



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

11. března 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES –
Článek 9 – Osoba povinná k dani – Pojem – Článek 11 – Seskupení pro účely DPH –
Hlavní provozovna a pobočka společnosti, které se nacházejí v různých členských státech –
Hlavní provozovna náležející k seskupení pro účely DPH, jehož součástí není pobočka – Hlavní
provozovna, která poskytuje pobočce služby a účtuje jí náklady s nimi související“

Ve věci C-812/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná
rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 24. října 2019,
došlým Soudnímu dvoru dne 4. listopadu 2019, v řízení

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige filial,

proti

Skatteverket,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Kumin, předseda senátu, T. von Danwitz (zpravodaj) a P. G. Xuereb, soudci,

generální advokát: E. Tančev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Danske Bank A/S Danmark, Sverige Filial, T. Karlssonem,
- za Skatteverket K. Alvesson, jako zmocněnkyní,
- za dánskou vládu J. Nymann-Lindegren a P. Jespersenem, jakož i S. Wolff, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu E. Toutainem a E. de Moustier, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato
- za Evropskou komisi R. Lyalem a K. Simonssonem, jakož i G. Tolstoy, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: švédština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1, čl. 9 odst. 1 a článku 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Danske Bank A/S, Danmark, Sverige filial, švédskou pobočkou dánské společnosti Danske Bank A/S, a Skatteverket (daňová správa, Švédsko) ve věci individuálního výkladového stanoviska vydaného Skatterättsnämnden (Komise pro daňové právo, Švédsko) týkajícího se mervärdesskattelagen (1994:200) [zákon o dani z přidané hodnoty (1994:200)].

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

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

- 4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

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

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

- 5 Článek 11 uvedené směrnice zní:

„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.“

Dánské právo

- 6 V Dánsku byl článek 11 směrnice o DPH proveden do čl. 47 odst. 4 lov om merværdiafgift (zákon o dani z přidané hodnoty). Toto ustanovení umožňuje zejména několika osobám povinným k dani, které mají stejného vlastníka, aby provedly registraci dánského seskupení pro účely DPH. Z tohoto odstavce rovněž vyplývá, že seskupení se může týkat pouze podniků usazených v Dánsku, takže hlavní provozovna nebo pobočka se mohou stát členy dánského seskupení pro účely DPH pouze tehdy, pokud na dánském území tvoří stálé provozovny.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 7 Danske Bank je společností, jejíž hlavní provozovna se nachází v Dánsku. Svou činnost ve Švédsku vykonává prostřednictvím pobočky, Danske Bank, Danmark, Sverige filial, se sídlem v posledně uvedeném členském státě. Hlavní provozovna Danske Bank je součástí dánského seskupení pro účely DPH (dále jen „dotčené dánské seskupení pro účely DPH“), vytvořeného na základě dánské právní úpravy provádějící článek 11 směrnice o DPH. Její švédská pobočka není součástí švédského seskupení pro účely DPH.
- 8 Společnost Danske Bank používá v rámci své činnosti ve skandinávských zemích informatickou platformu. Tato platforma je z velké části společná pro všechny provozovny této společnosti. Náklady spojené s používáním uvedené platformy švédskou pobočkou pro potřeby jejích činností ve Švédsku jsou jí účtovány hlavní provozovnou společnosti Danske Bank.
- 9 Předmětem žádosti švédské pobočky společnosti Danske Bank o individuální výkladové stanovisko, adresované Komisi pro daňové právo, bylo zejména určit, zda skutečnost, že hlavní provozovna společnosti Danske Bank je součástí dánského seskupení pro účely DPH, znamená, že toto seskupení musí být pro účely použití zákona o dani z přidané hodnoty (1994:200) považováno za osobu povinnou k dani odlišnou od této pobočky. Uvedená pobočka chtěla rovněž zjistit, zda služby poskytnuté seskupením pro účely DPH, jejichž náklady jsou jí účtovány, musí být pro účely DPH považovány za uskutečněná plnění, a zda musí odvést DPH ve Švédsku jakožto příjemce služeb.
- 10 Individuálním výkladovým stanoviskem ze dne 23. listopadu 2018 konstatovala Komise pro daňové právo, že dotčené dánské seskupení pro účely DPH, jehož součástí je jednak hlavní provozovna společnosti Danske Bank, a jednak švédská pobočka této společnosti, musí být považováno za dvě odlišné osoby povinné k dani. Hlavní provozovna společnost Danske Bank se v souladu s dánskou právní úpravou tím, že pro účely DPH přistoupila k dotčenému dánskému seskupení pro účely DPH, oddělila od své švédské pobočky. Uvedená komise rovněž konstatovala, že služby poskytované hlavní provozovnou společnosti Danske Bank, jejichž náklady jsou účtovány švédské pobočce, musí být pro účely DPH považovány za poskytnutí služeb.
- 11 Švédská pobočka společnosti Danske Bank napadla individuální výkladové stanovisko Komise pro daňové právo u Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko), přičemž tvrdila, že hlavní provozovna společnosti Danske Bank a tato pobočka musí být považovány za jedinou osobu povinnou k dani a že služby poskytované této pobočce uvedenou hlavní provozovnou nelze považovat pro účely DPH za plnění. Uvedená pobočka nevykonává samostatnou hospodářskou činnost a není součástí seskupení pro účely DPH ve Švédsku, takže nemůže být oddělena od dotčené hlavní provozovny.
- 12 Daňová správa žádala o potvrzení uvedeného individuálního výkladového stanoviska. Podle dánské právní úpravy se mohou stát členy dánského seskupení pro účely DPH pouze provozovny nacházející se v Dánsku. Švédská pobočka Danske Bank není tudíž součástí tohoto seskupení, takže nemůže být považována společně s hlavní provozovnou této společnosti za jedinou osobu povinnou k dani.

- 13 Předkládající soud poznamenává, že je možný dvojitý výklad relevantních ustanovení. První možný výklad těchto ustanovení spočívá podle judikatury vycházející z rozsudku ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), na předpokladu, že švédská pobočka, která není nezávislá na hlavní provozovně společnosti Danske Bank a není součástí seskupení pro účely DPH ve Švédsku, je součástí téže osoby povinné k dani jako uvedená provozovna, přestože je tato provozovna členem dánského seskupení pro účely DPH. Druhý možný výklad spočívá na předpokladu, že hlavní provozovna společnosti Danske Bank se svým přistoupením k dotčenému dánskému seskupení pro účely DPH oddělila od osoby povinné k dani, kterou mají uvedená provozovna a švédská pobočka v zásadě společně tvořit, pokud jde o vzájemně si poskytnutá plnění.
- 14 Podle předkládajícího soudu již Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), tak rozhodl, že pobočka, která není nezávislá na hlavní provozovně zahraniční společnosti, ale která je součástí seskupení pro účely DPH v členském státě, tvoří jedinou osobu povinnou k dani se členy tohoto seskupení, takže služby, které jí hlavní provozovna poskytuje za úplatu, musí být považovány za poskytnuté nikoli pobočce, ale seskupení pro účely DPH. Jedná se tudíž o plnění mezi dvěma odlišnými osobami povinnými k dani. Tento rozsudek se však týká případu, kdy je pobočka součástí seskupení pro účely DPH, zatímco v projednávané věci je součástí takového seskupení hlavní provozovna.
- 15 Předkládající soud rovněž poukazuje na pokyny vyplývající ze 105. zasedání výboru pro DPH ze dne 26. října 2015, z nichž vyplývá, že tento výbor měl ve velké většině za to, že v takovém případě, jako je případ, který mu byl předložen, musí být seskupení pro účely DPH, ke kterému náleží hlavní provozovna nacházející se v jednom členském státě, a pobočka nacházející se v jiném členském státě považovány za dvě odlišné osoby povinné k dani.
- 16 Za těchto podmínek se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:
- „Je švédská pobočka banky, která má svou hlavní provozovnu v jiném členském státě než [ve Švédském království], v situaci, kdy je hlavní provozovna součástí seskupení pro účely DPH v jiném členském státě, zatímco švédská pobočka není členem žádného seskupení pro účely DPH ve Švédsku, považována za odlišnou osobu povinnou k dani, pokud hlavní provozovna poskytuje uvedené pobočce služby a účtuje jí s nimi související náklady?“

K předběžné otázce

- 17 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 9 odst. 1 a článek 11 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že hlavní provozovna společnosti, která se nachází v jednom členském státě a je součástí seskupení pro účely DPH vytvořeného na základě tohoto článku 11, a pobočka této společnosti usazená v jiném členském státě musí být považovány pro účely DPH za odlišné osoby povinné k dani, pokud tato hlavní provozovna poskytuje uvedené pobočce služby a účtuje jí náklady s nimi související.
- 18 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu, uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 19 Podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce této směrnice se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

- 20 Pokud jde o plnění mezi hlavní provozovnou společností nacházející se v jednom členském státě a pobočkou této společnosti nacházející se v jiném členském státě, Soudní dvůr rozhodl, že takové plnění je zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění. Pokud neexistuje právní vztah mezi pobočkou a jejím ústředím, které společně tvoří jedinou osobu povinnou k dani, představují vzájemná plnění vyměněná mezi těmito subjekty – na rozdíl od zdanitelných plnění uskutečněných s třetími stranami – nezdanitelné interní toky (rozsudek ze dne 24. ledna 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, body 37 a 38 a citovaná judikatura).
- 21 K určení, zda takový právní vztah existuje, je třeba ověřit, zda pobočka vykonává samostatnou hospodářskou činnost. V tomto ohledu je třeba přezkoumat, zda takovou pobočku lze považovat za samostatnou, především v tom ohledu, že nese hospodářské riziko vyplývající z její činnosti (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 23. března 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 35, jakož i ze dne 24. ledna 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, bod 35 a citovaná judikatura).
- 22 Nicméně, co se týče kvalifikace právního vztahu mezi hlavní provozovnou a pobočkou společnosti, je třeba rovněž zohlednit jejich případnou příslušnost k seskupení pro účely DPH, vytvořenému na základě čl. 11 prvního pododstavce směrnice o DPH.
- 23 Podle tohoto ustanovení může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazené na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.
- 24 Samotné znění článku 11 směrnice o DPH obsahuje územní omezení, takže členský stát nemůže stanovit, že seskupení pro účely DPH zahrnuje osoby usazené v jiném členském státě. Jak vyplývá ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, podle dánské právní úpravy provádějící toto ustanovení mohou být součástí dánského seskupení pro účely DPH pouze stále provozovny nacházející se v Dánsku.
- 25 Pokud jde o účinky příslušnosti k seskupení pro účely DPH vytvořenému podle článku 11 směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že takové seskupení tvoří jedinou osobu povinnou k dani. Zacházení jako s jedinou osobou povinnou k dani vylučuje, aby členové seskupení pro účely DPH nadále podepisovali samostatně daňová přiznání k DPH a byli nadále označováni, v rámci jejich skupiny a mimo ni, jako osoby povinné k dani, jelikož uvedená přiznání je oprávněna podepsat pouze jediná osoba povinná k dani [rozsudek ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, body 28 a 29 a citovaná judikatura).
- 26 Z toho vyplývá, že pokud se hlavní provozovna a pobočka společnosti nacházejí v různých členských státech a jedna z nich náleží k seskupení pro účely DPH, musí být právní vztah mezi nimi posuzován s přihlédnutím jednak k zacházení s tímto seskupením jako jedinou osobou povinnou k dani a jednak k územnímu omezení tohoto seskupení.
- 27 Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že dodávky služeb poskytnutých hlavní provozovnou usazenou ve třetí zemi její pobočce usazené v některém z členských států představují v případě, že je tato pobočka členem seskupení pro účely DPH, zdanitelná plnění [rozsudek ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 32]. Zásada uvedená v tomto rozsudku se přitom uplatní i v případě, kdy jsou plnění poskytována mezi hlavní provozovnou nacházející se v jednom členském státě, která náleží k seskupení pro účely DPH v tomto členském státě, a pobočkou usazenou v jiném členském státě.

- 28 V projednávaném případě je hlavní provozovna společnosti Danske Bank součástí dotčeného dánského seskupení pro účely DPH. Z důvodu její příslušnosti k tomuto seskupení pro účely DPH je třeba mít pro účely DPH za to, že dodávku služeb, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, poskytuje toto seskupení.
- 29 Mimoto nelze švédskou pobočku společnosti Danske Bank s ohledem na územní omezení vyplývající z čl. 11 prvního pododstavce směrnice o DPH považovat za součást dotčeného dánského seskupení pro účely DPH.
- 30 Pro účely DPH nelze tedy na dánské seskupení pro účely DPH, k němuž náleží hlavní provozovna společnosti Danske Bank na jedné straně a švédskou pobočku této společnosti na straně druhé, nahlížet tak, že společně tvoří jedinou osobu povinnou k dani.
- 31 Žádný z argumentů předložených společnostmi Danske Bank nemůže tento závěr zpochybnit.
- 32 Společnost Danske Bank předně tvrdí, že situace, která byla předmětem rozsudku ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), a situace, o níž se jedná ve věci v původním řízení, se liší, což odůvodňuje rozdílné zacházení. Ani okolnost, že ve věci v původním řízení není součástí seskupení pro účely DPH, na rozdíl od případu ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, pobočka, ale hlavní provozovna společnosti Danske Bank, ani okolnost, že se uvedená hlavní provozovna nenachází ve třetím státě, ale v členském státě, přitom nemohou zpochybnit řešení přijaté v uvedeném rozsudku s ohledem na územní omezení, která jsou vlastní seskupením vytvořeným na základě článku 11 směrnice o DPH.
- 33 Dále na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Danske Bank, i když znění článku 11 směrnice o DPH brání tomu, aby členský stát rozšířil pojem seskupení pro účely DPH na subjekty usazené mimo jeho území, nic to nemění na tom, že existenci seskupení pro účely DPH v tomto členském státě je nutné případně zohlednit pro účely zdanění v jiných členských státech, zejména pokud tyto státy posuzují daňové povinnosti pobočky usazené na jejich území.
- 34 Konečně pokud jde o zásadu daňové neutrality, které se společnost Danske Bank rovněž dovolává, je třeba připomenout, že tato zásada je základní zásadou společného systému DPH, která brání tomu, aby bylo se srovnatelnými hospodářskými operacemi, které si v důsledku toho navzájem konkurují, zacházeno z hlediska DPH rozdílně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 25 a citovaná judikatura). S ohledem na účinky vytvoření seskupení pro účely DPH, jakož i územní omezení tohoto seskupení přitom nelze plnění, k jehož uskutečnění dochází mezi pobočkou společnosti Danske Bank nacházející se ve Švédsku a dotčeným dánským seskupením pro účely DPH, ke kterému náleží hlavní provozovna této společnosti, považovat za srovnatelné s plněním, k jehož uskutečnění dochází mezi pobočkou a hlavní provozovnou, která není součástí seskupení pro účely DPH.
- 35 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 9 odst. 1 a článek 11 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že pro účely DPH musí být hlavní provozovna společnosti nacházející se v jednom členském státě, která je součástí seskupení pro účely DPH vytvořeného na základě tohoto článku 11, a pobočka této společnosti usazená v jiném členském státě považovány za odlišné osoby povinné k dani, pokud tato hlavní provozovna poskytuje uvedené pobočce služby a účtuje jí náklady s nimi spojené.

K nákladům řízení

- ³⁶ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 9 odst. 1 a článek 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, musí být vykládány v tom smyslu, že pro účely daně z přidané hodnoty (DPH) musí být hlavní provozovna společnosti, která se nachází v jednom členském státě a je součástí seskupení pro účely DPH vytvořeného na základě tohoto článku 11, a pobočka této společnosti usazená v jiném členském státě považovány za odlišné osoby povinné k dani, pokud tato hlavní provozovna poskytuje uvedené pobočce služby a účtuje jí náklady s nimi spojené.

Podpisy.