



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

11. ožujka 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 9. – Porezni obveznik – Pojam – Članak 11. – PDV grupacija – Glavna poslovna jedinica i podružnica društva koje se nalaze u dvjema različitim državama članicama – Glavna poslovna jedinica unutar PDV grupacije kojoj podružnica ne pripada – Glavna poslovna jedinica koja pruža usluge podružnici te joj zaračunava te usluge”

U predmetu C-812/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), odlukom od 24. listopada 2019., koju je Sud zaprimio 4. studenoga 2019., u postupku

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,

protiv

Skatteverket

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Kumin, predsjednik vijeća, T. von Danwitz (izvjestitelj) i P. G. Xuereb, suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, T. Karlsson,
- za Skatteverket, K. Alvesson, u svojstvu agenta,
- za dansku vladu, J. Nymann-Lindegren, P. Jespersen i M. S. Wolff, u svojstvu agenata,
- za francusku vladu, E. Toutain i E. de Moustier, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju P. Gentilija, *avvocato dello Stato*,
- za Europsku komisiju, R. Lyal, K. Simonsson i G. Tolstoy, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: švedski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1., članka 9. stavka 1. i članka 11. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Danske Banka A/S, Danmark, Sverige Filial, švedske podružnice danskog društva Danske Bank A/S, i Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) povodom poreznog mišljenja koje je donio Skatterättsnämnden (Komisija za porezno pravo, Švedska) o moruvärdesskattelagenu (1994:200) (Zakon o porezu na dodanu vrijednost (1994:200)).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u određuje:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

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

- 4 Članak 9. stavak 1. te direktive predviđa:

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

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

- 5 U skladu s člankom 11. navedene direktive:

„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.”

Dansko pravo

- 6 U Danskoj je članak 11. Direktive o PDV-u prenesen u članak 47. stavak 4. lov om merværdiafgifta (Zakon o porezu na dodanu vrijednost). Ta odredba među ostalim ovlašćuje nekoliko poreznih obveznika s istim vlasnikom da prijave PDV grupaciju. Iz tog stavka također proizlazi da se grupacija može odnositi samo na poduzetnike sa sjedištem u Danskoj, tako da glavna poslovna jedinica ili podružnica mogu postati članice danske PDV grupacije samo ako čine stalne poslovne jedinice na danskom teritoriju.

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 7 Danske Bank je društvo čija se glavna poslovna jedinica nalazi u Danskoj. Ono svoju djelatnost obavlja u Švedskoj putem podružnice, Danske Banka, Danmark, Sverige Filial, sa sjedištem u toj potonjoj državi članici. Glavna poslovna jedinica Danske Banka dio je danske PDV grupacije (u daljnjem tekstu: predmetna danska PDV grupacija) osnovane na temelju danskog propisa kojim se prenosi članak 11. Direktive o PDV-u. Švedska podružnica nije dio danske PDV grupacije.
- 8 Danske Bank koristi se računalnom platformom u okviru svoje djelatnosti u skandinavskim zemljama. Ta je platforma većinom zajednička za sve poslovne jedinice tog društva. Troškove povezane s korištenjem platforme švedske podružnice za potrebe njezinih djelatnosti u Švedskoj zaračunava joj glavna poslovna jedinica Danske Banka.
- 9 Cilj zahtjeva za izdavanje poreznog mišljenja koji je švedska podružnica Danske Banka uputila Komisiji za porezno pravo bio je, među ostalim, utvrditi podrazumijeva li činjenica da je glavna poslovna jedinica Danske Banka dio danske PDV grupacije to da tu grupaciju, u svrhu primjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost (1994:200), treba smatrati poreznim obveznikom koji je različit u odnosu na tu podružnicu. Potonja je također pitala treba li usluge koje je pružila PDV grupacija, koje joj se zaračunavaju, smatrati uslugama pruženima za potrebe PDV-a i treba li platiti PDV u Švedskoj kao primatelj usluga.
- 10 Svojim poreznim mišljenjem od 23. studenoga 2018. Komisija za porezno pravo utvrdila je da se predmetna danska PDV grupacija, čiji je dio glavna poslovna jedinica Danske Banka, s jedne strane, i švedska podružnica tog društva, s druge strane, trebaju smatrati dvama različitim poreznim obveznicima. Pristupanjem predmetnoj danskoj PDV grupaciji u skladu s danskim propisom glavna poslovna jedinica Danske Banka za potrebe PDV-a odvojena je od svoje švedske podružnice. Navedena je komisija također utvrdila da usluge koje pruža glavna poslovna jedinica Danske Banka, čiji se troškovi zaračunavaju švedskoj podružnici, treba smatrati isporukom usluga za potrebe PDV-a.
- 11 Švedska podružnica Danske Banka osporila je porezno mišljenje Komisije za porezno pravo pred Högsta förvaltningsdomstolenom (Vrhovni upravni sud, Švedska) ističući da glavnu poslovnu jedinicu Danske Banka i tu podružnicu treba smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom te da usluge koje je navedena glavna poslovna jedinica stavila na raspolaganje toj podružnici ne treba smatrati isporukom za potrebe PDV-a. Navedena podružnica ne obavlja neovisnu gospodarsku aktivnost i nije dio PDV grupacije u Švedskoj, tako da se ne može odvojiti od predmetne glavne poslovne jedinice.
- 12 Porezna uprava zatražila je potvrdu navedenog mišljenja. Prema danskim propisima samo poslovne jedinice koje se nalaze u Danskoj mogu postati članice danske PDV grupacije. Stoga švedska podružnica Danske Banka nije dio te grupacije, tako da se ne može smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom s glavnom poslovnom jedinicom tog društva.
- 13 Sud koji je uputio zahtjev primjećuje da su moguća dva tumačenja relevantnih odredbi. Prvu mogućnost tumačenja tih odredbi čini zaključak, u skladu sa sudskom praksom proizišlom iz presude od 23. ožujka 2006., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), da je švedska podružnica, koja nije

neovisna o glavnoj poslovnoj jedinici Danske Banka i koja nije dio PDV grupacije u Švedskoj, dio istog poreznog obveznika kao i navedena poslovna jedinica, čak i ako je potonja članica danske PDV grupacije. Drugo moguće tumačenje čini utvrđenje da se, pripajanjem predmetne danske PDV grupacije za potrebe PDV-a, glavna poslovna jedinica Danske Banka našla odvojena od poreznog obveznika za kojeg se smatra da ga navedena poslovna jedinica i švedska podružnica načelno zajedno čine kad je riječ o transakcijama koje su međusobno izvršile.

- 14 Tako je Sud u svojoj presudi od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225) već presudio da podružnica koja nije neovisna o glavnoj poslovnoj jedinici stranog društva, ali koja je dio PDV grupacije u državi članici, čini jedinstvenog poreznog obveznika s članovima te grupacije, tako da se za isporuke koje joj glavna poslovna jedinica pruža uz naknadu treba smatrati kao da su izvršene u korist PDV grupacije, ali ne i u korist podružnice. Stoga je riječ o transakcijama između dvaju različitih poreznih obveznika. Međutim, ta se presuda odnosi na slučaj u kojem je podružnica dio PDV grupacije, dok je u ovom predmetu glavna poslovna jedinica ta koja je dio takve grupacije.
- 15 Sud koji je uputio zahtjev također ističe smjernice koje proizlaze sa 105. sastanka Odbora za PDV od 26. listopada 2015., iz kojih proizlazi da je odbor u velikoj većini smatrao da u slučaju poput onog koji se pred njim vodi PDV grupaciju kojoj pripada glavna poslovna jedinica koja se nalazi u jednoj državi članici i podružnicu koja se nalazi u drugoj državi članici treba smatrati dvama različitim poreznim obveznicima.
- 16 U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li švedska podružnica banke s glavnom poslovnom jedinicom u drugoj državi članici različitoj od [Kraljevine] Švedske samostalni porezni obveznik u slučaju kada glavna poslovna jedinica pruža usluge podružnici koje joj zaračunava, ako je glavna poslovna jedinica dio PDV grupacije u drugoj državi članici, dok švedska podružnica nije članica nijedne švedske PDV grupacije?”

O prethodnom pitanju

- 17 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li članak 9. stavak 1. i članak 11. Direktive o PDV-u tumačiti na način da, za potrebe PDV-a, glavnu poslovnu jedinicu društva, koja se nalazi u jednoj državi članici i pripada PDV grupaciji osnovanoj na temelju tog članka 11., i podružnicu tog društva sa sjedištem u drugoj državi članici treba smatrati različitim poreznim obveznicima kada ta glavna poslovna jedinica navedenoj podružnici pruža usluge koje joj zaračunava.
- 18 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, treba podsjetiti na to da u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježe isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.
- 19 Prema članku 9. stavku 1. prvom podstavku te direktive, „porezni obveznik” znači svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te djelatnosti.
- 20 Kad je riječ o isporuci između glavne poslovne jedinice društva koja se nalazi u jednoj državi članici i njegove podružnice smještene u drugoj državi članici, Sud je presudio da je takva isporuka oporeziva samo kada između dobavljača i primatelja postoji pravni odnos u okviru kojega se razmjenjuju uzajamne činidbe. Ako ne postoji pravni odnos između podružnice i njezina sjedišta koji zajedno čine jedinstvenog poreznog obveznika, uzajamne činidbe između tih dvaju subjekata čine neoporezive

unutarnje tokove, za razliku od oporezivih transakcija izvršenih s trećima (presuda od 24. siječnja 2019., Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, t. 37. i 38. i navedena sudska praksa).

- 21 Kako bi se utvrdilo postoji li takav pravni odnos, valja provjeriti obavlja li podružnica samostalnu gospodarsku djelatnost. U tom pogledu, valja istražiti može li se ta podružnica smatrati samostalnom osobito u tome snosi li gospodarski rizik koji nastaje iz njezine aktivnosti (vidjeti u tom smislu presude od 23. ožujka 2006., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, t. 35. i od 24. siječnja 2019., Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, t. 35. i navedenu sudsku praksu).
- 22 Međutim, što se tiče kvalifikacije pravnog odnosa koji postoji između glavne poslovne jedinice i podružnice društva, valja također uzeti u obzir njihovu eventualnu pripadnost PDV grupaciji koja je osnovana na temelju članka 11. prvog stavka Direktive o PDV-u.
- 23 U skladu s tom odredbom sve države članice mogu jedinstvenim poreznim obveznikom smatrati sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.
- 24 Sam tekst navedenog članka 11. sadržava teritorijalno ograničenje, tako da država članica ne može predvidjeti da PDV grupacija obuhvaća osobe s poslovnim nastanom u drugoj državi članici. Kao što to proizlazi iz spisa kojim raspolaže Sud, u skladu s danskim propisom kojim se prenosi ta odredba, samo stalne poslovne jedinice koje se nalaze u Danskoj mogu biti dio danske PDV grupacije.
- 25 Što se tiče učinaka pripadnosti PDV grupaciji osnovanoj na temelju članka 11. Direktive o PDV-u, Sud je presudio da takva grupacija čini jedinstvenog poreznog obveznika. Postupanje kao s jedinstvenim poreznim obveznikom isključuje da članovi PDV grupacije odvojeno podnose prijave PDV-a i da ih se nastavlja identificirati, u grupaciji i izvan nje, kao porezne obveznike zato što je samo jedinstveni porezni obveznik ovlašten podnositi takve prijave (presuda od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 28. i 29. i navedena sudska praksa).
- 26 Iz toga slijedi da, kada se glavna poslovna jedinica i podružnica društva nalaze u različitim državama članicama i kada jedna od njih pripada PDV grupaciji, njihov pravni odnos treba ocijeniti uzimajući u obzir, s jedne strane, izjednačavanje te grupacije s jedinstvenim poreznim obveznikom i, s druge strane, teritorijalne granice te grupacije.
- 27 U tom pogledu Sud je utvrdio da isporuke usluga koje je izvršila glavna poslovna jedinica s poslovnim nastanom u trećoj zemlji svojoj podružnici s poslovnim nastanom u državi članici čine oporezive transakcije kada je ta podružnica članica PDV grupacije (presuda od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 32.). Međutim, načelo navedeno u toj presudi također se primjenjuje kada se isporuke pružaju između glavne poslovne jedinice koja se nalazi u jednoj državi članici gdje pripada PDV grupaciji i podružnice s poslovnim nastanom u drugoj državi članici.
- 28 U ovom je slučaju glavna poslovna jedinica Danske Banka dio predmetne danske PDV grupacije. Budući da pripada toj PDV grupaciji, valja smatrati da je, za potrebe PDV-a, ta grupacija ona koja pruža usluge o kojima je riječ u glavnom postupku.
- 29 Osim toga, s obzirom na teritorijalne granice koje proizlaze iz članka 11. prvog stavka Direktive o PDV-u, ne može se smatrati da je švedska podružnica Danske Banka dio predmetne danske PDV grupacije.
- 30 Prema tome, za potrebe PDV-a, danska PDV grupacija kojoj pripada glavna poslovna jedinica Danske Banka, s jedne strane, i švedska podružnica tog društva, s druge strane, ne mogu se zajedno smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom.

- 31 Nijedan od argumenata koje je iznio Danske Bank ne može dovesti u pitanje taj zaključak.
- 32 Najprije, Danske Bank ističe da su situacija koja je dovela do presude od 17. rujna 2014., Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225) i situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku različite, što opravdava različito postupanje. Međutim, ni okolnost da u glavnom postupku, za razliku od slučaja u predmetu u kojem je donesena ta presuda, nije podružnica ta koja čini dio PDV grupacije već glavna poslovna jedinica Danske Banka ni okolnost da navedena glavna poslovna jedinica nema sjedište u trećoj državi, nego u državi članici, nisu takve prirode da dovedu u pitanje zaključak iz navedene presude, s obzirom na teritorijalne granice svojstvene grupacijama osnovanima na temelju članka 11. Direktive o PDV-u.
- 33 Nadalje, suprotno onomu što tvrdi Danske Bank, iako tekst članka 11. Direktive o PDV-u sprečava državu članicu da proširi doseg PDV grupacije na subjekte s poslovnim nastanom izvan njezina državnog područja, ostaje činjenica da postojanje PDV grupacije u toj državi članici treba, ovisno o slučaju, uzeti u obzir u svrhu oporezivanja u drugim državama članicama, osobito kada potonje ocjenjuju porezne obveze podružnice s poslovnim nastanom na njihovu državnom području.
- 34 Naposljetku, što se tiče načela porezne neutralnosti, na koje se također poziva Danske Bank, valja podsjetiti na to da ono čini temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje se protivi tomu da se sa sličnim gospodarskim transakcijama, koje su posljedično međusobno konkurentne, postupa različito u pogledu PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 22. svibnja 2008., Ampliscientifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, t. 25. kao i navedenu sudsku praksu). Međutim, s obzirom na učinke nastanka PDV grupacije kao i na njezine teritorijalne granice, transakcija između podružnice Danske Banka, koja se nalazi u Švedskoj i predmetne danske PDV grupacije, kojoj pripada glavna poslovna jedinica tog društva, ne može se smatrati sličnom transakciji provedenoj između podružnice i glavne poslovne jedinice koja nije dio PDV grupacije.
- 35 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 9. stavak 1. i članak 11. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se za potrebe PDV-a glavna poslovna jedinica društva koja se nalazi u jednoj državi članici i koja je dio PDV grupacije osnovane na temelju tog članka 11. i podružnica tog društva sa sjedištem u drugoj državi članici moraju smatrati odvojenim poreznim obveznicima kada ta glavna poslovna jedinica navedenoj podružnici pruža usluge koje joj zaračunava.

Troškovi

- 36 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 9. stavak 1. i članak 11. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se za potrebe poreza na dodanu vrijednosti (PDV) glavna poslovna jedinica društva koja se nalazi u jednoj državi članici i koja je dio PDV grupacije osnovane na temelju tog članka 11. i podružnica tog društva sa sjedištem u drugoj državi članici moraju smatrati odvojenim poreznim obveznicima kada ta glavna poslovna jedinica navedenoj podružnici pruža usluge koje joj zaračunava.

Potpisi