě mimo skupinu a kdy náklady na externě pořízená plnění nese pobočka, představuje toto poskytování služeb plnění podléhající DPH, je-li pobočka v daném členském státě členem seskupení pro účely DPH.

25. Jinými slovy se prostřednictvím této otázky otevírá problematika použitelnosti zásady formulované v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) na případ, kdy pobočka společnosti usazené ve třetím státě je součástí seskupení pro účely DPH v tom členském státě, v němž je usazena. V citované věci Soudní dvůr rozhodl, že „stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a jíž společnost poskytuje služby, nemůže být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby"[4].

1. Argumenty účastníků řízení

26. Skandia America Corporation a německá vláda mají za to, že pobočka může být součástí seskupení pro účely DPH odděleně od hlavní provozovny. Německá vláda konkrétně tvrdí, že článek 11 směrnice o DPH se v důsledku toho, že hovoří o „osobách, které jsou usazeny na území [členského státu seskupení]", vztahuje na stálé provozovny zahraničních osob povinných k dani, které se nacházejí na území tohoto členského státu.

27. Skandia America Corporation a německá vláda se také domnívají, že zásada jednoty podniku mezi hlavní provozovnou a pobočkou, formulovaná v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196), se vztahuje i na případ, kdy je pobočka součástí seskupení pro účely DPH. Mají za to, že článek 11 směrnice o DPH nepřiznává členskému státu právo uměle rozdělit hlavní provozovnu a pobočku na dvě osoby povinné k dani.

28. V této souvislosti Skandia America Corporation uvádí, že její švédská pobočka nemá dostatečnou autonomii, aby jednala na vlastní účet a vlastní odpovědnost a aby sama nesla hospodářské riziko spojené se svou činností tak, aby byl mezi ní a hlavní provozovnou dosahován z hlediska DPH obrat. Z důvodů uvedených v bodech 36 až 40 rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) a zejména skutečnosti,

4 — Rozsudek FCE Bank (EU:C:2006:196, bod 41).

že pobočka nenese hospodářské riziko spojené s činností podniku ani nemá k dispozici dotační kapitál, tvrdí Skandia America Corporation, že její pobočku nelze považovat za osobu povinnou k DPH z důvodu nákladů, které jsou jí započteny v souvislosti s dotvářením služeb informačních technologií pořízených externě mimo skupinu.

29. Německá vláda má za to, že zásada jednoty podniku vyvolává účinky jen u provozoven téže právní entity a v rámci zdaňování seskupení pro účely DPH jen u těch členů seskupení, kteří mají sídlo v členském státě seskupení. Z toho podle německé vlády plyne, že interní plnění mezi různými právními entitami náležejícími k seskupení pro účely DPH nejsou v rozsahu, v němž jsou omezena na plnění, na nichž se podílejí výlučně provozovny (včetně hlavních provozoven) nacházející se v členském státě seskupení pro účely DPH, zdanitelná. Proto jsou tato plnění zdanitelnými plněními podléhajícími DPH, jestliže jedna ze stran plnění je provozovnou (včetně hlavní provozovny), která se nenachází v členském státě seskupení pro účely DPH.

30. I vláda Spojeného království se domnívá, že zásada formulovaná Soudním dvorem v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) je v projednávané věci použitelná a že poskytování služeb mezi hlavní provozovnou a pobočkou nepředstavuje zdanitelné plnění.

31. Nicméně vláda Spojeného království se na rozdíl od společnosti Skandia America Corporation a německé vlády domnívá, že pobočka nemůže být sama součástí seskupení pro účely DPH. Vychází z článku 11 směrnice o DPH, který hovoří o „*osobách, které jsou usazeny na území* […] členského státu [v němž je vytvořeno seskupení pro účely DPH] a *které jsou* […] *právně nezávislé*“ [5].

32. Vláda Spojeného království tvrdí, že pod pojmem „osoby, které jsou usazeny“ je třeba rozumět celou právnickou osobu, jejíž součástí je předmětná pobočka, a dospívá k závěru, že takovou „osobou“ musí být Skandia America Corporation, která je usazena na území Švédska prostřednictvím své pobočky, a nikoli tato pobočka jako taková.

33. Skatteverket, švédská vláda ani Komise s takovým výkladem článků 9 a 11 směrnice o DPH nesouhlasí. Skatteverket, švédská vláda ani Komise sice nezpochybňují zásadu formulovanou v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196), avšak v případě, kdy se součástí seskupení pro účely DPH mohla stát jen pobočka, se podle nich tato zásada neuplatní. Mají naopak za to, že následkem začlenění pobočky do seskupení pro účely DPH není již tato pobočka podle zásady jediné osoby povinné k dani, vyjádřené v článku 11 směrnice o DPH, součástí stejné osoby povinné k dani jako hlavní provozovna.

34. Na podporu svého stanoviska citují Skatteverket, švédská vláda a Komise zejména rozsudek Ampliscientifica a Amplifin, v němž Soudní dvůr rozhodl, že „provedení režimu stanoveného v čl[ánku 11 směrnice o DPH] implikuje, že vnitrostátní právní úprava, která je přijata na základě tohoto ustanovení, umožňuje osobám, zejména společnostem, které jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby přestaly být považovány za odlišné osoby povinné k dani a aby tak byly považovány za *jedinou osobu povinnou k dani*“ [6].

35. Skatteverket, švédská vláda a Komise z této zásady jediné osoby povinné k dani dovozují, že následkem začlenění pobočky do seskupení pro účely DPH dochází z hlediska DPH k poskytnutí služeb mezi dvěma osobami povinnými k dani, a sice hlavní provozovnou společnosti Skandia America Corporation a seskupením pro účely DPH včetně její pobočky.

5 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

6 — Rozsudek Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19). Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

36. K možnosti začlenit pobočku společnosti do seskupení pro účely DPH bez současného začlenění hlavní provozovny Komise uvádí, že výraz „osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu“, obsažený v článku 11 směrnice o DPH, je třeba vykládat v tom smyslu, který uvedla ve svém sdělení Radě a Parlamentu o možnosti seskupení pro účely DPH podle článku 11 směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „sdělení“) [7].

37. Podle tohoto sdělení vyplývá z uvedeného výrazu, že ze začlenění do seskupení pro účely DPH jsou vyloučeny pobočky usazené v zahraničí, které náleží k právním entitám usazeným v členském státě seskupení pro účely DPH. *A contrario* mohou do seskupení pro účely DPH vstoupit pobočky usazené na území členského státu seskupení pro účely DPH, které náleží k právním entitám usazeným v zahraničí.

38. Skatteverket, švédská vláda a Komise mají tedy za to, že začlenění dotčené švédské pobočky do seskupení pro účely DPH nezpochybňuje zásadu formulovanou v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Posouzení

39. Východiskem mého posouzení je znění článku 11 směrnice o DPH, podle kterého „může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“.

40. Jak naznačuje otázka, kterou Soudní dvůr položil účastníkům řízení, aby ji zodpověděli na jednání, je třeba nejprve určit, zda pobočka může být jako taková součástí seskupení pro účely DPH v členském státě, v němž je usazena, tedy aniž by se součástí tohoto seskupení stala zároveň společnost, k níž pobočka náleží a která není usazena na území téhož členského státu. Jinými slovy, je třeba určit, zda lze švédskou pobočku společnosti Skandia America Corporation kvalifikovat jako „osobu“ usazenou na švédském území ve smyslu článku 11 směrnice o DPH.

41. Soudní dvůr analyzoval již tento pojem ve věci Komise v. Irsko [8], i když v dané analýze se soustředil na relativně specifickou otázku, zda pojem „osoba“ použitý v článku 11 směrnice o DPH označuje „osobu povinnou k dani“ ve smyslu článku 9 této směrnice.

42. Ačkoli švédská a německá vláda na jednání uvedly, že podle jejich názoru mohou být osoby nepovinné k dani zahrnuty do seskupení pro účely DPH [9], Soudní dvůr rozhodl, že do seskupení pro účely DPH nemohou být samostatně zahrnuty pobočky bez jejich hlavní provozovny.

43. Ze skutečnosti, že v rozsudku Komise v. Irsko (EU:C:2013:217) rozhodl Soudní dvůr, že „osoba“ neznamená „osoba povinná k dani“, vyplývá totiž jen tolik, že několik osob, které samy nejsou osobami povinnými k dani, mohou po vytvoření seskupení pro účely DPH společně představovat „jedinou osobu povinnou k dani“ ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, tedy osobu, která „na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. V rozsudku Komise v. Irsko tudíž Soudní dvůr nedefinoval pojem „osoba“ použitý v článku 11 směrnice o DPH.

7 — COM(2009) 325 final, bod 3.3.2.

8 — Rozsudek Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2013:217). Viz též rozsudky Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263); Komise v. Nizozemsko (C-65/11, EU:C:2013:265); Komise v. Finsko (C-74/11, EU:C:2013:266); Komise v. Spojené království (C-86/11, EU:C:2013:267) a Komise v. Česká republika (C-109/11, EU:C: 2013:269).

9 — Rozsudek Komise v. Irsko (EU:C:2013:217, bod 50).

44. Je nutno zdůraznit rozdíl v terminologii použité v článcích 9 a 11 směrnice o DPH. Článek 9 se vztahuje na „*jakoukoliv osobu*, která [*kohokoli*, kdo] vykonává […] ekonomickou činnost“ [10], zatímco článek 11 se vztahuje na „*osoby, které jsou usazeny* na území […] členského státu [v němž je vytvořeno seskupení pro účely DPH] a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“ [11].

45. Tento rozdíl dle mého názoru dokládá, že osobní působnost článku 11 je užší než osobní působnost článku 9. Pojem „osoba“ lze tudíž chápat jen v jeho obecném smyslu, a sice jako „bytost, která má právní osobnost“ [12], to znamená fyzická nebo právnická osoba, což je užší vymezení než pouhá „jakákoliv osoba [kdokoli]“. Názorně je tento rozdíl ilustrován v rozsudku Heerma, v němž Soudní dvůr rozhodl, že pojem „osoba povinná k dani“ se nevztahuje jen na fyzické a právnické osoby, nýbrž i na entity bez právní osobnosti, jako je společnost podle nizozemského občanského práva [13]. Nemyslím si, že by takový výklad byl možný, kdyby se i článek 9 vztahoval na „osoby“.

46. Proto platí, jak tvrdí i vláda Spojeného království, že aby se určitá entita mohla stát členem seskupení pro účely DPH, musí být odlišnou „osobou“, což není případ pobočky.

47. Hlavní provozovna a pobočka sdružené v jediné právnické osobě navíc nemohou být každá zvlášť osobami povinnými k DPH.

48. Je tomu tak proto, jak vysvětlil generální advokát P. Léger v bodě 56 svého stanoviska ve věci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), že „s výhradou konzultací výboru pro DPH zřízeného v […] článku [11] [směrnice o DPH] může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně samostatné, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Jak uvádí vláda Spojeného království, tomuto ustanovení lze a *contrario* rozumět v tom smyslu, že jedna právnická osoba může představovat pouze jednu osobu povinnou k dani“.

49. Závěr, že pobočka se jako taková nemůže stát členem seskupení pro účely DPH, aniž se součástí tohoto seskupení stane zároveň společnost, k níž pobočka náleží, je zcela v souladu s rozsudkem FCE Bank (EU:C:2006:196), což nepopírá žádný z účastníků řízení. V citovaném rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že „poskytování služeb je zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění“ [14]. Uvedl, že pobočka neprovádí samostatnou ekonomickou činnost, neboť sama nenese hospodářské riziko vyplývající z činnosti podniku, jehož je součástí [15]. Dospěl proto k závěru, že pobočka, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, nemůže být považována za osobu povinnou k dani nezávislou na této společnosti [16].

50. Skatteverket, švédská vláda a Komise dále prosazují názor, že rozsudek FCE Bank (EU:C:2006:196) se na situaci, kdy pobočka je součástí seskupení pro účely DPH, nepoužije, neboť tato pobočka přestává následkem svého členství v daném seskupení být součástí společnosti povinné k dani a stává se součástí jiné osoby povinné k dani, a sice seskupení pro účely DPH.

10 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

11 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

12 — Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9. vyd., PUF, Paříž, 2011, s. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

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

15 — Tamtéž (body 35 až 41).

16 — Tamtéž (bod 41).

51. Komise vychází převážně ze svého sdělení, ve kterém uvedla, že článek 11 musí být vykládán v souladu se zásadou teritoriality a se zásadou daňové suverenity [17], podle nichž daňová pravomoc každého z členských států nesmí překračovat hranice jeho území. Podle Komise tedy mohou v členském státě, který takovou možnost zavedl, vstoupit do seskupení pro účely DPH pouze podniky se sídlem hospodářské činnosti na území tohoto členského státu nebo stálé provozovny těchto podniků fyzicky přítomné na území uvedeného státu nebo stálé provozovny zahraničních podniků fyzicky přítomné na území uvedeného státu.

52. Domnívám se, že znění směrnice o DPH ani judikatura Soudního dvora neumožnují takový přístup. Ostatně i podle samotné Komise se její stanovisko „může na první pohled jevit v rozporu s rozsudkem FCE Bank [EU:C:2006:196]“ [18]. Ačkoli Komise dospěla k opačnému závěru, nemůže být skutečnost, že se citovaný rozsudek nijak nezmiňuje o postavení seskupení pro účely DPH, základem pro možnost pobočky jako takové stát se součástí seskupení pro účely DPH.

53. Argument Komise, že pobočka se následkem svého členství v seskupení pro účely DPH stává součástí jiné osoby povinné k dani, navíc neodpovídá na předběžnou otázku, zda se pobočka může jako taková stát součástí seskupení pro účely DPH.

54. Skutečnost, že poskytování služeb mezi hlavní provozovnou a pobočkou probíhá za úplatu, je bezvýznamná. Soudní dvůr totiž v rozsudku FCE Bank rozhodl, že „existence dohody o rozdělení nákladů [je] rovněž […] skutečnost, která není pro projednávanou věc relevantní, jelikož taková dohoda nebyla sjednána mezi nezávislými smluvními stranami“ [19]. Jde navíc – jak uznává Skandia America Corporation – o stanovení cen a rozdělení nákladů na základě interních rozhodnutí společnosti sloužících především k určení zisků stálé provozovny [20].

55. Na jednání dále švédská a německá vláda zmínily bod 33 rozsudku Crédit Lyonnais, v němž Soudní dvůr rozhodl, že „společnost, která své ústředí zřídila v jednom členském státě a která má stálou provozovnu v jiném členském státě, je tudíž třeba z hlediska činností, které vyvíjí v posledně uvedeném státě, považovat za společnost v tomto jiném členském státě usazenou“ [21].

56. Nicméně, i když se tato pasáž týká navrácení DPH buď formou odpočtu daně, nebo formou jejího vrácení, a nikoli vytvoření seskupení pro účely DPH, nijak z ní neplyne, že by se pobočka mohla stát členem seskupení pro účely DPH nezávisle na hlavní provozovně. Domnívám se, že podporuje spíše opačný postoj, než jaký zastává švédská a německá vláda, a sice zahrnutí celé společnosti do seskupení pro účely DPH v důsledku toho, že z důvodu přítomnosti stálé provozovny dotčené společnosti v členském státě seskupení pro účely DPH je daná společnost „osobou, která je usazena na území tohoto členského státu“ ve smyslu článku 11 směrnice o DPH.

57. V neposlední řadě z tvrzení společnosti Skandia America Corporation, že švédská pobočka může jako taková být součástí seskupení pro účely DPH, vyplývá ve spojení s uplatněním zásady obsažené v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196), že zdanitelnými plněními nejsou ani plnění mezi americkou hlavní provozovnou a její švédskou pobočkou, ani plnění mezi touto pobočkou a ostatními členy seskupení pro účely DPH.

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

18 — Tamtéž, bod 3.3.2.2.

19 — Rozsudek FCE Bank (EU:C:2006:196, bod 40). V bodě 41 Soudní dvůr upřesnil, že pobočka nemůže být „považována za osobu povinnou k dani z *důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby*“. Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

20 — V tomto smyslu viz rovněž body 65 a 66 stanoviska generálního advokáta P. Légera ve věci FCE Bank (EU:C:2006:196).

21 — Rozsudek Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541).

58. Tento závěr, který je obzvláště zajímavý pro pojišťovnictví, v němž platí osvobození od DPH podle čl. 135 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, potažmo neexistuje odpočet, nemůže být než výsledkem uplatnění dvou vzájemně neslučitelných pravidel. Pobočka nemůže tvořit se společností, k níž náleží, jediný hospodářský subjekt pro účely DPH podle rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) a zároveň být pro tytéž účely DPH od ní oddělena tím, že je samostatně součástí seskupení pro účely DPH.

59. Dodávám, že čl. 11 druhý pododstavec směrnice o DPH členským státům umožňuje „přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení“. Soudní dvůr také v obecné rovině uznal, že boj proti daňovým únikům a případným zneužitím daňového režimu je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH [22].

3. Závěry

60. S ohledem na výše uvedené úvahy dospívám k závěru, že rozhodnutí Skatteverket, které švédské pobočce společnosti Skandia America Corporation umožnilo jako takové stát se součástí seskupení pro účely DPH pojišťovny Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), je s ohledem na článek 11 směrnice o DPH protiprávní.

61. Jako důsledky této protiprávnosti, které musí dovodit předkládající soud, je na tomto místě třeba uvést čtyři situace, a to v následujícím pořadí.

4. Důsledky protiprávnosti

a) Rozhodnutí o začlenění pobočky do seskupení pro účely DPH se zruší

62. V tomto případě není pobočka součástí seskupení pro účely DPH. Plnění, k nimž došlo mezi hlavní provozovnou společnosti Skandia America Corporation a její švédskou pobočkou, nejsou tudíž v souladu se zásadou formulovanou v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) zdanitelnými plněními podléhajícími DPH.

63. Naproti tomu poskytování služeb mezi švédskou pobočkou společnosti Skandia America Corporation a dotčeným seskupením pro účely DPH jsou zdanitelnými plněními podléhajícími DPH a povinnost odvést tuto daň má Skandia America Corporation podle článku 193 směrnice o DPH, podle kterého „[d]aň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné […] poskytnutí služby“ [23].

b) Rozhodnutí o začlenění pobočky do seskupení pro účely DPH se vyloží konformně

64. V tomto případě by předkládající soud mohl vyložit rozhodnutí o začlenění pobočky do seskupení pro účely DPH způsobem, který by vedl k jeho souladu s unijním právem, tedy že by shledal, že žádost o členství v seskupení pro účely DPH mohla podat jen samotná Skandia America Corporation, takže tato společnost by celá byla jeho součástí.

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

23 — Článek 196 směrnice o DPH, který ve spojení s článkem 56 ukládá příjemci služeb povinnost odvést DPH, se v daném případě neuplatní, protože dotčené služby nebyly dodány „osobě povinné k dani usazené [v Unii], ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel“. Seskupení pro účely DPH coby příjemce služeb je usazen ve Švédsku, kde je prostřednictvím své švédské pobočky usazen dotčený poskytovatel služeb, a sice Skandia America Corporation. Uplatní se proto článek 43 této směrnice, podle kterého „[m]ístem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti *nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl*“. Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

65. Bylo by třeba určit, zda společnost založená podle práva třetí země, v daném případě podle práva Spojených států, která má stálou provozovnu v některém z členských států, v daném případě ve Švédském království, může být začleněna do seskupení pro účely DPH vytvořeného v tomto členském státě.

66. Ztotožňuji se s tvrzením vlády Spojeného království, že znění článku 11 směrnice o DPH, jenž hovoří o „osobách, které jsou usazeny na území […] členského státu [v němž je vytvořeno seskupení pro účely DPH“, umožňuje takové společnosti, která má stálou provozovnu na území některého z členských států, aby se celá stala součástí seskupení pro účely DPH vytvořeného v tomto členském státě.

67. Takový výklad výrazu „osoby, které jsou usazeny“ je v souladu nejen s pojmem „usazování“ ve smyslu unijního práva, ale i s čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, podle kterého je „[p]ředmětem DPH […] poskytnutí služby [*provedené*] za úplatu uskutečněné v *rámci členského státu* osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ [24]. „Místem poskytnutí služby“ je podle obecného pravidla stanoveného v článku 43 „místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti *nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl*, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje“ [25].

68. V projednávaném případě má Skandia America Corporation ve Švédsku stálou provozovnu, z níž poskytuje dotčené služby. Lze tudíž dospět k závěru, že Skandia America Corporation je navzdory tomu, že je založena ve Spojených státech, osobou, která je usazena na území Švédska ve smyslu článku 11 směrnice o DPH.

69. V takovém případě by plnění, k nimž došlo mezi hlavní provozovnou společnosti Skandia America Corporation a její švédskou pobočkou, nebyla podle zásady zavedené v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) zdanitelnými plněními podléhajícími DPH.

70. Naproti tomu poskytování služeb mezi seskupením pro účely DPH (včetně společnosti Skandia America Corporation) coby příjemcem a jeho dodavatelem (který by mohl být usazen v jiném členském státě než ve Švédském království nebo ve třetí zemi) coby poskytovatelem, který není součástí skupiny Skandia America Corporation, by bylo zdanitelným plněním podléhajícím DPH, neboť by šlo o „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

71. Konkrétně by šlo o poskytnutí služby „[provedené] […] v rámci členského státu“, neboť v tomto případě by se uplatnil článek 56, jelikož by v daném případě šlo o služby poskytnuté elektronicky [odst. 1 písm. k) tohoto článku]. Odchylně od obecného pravidla stanoveného v článku 43 směrnice o DPH stanoví čl. 56 odst. 1, že „[m]ístem poskytnutí […] [dotčených] služeb […] osobě povinné k dani usazené [v Unii], ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti“. V daném případě by dotčené služby byly poskytnuty seskupení pro účely DPH usazenému ve Švédsku, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, který by mohl být usazen ve třetím státě nebo v jiném členském státě než ve Švédském království.

72. Nakonec by ještě bylo třeba určit, kdo by měl povinnost odvést DPH. Článek 196 této směrnice stanoví, že „[d]aň je povinna odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem služby uvedené v článku 56“. Z tohoto ustanovení plyne, že DPH by muselo odvést seskupení pro účely DPH coby příjemce služeb.

24 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

25 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

c) Skandia America Corporation ani pobočka nejsou součástí seskupení pro účely DPH

73. Jak na jednání uvedla švédská vláda, základem pro začlenění určité osoby do seskupení pro účely DPH je její svobodné rozhodnutí stát se jeho členem a schválení ze strany Skatteverket. Je možné, že Skandia America Corporation by za sebe nepodala žádost o začlenění do seskupení pro účely DPH, kdyby věděla, že Skatteverket by nepovolila začlenění jen její pobočky. Považuji proto za správné, aby dotčené rozhodnutí o začlenění švédské pobočky společnosti Skandia America Corporation do seskupení pro účely DPH bylo vykládáno tak, že se jeho členem stala celá společnost Skandia America Corporation, jen v případě, že taková byla vůle uvedené společnosti.

74. Kdyby tak tomu nebylo, uplatnily by se i v tomto případě důsledky pro DPH uvedené v prvním případě [26].

d) Rozhodnutí Skatteverket podrobit dodávky služeb společností Skandia America Corporation její švédské pobočce DPH je odůvodněno bojem proti vyhýbání se daňovým povinnostem (čl. 11 druhý pododstavec směrnice o DPH)

75. O tomto případě bude třeba uvažovat, pokud z důvodů vyplývajících z vnitrostátního práva, jak uvedla Skandia America Corporation na jednání, již nebude možné zrušit rozhodnutí umožnit švédské pobočce společnosti Skandia America Corporation stát se součástí seskupení pro účely DPH ani vyložit toto rozhodnutí podle druhé či třetí hypotézy. V tomto případě by základem pro napadené rozhodnutí Skatteverket mohl být druhý pododstavec článku 11 směrnice o DPH, podle něhož může členský stát, který využije možnosti umožnit vznik seskupení pro účely DPH, „přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení“.

76. Výše v bodech 57 a 58 tohoto stanoviska jsem již uvedl, že následkem začlenění jen švédské pobočky společnosti Skandia America Corporation do seskupení pro účely DPH ve spojení s uplatněním zásady obsažené v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) by plnění mezi americkou hlavní provozovnou a její švédskou pobočkou nebyla zdanitelnými plněními podléhajícími DPH, zatímco plnění mezi touto pobočkou a ostatními členy seskupení pro účely DPH by sice taky nebyla zdanitelnými plněními, tentokrát však podle článku 11 směrnice o DPH. Takový postup by vedl k výsledku, který unijní zákonodárce nezamýšlel, a sice k nezdanění dotčeného poskytování služeb.

77. V takovém případě by tudíž měla dani z přidané hodnoty podléhat plnění mezi hlavní provozovnou společnosti Skandia America Corporation a její švédskou pobočkou, přičemž povinnost odvést daň by mělo, jak uvádí Komise, seskupení pro účely DPH coby příjemce služeb, a to v souladu s články 56 a 196 směrnice o DPH [27].

78. Podotýkám, že ve všech čtyřech případech jsou dotčená plnění zdanitelnými plněními podléhajícími DPH.

79. Na první otázku je tudíž třeba odpovědět, že článek 11 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pobočka společnosti založené podle práva třetí země se nemůže nezávisle na této společnosti stát součástí seskupení pro účely DPH vytvořeného v členském státě, v němž je usazena. Poskytování služeb mezi hlavní provozovnou a pobočkou nepředstavují na rozdíl od poskytování služeb mezi pobočkou a jejími zákazníky, bez ohledu na jejich členství v seskupení pro účely DPH, zdanitelná plnění podléhající DPH.

26 — Viz body 62 a 63 tohoto stanoviska.

27 — Podrobnější rozbor viz v bodech 81 až 87 tohoto stanoviska.

B – *K druhé předběžné otázce*

80. Podpůrně, kdyby Soudní dvůr rozhodl, že v případě, kdy hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi dodává pobočce téže společnosti usazené v některém z členských států služby pořízené externě mimo skupinu a kdy náklady na externě pořízená plnění nese pobočka, představuje toto poskytování služeb zdanitelné plnění podléhající DPH, je-li pobočka v daném členském státě členem seskupení pro účely DPH, je třeba odpovědět i na druhou otázku předkládajícího soudu.

81. Prostřednictvím druhé otázky se předkládající soud táže, zda je třeba hlavní provozovnu této společnost považovat „za osobu povinnou k dani neusazenou v daném členském státě ve smyslu článku 196 směrnice [o DPH] s tím důsledkem, že daň z plnění se vyměří příjemci“.

82. Skandia America Corporation a Komise mají za to, že pokud jsou plnění mezi hlavní provozovnou a pobočkou zdanitelná, musí být DPH odvedena seskupením pro účely DPH, a to podle článku 196 směrnice o DPH, podle něhož je daň povinna odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem služby uvedené v článku 56 této směrnice.

83. Skandia America Corporation a Komise se domnívají, že v případě, kdy se stálá provozovna náležející osobě povinné k dani se sídlem v zahraničí stane členem seskupení pro účely DPH v členském státě, v němž bylo toto seskupení založeno, je třeba mít za to, že tato provozovna z hlediska DPH neexistuje mimo své členství v tomto seskupení. Komise tedy navrhuje teleologický výklad článku 196 směrnice o DPH, který by vedl k závěru, že společnost Skandia America Corporation musí být považována za osobu povinnou k dani neusazenou v dotčeném členském státě a že DPH musí odvést seskupení pro účely DPH coby příjemce služeb uvedených v článku 56 směrnice o DPH.

84. Skatteverket se naopak domnívá, že podmínky článku 196 směrnice o DPH nejsou v projednávaném případě splněny, neboť poskytovatel dotčených služeb, a sice Skandia America Corporation, je prostřednictvím své švédské pobočky usazena ve stejném členském státě jako příjemce služeb, tedy ve Švédsku. Skatteverket má tudíž za to, že skutečnost, že švédská pobočka společnosti Skandia America Corporation je součástí švédského seskupení pro účely DPH, nebrání tomu, aby byla tato společnost považována za osobu povinnou k dani usazenou ve Švédsku. Podle Skatteverket z toho plyne, že povinnost odvést DPH má Skandia America Corporation, a to na základě článku 193 směrnice o DPH.

85. Stanoviskem Skatteverket nejsem přesvědčen. Připomínám, že druhá otázka byla položena jen pro případ, že v důsledku odpovědi na první otázku budou plnění mezi hlavní provozovnou společnosti Skandia America Corporation a její švédskou pobočkou zdanitelná. To předpokládá možnost považovat švédskou pobočku nikoli již za provozovnu poskytovatele služeb, nýbrž za součást příjemce služeb, a sice seskupení pro účely DPH. Ztotožňuji se proto se stanoviskem společnosti Skandia America Corporation a Komise, podle kterého povinnost odvést DPH by v takovém případě mělo seskupení pro účely DPH, a to podle článku 196 směrnice o DPH.

86. Tento závěr se může v očích Skatteverket jevit absurdní, neboť Skandia America Corporation je zjevně usazena ve Švédsku prostřednictvím své švédské pobočky, avšak lze k němu dospět jen v případě ztotožnění se se stanoviskem Skatteverket, podle něhož se judikatura FCE Bank (EU:C:2006:196) neuplatní, je-li pobočka součástí seskupení pro účely DPH. Mám za to, že tyto rozpory jsou jen dalším argumentem pro odmítnutí stanoviska Skatteverket a Komise k první otázce.

87. Na druhou otázku je proto třeba odpovědět, že článek 196 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy je hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi poskytovatelem-osobou povinnou k dani neusazeným v členském státě, v němž má pobočku, musí být daň z dotčených plnění podle článku 56 této směrnice vyměřena příjemci služeb, a sice seskupení pro účely DPH, jehož je tato pobočka součástí.

VI – **Závěry**

88. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky Förvaltningsrätten i Stockholm odpověděl takto:

– Primárně

1) Článek 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pobočka společnosti založená podle práva třetí země se nemůže nezávisle na této společnosti stát součástí seskupení tvořeného několika společnostmi považovanými za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty vytvořeného v členském státě, v němž je usazena. Poskytování služeb mezi hlavní provozovnou a pobočkou nepředstavují na rozdíl od poskytování služeb mezi pobočkou a jejími zákazníky, bez ohledu na jejich členství v seskupení pro účely DPH, zdanitelná plnění podléhající dani z přidané hodnoty.

– Podpůrně

2) Článek 196 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy je hlavní provozovna společnosti usazené ve třetí zemi poskytovatelem-osobou povinnou k dani neusazeným v členském státě, v němž má pobočku, musí být daň z dotčených plnění podle článku 56 této směrnice vyměřena příjemci služeb, a sice seskupení tvořeného několika společnostmi považovanými za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, jehož je tato pobočka součástí.