



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MELCHIOR WATHELET
prednesené 8. mája 2014¹

Vec C-7/13

**Skandia America Corporation USA, filial Sverige,
proti
Skatteverket**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Förvaltningsrätten i Stockholm (Švédsko)]

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Skupina na účely DPH — Interná fakturácia služieb poskytovaných hlavnou spoločnosťou usadenou v tretej krajine svojej pobočke, ktorá je členom skupiny, na účely DPH v členskom štáte — Zdaniteľnosť alebo nezdaniteľnosť poskytnutých služieb“

I – Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci sporu medzi švédskou pobočkou spoločnosti Skandia America Corporation so sídlom v Spojených štátoch a Skatteverket (švédsky daňový úrad), ktorý sa týka rozhodnutia tohto úradu účtovať daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za plnenia týkajúce sa služieb, ktoré poskytla Skandia America Corporation svojej švédskej pobočke zaregistrovanej vo Švédsku ako člen skupiny tvorenej viacerými spoločnosťami považovanými za jedinú zdaniteľnú osobu na účely DPH (ďalej len „skupina na účely DPH“).

2. Súdny dvor vo veci FCE Bank rozhodol, že stála prevádzkareň, ktorá nie je samostatným právnym subjektom odlišným od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorej patrí a ktorej táto spoločnosť poskytuje služby, nemá byť z hľadiska nákladov na tieto služby, ktoré sú jej započítané, považovaná za zdaniteľnú osobu na účely DPH.²

3. V prejednávanom prípade, ktorý sa týka výkladu článku 9 ods. 1 a článkov 11 a 196 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)³, je otázkou predovšetkým to, či sa zásada stanovená Súdnym dvorom v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) vzťahuje na prípad, keď je pobočka súčasťou skupiny na účely DPH v krajine, kde má sídlo, a ak áno, či je subjektom povinným platiť DPH poskytovateľ predmetných služieb alebo ich príjemca.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Rozsudok FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 41).

3 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

4. Článok 2 smernice o DPH uvádza:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

...

- c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

5. Článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH znie:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“

6. Podľa článku 11 smernice o DPH:

„Po porade s poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len ‚Výbor pre DPH‘) môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.“

Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.“

7. Článok 43 smernice o DPH stanovuje:

„Miesto poskytovania služieb je miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ poskytuje služby, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

8. Podľa článku 56 ods. 1 písm. c) a k) smernice o DPH:

„1. Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb odberateľom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte ako v štáte poskytovateľa, je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, pre ktoré sa služby poskytnú, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

- c) služby poradcov, technikov, poradenských firiem, právnikov, účtovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií;

...

- k) elektronicky poskytované služby, predovšetkým tie, ktoré sú uvedené v prílohe II;

...“

9. Podľa článku 193 smernice o DPH:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.“

10. Podľa článku 196 smernice o DPH:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorej sú poskytované služby uvedené v článku 56, alebo osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH v členskom štáte, kde je daň splatná, a ktorej sú poskytované služby podľa článkov 44, 47, 50, 53, 54 a 55, ak tieto služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v tomto členskom štáte.“

11. Príloha II s názvom „Orientačný zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v článku 56 prvom odseku ods. 1 písm. k)“ znie:

- „1. poskytovanie webových stránok, web-hosting, údržba programov a vybavenia na diaľku,
2. poskytovanie softvéru a jeho aktualizácia,
3. poskytovanie obrázkov, textu a informácií a sprístupňovanie databáz,
4. poskytovanie hudby, filmov a hier vrátane výherných a hazardných hier a politického, kultúrneho, umeleckého, športového, vedeckého a zábavného vysielania a akcií,
5. poskytovanie vyučovania na diaľku.“

B – *Švédske právo*

12. Podľa kapitoly 6a § 1 až 4 zákona č. 200 z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty [mervärdesskattelagen (1994:200)] sa dva alebo viaceré hospodárske subjekty môžu považovať za jeden hospodársky subjekt (skupina na účely DPH) a ich činnosť sa môže považovať za jednu činnosť. Skupina na účely DPH môže zahŕňať len stálu prevádzkareň hospodárskeho subjektu vo Švédsku. Skupina na účely DPH sa môže vzťahovať len na hospodárske subjekty, ktoré sú vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami. Vzniká na základe rozhodnutia Skatteverket o registrácii v zmysle návrhu členov skupiny. Tieto ustanovenia boli prijaté na základe možnosti stanovenej v článku 11 smernice o DPH.

13. V kapitole 5 § 7 prvom odseku tohto zákona je stanovené, že ak sú služby uvedené v druhom odseku poskytnuté z krajiny mimo Európskej únie a príjemca je hospodársky subjekt so sídlom ekonomickej činnosti vo Švédsku, považujú sa za poskytnuté na vnútroštátnom území. Tieto služby zahŕňajú okrem iného služby poradcu a podobné služby, ako aj služby poskytované elektronicky, ktoré pozostávajú z údržby programov na diaľku a z dodávania a aktualizácie softvéru. Účelom tohto ustanovenia je prevzatie článku 56 smernice o DPH.

14. Podľa kapitoly 1 § 2 prvého odseku bodu 1 uvedeného zákona je každý, kto dodáva tovar alebo poskytuje služby v zmysle § 1 danej kapitoly, povinný platiť z tohto plnenia DPH. Z prvého odseku bodu 2 tohto § 2 vyplýva, že príjemca služieb uvedených v kapitole 5 § 7 zákona o DPH od poskytovateľa, ktorý je zahraničným podnikom, je povinný z tohto nadobudnutia zaplatiť DPH. Účelom týchto ustanovení je vykonanie článkov 193 a 196 smernice o DPH.

15. Podľa kapitoly 1 § 15 toho istého zákona „zahraničný podnik“ je hospodársky subjekt, ktorý nemá sídlo ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň ani trvalé bydlisko alebo obvyklý pobyt vo Švédsku.

III – Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16. Skandia America Corporation je spoločnosť založená podľa práva štátu Delaware (Spojené štáty), ktorej sídlo ekonomickej činnosti sa nachádza v Spojených štátoch. Je súčasťou poisťovacej skupiny Old Mutual, ktorej materská spoločnosť Old Mutual plc má sídlo v Spojenom kráľovstve. V účtovnom období rokov 2007 a 2008 bola Skandia America Corporation globálnou spoločnosťou pre nákup IT služieb. Redistribuovala externe zakúpené IT služby rôznym spoločnostiam alebo pobočkám v rámci skupiny Skandia a svojej švédskej pobočke.

17. Švédska pobočka je zaregistrovaná ako člen skupiny na účely DPH poisťovne Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) od 11. júla 2007. Jej úlohou bolo spracovať IT služby, ktoré jej poskytovala Skandia America Corporation, a vytvoriť finálny produkt „IT-produktion“. Tento produkt bol následne dodávaný rôznym spoločnostiam skupiny tak v rámci, ako aj mimo skupiny na účely DPH. Pri každom poskytnutí služieb, či už medzi spoločnosťou Skandia America Corporation a jej švédskou pobočkou, alebo medzi touto pobočkou a ďalšími spoločnosťami v rámci skupiny, sa cena zvýšila o prirážku („mark-up“) vo výške 5 %. Náklady sa rozdelili medzi Skandia America Corporation a jej švédsku pobočku prostredníctvom interných faktúr.

18. Keďže poskytovanie služieb spoločnosťou Skandia America Corporation jej švédskej pobočke predstavovalo zdaniteľné plnenia, Skatteverket rozhodol účtovať za poskytnuté služby DPH a tiež rozhodol, že Skandia America Corporation je povinná túto daň zaplatiť. Na základe toho Skatteverket zaregistroval švédsku pobočku ako subjekt povinný platiť DPH a ako stálej prevádzkarni spoločnosti Skandia America Corporation vo Švédsku jej vymeral daň.

19. Švédska pobočka spoločnosti Skandia America Corporation sa proti týmto rozhodnutiam odvolala na vnútroštátny súd a žiadala o ich zrušenie, pričom tvrdila, že na zdanenie plnení medzi hlavnou prevádzkarňou a pobočkou a na registráciu pobočky na účely DPH popri existujúcej registrácii v skupine na účely DPH neexistuje žiadny právny základ.

20. Keďže o otázkach týkajúcich sa DPH položených v rámci sporu vo veci samej Súdny dvor ešte nerozhodol, vnútroštátny súd prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

- „1. Predstavuje poskytovanie externe zakúpených služieb hlavnou prevádzkarňou spoločnosti usadenej v tretej krajine jej pobočke v členskom štáte s prenesením kúpnej ceny na pobočku zdaniteľné plnenie, ak je pobočka členom skupiny na účely DPH v uvedenom členskom štáte?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má sa hlavná prevádzkareň v tretej krajine považovať za zdaniteľnú osobu, ktorá nemá sídlo v členskom štáte v zmysle článku 196 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, takže príjemca má povinnosť zaplatiť za tieto plnenia daň?“

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

21. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 7. januára 2013. Písomné pripomienky podali Skandia America Corporation, Skatteverket, nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia.

22. Dňa 21. januára 2014 Súdny dvor zaslal účastníkom konania nasledujúcu otázku, na ktorú mali odpovedať na pojednávaní:

„Podľa článku 61 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora sa účastníci konania vyzývajú, aby odpovedali na otázku, či so zreteľom na judikatúru FCE Bank [(EU:C:2006:196)] môže pobočka spoločnosti v tretej krajine, ktorá má sídlo v členskom štáte, predstavovať ‚osobu so sídlom na území toho istého členského štátu‘ v zmysle článku 11 smernice o DPH.“

23. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 12. marca 2014, Skandia America Corporation, švédská vláda, nemecká vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia predložili ústne pripomienky.

V – Analýza

A – O prvej prejudiciálnej otázke

24. Prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či poskytovanie externe zakúpených služieb hlavnou prevádzkarňou spoločnosti v tretej krajine jej pobočke v členskom štáte s prenesením kúpnej ceny na pobočku predstavuje plnenie podliehajúce DPH, ak je pobočka členom skupiny na účely DPH v uvedenom členskom štáte.

25. Inými slovami, táto otázka otvára problematiku uplatniteľnosti zásady stanovenej v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) v prípade, ak je pobočka spoločnosti so sídlom v treťom štáte členom skupiny na účely DPH v členskom štáte, kde je táto pobočka usadená. Súdny dvor v danej veci vyhlásil, že „stála prevádzkareň, ktorá nie je samostatným právnym subjektom odlišným od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorej patrí a ktorej táto spoločnosť poskytuje služby, nemá byť z hľadiska nákladov na tieto služby, ktoré sú jej započítané, považovaná za [zdaniteľnú osobu]“⁴.

1. Tvrdenia účastníkov konania

26. Skandia America Corporation a nemecká vláda sa domnievajú, že pobočka môže byť súčasťou skupiny na účely DPH nezávisle od hlavnej prevádzkarne. Nemecká vláda predovšetkým tvrdí, že odkazom na „osoby usadené na území [členského štátu skupiny]“ sa článok 11 smernice o DPH vzťahuje na stále prevádzkarne zahraničných zdaniteľných osôb, ktoré sa nachádzajú na území tohto členského štátu.

27. Skandia America Corporation a nemecká vláda ďalej usudzujú, že zásada, podľa ktorej sa prevádzkareň a pobočka spoločnosti považujú za podnikateľskú jednotku, stanovená v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196), sa vzťahuje aj na prípad, keď je pobočka súčasťou skupiny na účely DPH. Podľa nich článok 11 smernice o DPH nedáva členskému štátu právo umelo rozdeliť hlavnú prevádzkareň a jej pobočku na dve zdaniteľné osoby.

28. V tejto súvislosti sa Skandia America Corporation domnieva, že jej švédská pobočka nie je dostatočne samostatná na to, aby mohla konať vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť a vziať na seba podnikateľské riziká spojené s jej činnosťou tak, aby sa medzi ňou a hlavou prevádzkarňou dosahoval obrat v zmysle zákona o DPH. Z dôvodov uvedených v bodoch 36 až 40 rozsudku vo veci FCE Bank (EU:C:2006:196), a najmä preto, lebo pobočka nenesie podnikateľské riziká spojené s výkonom ekonomických činností a nedisponuje dotačným kapitálom, Skandia America Corporation zastáva názor, že jej pobočka nemá byť v súvislosti s DPH považovaná za zdaniteľnú osobu z dôvodu nákladov na spracúvanie IT služieb kúpených mimo skupiny, ktoré sú jej započítané.

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

29. Nemecká vláda sa zasa domnieva, že účinky zásady podnikateľskej jednotky sa vzťahujú len na prevádzkarne toho istého právneho subjektu a v rámci zdaňovania skupín na účely DPH iba na členov skupiny so sídlom v členskom štáte skupiny. Z toho podľa názoru nemeckej vlády vyplýva, že poskytovanie služieb v rámci skupiny na účely DPH medzi odlišnými právnymi subjektmi patriacimi do tejto skupiny nepodlieha DPH, pretože sa obmedzuje na plnenia, na ktorých sa zúčastňujú výhradne prevádzkarne (vrátane hlavných prevádzkarní), ktoré sa nachádzajú v členskom štáte skupiny na účely DPH. Nutným dôsledkom toho je, že toto poskytovanie služieb podlieha DPH v prípade, ak je niektorá zo strán zúčastnených na poskytovaní služieb prevádzkareň (vrátane hlavnej prevádzkarne), ktorá sa nenachádza v členskom štáte skupiny na účely DPH.

30. Vláda Spojeného kráľovstva sa zároveň domnieva, že zásada stanovená Súdnym dvorom v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) sa v prejednávanom prípade uplatňuje a poskytovanie služieb medzi hlavnou prevádzkarňou a pobočkou nie je zdaniteľné.

31. Vláda Spojeného kráľovstva sa však na rozdiel od spoločnosti Skandia America Corporation a nemeckej vlády domnieva, že súčasťou skupiny na účely DPH nemôže byť sama pobočka. Svoj názor opiera o znenie článku 11 smernice o DPH, ktorý odkazuje na „*osoby usadené* na území členského štátu, [kde bola vytvorená skupina na účely DPH,] *ktoré sú právne nezávislé*“⁵.

32. Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že pod výrazom „*usadené osoby*“ treba rozumieť celú právnickú osobu, ktorej súčasťou je predmetná pobočka, a usudzuje, že v danom prípade má byť takouto „osobou“ Skandia America Corporation so sídlom vo Švédsku, nie sama osebe, ale prostredníctvom svojej pobočky.

33. Skatteverket, švédska vláda a Komisia proti takémuto výkladu článkov 9 a 11 smernice o DPH namietajú. Hoci nespochybňujú zásadu stanovenú v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196), domnievajú sa, že nie je uplatniteľná v prípade, keď je členom skupiny na účely DPH len pobočka. Naproti tomu sa domnievajú, že pobočka v dôsledku jej začlenenia do skupiny na účely DPH prestala byť v zmysle zásady jednej zdaniteľnej osoby stanovenej v článku 11 smernice o DPH súčasťou tej istej zdaniteľnej osoby ako hlavná prevádzkareň.

34. Na podporu svojho stanoviska Skatteverket, švédska vláda a Komisia citujú najmä rozsudok vo veci Ampliscientifica a Amplifin, ktorým Súdny dvor rozhodol, že „uplatnenie režimu stanoveného v článku [11 smernice o DPH] má za následok, že vnútroštátna právna úprava prijatá na základe tohto ustanovenia umožňuje osobám, najmä obchodným spoločnostiam, ktoré vykazujú finančné, hospodárske a organizačné prepojenia, aby prestali byť považované za odlišné zdaniteľné osoby DPH preto, aby sa považovali za *jedinú zdaniteľnú osobu*“⁶.

35. Skatteverket, švédska vláda a Komisia vychádzajú zo zásady jedinej zdaniteľnej osoby, keď tvrdia, že následkom zahrnutia pobočky do skupiny na účely DPH bude, pokiaľ ide o DPH, dochádzať k poskytovaniu služieb medzi dvoma zdaniteľnými osobami, čiže medzi hlavnou prevádzkarňou spoločnosti Skandia America Corporation a skupinou na účely DPH vrátane jej pobočky.

36. Pokiaľ ide o možnosť zahrnúť pobočku spoločnosti do skupiny na účely DPH bez toho, aby do nej bola zahrnutá aj hlavná prevádzkareň, Komisia sa domnieva, že formulácia „*osoby usadené* na území toho istého členského štátu“ v článku 11 smernice o DPH sa má vykladať tak, ako ju vymedzila Komisia v oznámení Rade a Európskemu parlamentu o možnosti skupinovej registrácie na účely DPH podľa článku 11 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „*oznámenie*“)⁷.

5 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

6 — Rozsudok Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

7 — KOM(2009) 325 v konečnom znení, bod 3.3.2.

37. V zmysle tohto oznámenia uvedená formulácia znamená, že zahrnutie do skupiny na účely DPH je vylúčené v prípade pobočiek, ktoré majú sídlo v zahraničí a sú súčasťou právnych subjektov so sídlom v členskom štáte skupiny na účely DPH. Do skupiny na účely DPH naopak môžu byť zahrnuté pobočky so sídlom na území členského štátu skupiny na účely DPH, ktoré sú súčasťou právnych subjektov so sídlom v zahraničí.

38. Skatteverket, švédská vláda a Komisia sa preto domnievajú, že zahrnutie švédskej pobočky do skupiny na účely DPH neznamena spochybnenie zásady stanovenej v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Posúdenie

39. Východiskom pre moju analýzu je znenie článku 11 smernice o DPH, podľa ktorého „môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami“.

40. Ako naznačuje otázka, ktorú Súdny dvor položil účastníkom konania, aby na ňu odpovedali na pojednávaní, najprv treba určiť, či pobočka sama osebe môže byť súčasťou skupiny na účely DPH v členskom štáte, kde má sídlo, bez toho, aby bola do tejto skupiny zahrnutá aj spoločnosť, ktorej súčasťou je pobočka a ktorej sídlo sa nenachádza v tom istom členskom štáte. Inými slovami, treba určiť, či švédská pobočka spoločnosti Skandia America Corporation môže byť považovaná za „osobu“ usadenú na území Švédska v zmysle článku 11 smernice o DPH.

41. Tento výraz už bol predmetom analýzy Súdneho dvora vo veci Komisia/Írsko⁸, hoci táto analýza bola zameraná na dosť osobitnú otázku, či výraz „osoba“ použitý v článku 11 smernice o DPH znamená „zdaniteľnú osobu“ v zmysle článku 9 tejto smernice.

42. Na rozdiel od tvrdení švédskej a nemeckej vlády na pojednávaní Súdny dvor svojím rozhodnutím, že do skupiny na účely DPH môžu byť zahrnuté nezdaniteľné osoby,⁹ neudelil súhlas so zahrnutím pobočiek do skupiny na účely DPH nezávisle od ich hlavnej prevádzkarne.

43. To, že v rozsudku vo veci Komisia/Írsko (EU:C:2013:217) Súdny dvor vyhlásil, že „osoba“ neznamena „zdaniteľnú osobu“, totiž znamená len to, že viaceré osoby, ktoré samy nie sú zdaniteľnými osobami, môžu prostredníctvom vytvorenia skupiny na účely DPH spoločne predstavovať „jednu zdaniteľnú osobu“ v zmysle článku 9 smernice o DPH, to znamená osobu, ktorá „nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“. Súdny dvor teda v rozsudku Komisia/Írsko nevymedzil pojem „osoba“ použitý v článku 11 smernice o DPH.

44. Zdôrazňujem rozdiel v terminológii použitej v článkoch 9 a 11 smernice o DPH. Článok 9 sa vzťahuje na „každú osobu, ktorá... vykonáva ekonomickú činnosť...“¹⁰, kým článok 11 sa vzťahuje na „osoby usadené na území... členského štátu, [kde bola vytvorená skupina na účely DPH,] ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami“¹¹.

8 — Rozsudok Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2013:217). Pozri tiež rozsudky Komisia/Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263), Komisia/Holandsko (C-65/11, EU:C:2013:265), Komisia/Fínsko (C-74/11, EU:C:2013:266), Komisia/Spojené kráľovstvo (C-86/11, EU:C:2013:267) a Komisia/Česká republika (C-109/11, EU:C:2013:269).

9 — Rozsudok Komisia/Írsko (EU:C:2013:217, bod 50).

10 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

11 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

45. Uvedený rozdiel podľa môjho názoru svedčí o tom, že rozsah pôsobnosti *ratione personae* článku 11 je užší ako rozsah pôsobnosti článku 9. Výraz „osoba“ preto nemožno chápať v jeho bežnom zmysle ako „toho, kto má právnu subjektivitu“¹², čiže ako fyzickú alebo právnickú osobu, čo je už užší pojem než len „každá osoba“. Tento rozdiel je vysvetlený v rozsudku vo veci Heerma, v ktorom Súdny dvor vyhlásil, že pojem zdaniteľná osoba nezahŕňa len fyzické a právnické osoby, ale aj subjekty, ktoré nemajú právnu subjektivitu, ako napr. spoločnosť podľa holandského občianskeho práva.¹³ Domnievam sa, že takýto výklad by nebol možný, ak by aj článok 9 odkazoval na „osobu“.

46. V dôsledku toho vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že na to, aby sa subjekt mohol stať členom skupiny na účely DPH, musí byť odlišnou „osobou“, ktorou pobočka nie je.

47. Okrem toho hlavná prevádzkareň a jej pobočka, ktoré tvoria jednu právnickú osobu, nemôžu byť jedna i druhá zdaniteľnou osobou na účely DPH.

48. Ako totiž vysvetlil generálny advokát Léger v bode 56 svojich návrhov vo veci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), „po konzultácii poradného výboru pre daň z pridanej hodnoty ustanovenej v článku [11] [smernice o DPH], má každý členský štát možnosť považovať za [jedinú zdaniteľnú osobu] osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami. Ako uvádza vláda Spojeného kráľovstva, toto ustanovenie môže byť pochopené, *a contrario*, v tom zmysle, že tá istá právnická osoba môže byť iba [jedinou zdaniteľnou osobou]“.

49. Záver, že pobočka sama osebe nemôže vstúpiť do skupiny na účely DPH bez toho, aby do nej bola zahrnutá aj spoločnosť, ktorej je pobočka súčasťou, je v úplnom súlade s rozsudkom FCE Bank (EU:C:2006:196), čo žiadny z účastníkov konania nespochybňuje. V uvedenom rozsudku Súdny dvor rozhodol, že „plnenie je zdaniteľné len vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom služby právny vzťah, počas ktorého si recipročne vymieňajú služby“¹⁴. Usúdil, že pobočka nevykonáva nezávislú ekonomickú činnosť, pretože sama nenesie podnikateľské riziko spojené s výkonom činnosti spoločnosti, ktorej je súčasťou.¹⁵ Súdny dvor preto dospel k záveru, že pobočka, ktorá nie je právnym subjektom odlišným od spoločnosti, ktorej patrí, nemá byť považovaná za zdaniteľnú osobu nezávislú od tejto spoločnosti.¹⁶

50. Okrem toho sa Skatteverket, švédská vláda a Komisia domnievajú, že rozsudok FCE Bank (EU:C:2006:196) by sa nemal uplatniť v situácii, keď je pobočka súčasťou skupiny na účely DPH, pretože v dôsledku svojej príslušnosti k tejto skupine prestala byť súčasťou zdaniteľnej spoločnosti a stala sa súčasťou inej zdaniteľnej osoby, t. j. skupiny na účely DPH.

51. Komisia sa v širšom zmysle opiera o oznámenie, v ktorom uviedla, že článok 11 sa má vykladať v súlade so zásadami územnej príslušnosti a daňovej nezávislosti¹⁷, podľa ktorých pôsobnosť daňového úradu daného členského štátu nemôže siahäť za hranice jeho územia. V dôsledku toho Komisia tvrdí, že do skupiny na účely DPH na území členského štátu, ktorý túto možnosť zaviedol, teda môžu patriť len podniky so sídlom ekonomickej činnosti na území tohto členského štátu alebo stále prevádzkarne takýchto podnikov či zahraničných podnikov, ktoré sa takisto nachádzajú na tomto území.

12 — CORNU, G.: *Vocabulaire juridique*. 9. vyd. Paris: PUF, 2011, s. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

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

15 — Tamže (body 35 až 41).

16 — Tamže (bod 41).

17 — KOM(2009) 325 v konečnom znení, bod 3.3.2.1.

52. Domnievam sa, že text smernice o DPH a judikatúra Súdneho dvora takéto prístupy neumožňujú. Ostatne podľa slov samotnej Komisie sa jej stanovisko „na prvý pohľad môže zdať nezlučiteľné s rozsudkom FCE Bank [(EU:C:2006:196)]“¹⁸. Na rozdiel od analýzy Komisie to, že tento rozsudok neobsahuje žiadny odkaz na situáciu skupín na účely DPH, neodôvodňuje, aby pobočka sama osebe mohla byť zahrnutá do skupiny na účely DPH.

53. Okrem toho tvrdenie Komisie, že pobočka sa tým, že je súčasťou skupiny na účely DPH, stáva súčasťou inej zdaniteľnej osoby, nie je odpoveďou na predchádzajúcu otázku, či pobočka sama osebe môže byť zahrnutá do skupiny na účely DPH.

54. Skutočnosť, že poskytovanie služieb medzi hlavnou prevádzkarňou a pobočkou sa uskutočňuje za protihodnotu, na to nemá žiadny vplyv. Ako Súdny dvor vyhlásil v rozsudku FCE Bank, „existenci[a] zmluvy o rozdelení nákladov... je rovnako irelevantná pre predmetnú vec z dôvodu, že takáto zmluva nebola uzavretá medzi nezávislými stranami“¹⁹. Okrem toho, ako uznáva sama Skandia America Corporation, ide o stanovenie ceny a rozdelenie nákladov v zmysle rozhodnutí v rámci spoločnosti, ktorými sa majú predovšetkým určiť zisky stálej prevádzkarne.²⁰

55. Švédska a nemecká vláda na pojednávaní navyše poukázali na bod 33 rozsudku vo veci Crédit Lyonnais, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že „spoločnosť, ktorá má ústredie v jednom členskom štáte a stálu prevádzkarňu v inom členskom štáte, treba preto považovať za spoločnosť sídliaču v tomto druhom členskom štáte na účely činností, ktoré v tomto štáte vykonáva“²¹.

56. Aj keď sa však táto pasáž týka vrátenia DPH, a to buď jej odpočítaním, alebo jej vrátením, a nie vytvorenia skupiny na účely DPH, vôbec neumožňuje pobočke vstúpiť do skupiny na účely DPH nezávisle od hlavnej prevádzkarne. Skôr sa mi zdá, že podporuje opačné stanovisko než stanovisko švédskej a nemeckej vlády, čiže zahrnutie celej spoločnosti so skupiny na účely DPH na základe toho, že predmetná spoločnosť je z dôvodu svojej stálej prevádzkarne v členskom štáte skupiny na účely DPH „osobou usadenou na území toho istého členského štátu“ v zmysle článku 11 smernice o DPH.

57. V neposlednom rade téza spoločnosti Skandia America Corporation, že švédska pobočka sama osebe môže byť súčasťou skupiny na účely DPH, by v spojení s uplatnením zásady stanovenej v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) mala za následok, že zdaniteľné by neboli ani plnenia medzi americkou hlavnou prevádzkarňou a jej švédskou pobočkou, ani plnenia medzi touto pobočkou a ostatnými členmi skupiny na účely DPH.

58. Podobný výsledok, osobitne zaujímavý v odvetví poisťovníctva, v ktorom sa uplatňuje oslobodenie od DPH podľa článku 135 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, a teda nie odpočítanie DPH, môže vyplývať len z uplatnenia dvoch nezlučiteľných pravidiel. Pobočka nemôže tvoriť so spoločnosťou, ktorej patrí, jeden hospodársky subjekt na účely DPH v zmysle rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) a súčasne sa od nej na účely DPH oddeliť tak, že sa stane súčasťou skupiny na účely DPH.

59. Dodávam, že druhý odsek článku 11 smernice o DPH umožňuje členským štátom „prijíť akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia“. Súdny dvor zároveň všeobecne uznal, že boj proti daňovým podvodom a prípadnému zneužívaniu je cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH.²²

18 — Tamže, bod 3.3.2.2.

19 — EU:C:2006:196, bod 40. V bode 41 Súdny dvor spresnil, že pobočka nemá byť „z *hladiska nákladov na tieto služby, ktoré sú jej započítané*, považovaná za [zdaniteľnú osobu]“. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

20 — V tomto zmysle pozri tiež body 65 a 66 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

22 — Pozri najmä rozsudky Halifax a i. (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 Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 46).

3. Návrh

60. Na základe uvedených úvah som toho názoru, že rozhodnutie Skatteverket, ktorým sa švédská pobočka spoločnosti Skandia America Corporation sama osebe zahŕňa do skupiny na účely DPH poisťovne Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), je z hľadiska článku 11 smernice o DPH protiprávne.

61. Pokiaľ ide o dôsledky tejto protiprávnosti, ktoré by mal vyvodiť vnútroštátny súd, treba tu v nasledujúcom poradí uviesť štyri predpoklady.

4. Dôsledky protiprávnosti

a) Rozhodnutie zahrnúť pobočku do skupiny na účely DPH sa zruší

62. V rámci tohto predpokladu pobočka nie je súčasťou skupiny na účely DPH. V dôsledku toho poskytovanie služieb medzi hlavnou prevádzkarňou spoločnosti Skandia America Corporation a jej švédskou spoločnosťou nepodlieha DPH, a to podľa zásady stanovenej v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196).

63. Naopak poskytovanie služieb medzi švédskou pobočkou spoločnosti Skandia America Corporation a skupinou na účely DPH podlieha DPH, pričom povinnosť platiť túto daň má Skandia America Corporation podľa článku 193 smernice o DPH, podľa ktorého „DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje... zdaniteľné poskytovanie služieb“.²³

b) Rozhodnutie zahrnúť pobočku do skupiny na účely DPH bude predmetom zhodného výkladu

64. Za tohto predpokladu vnútroštátny súd vyloží rozhodnutie, ktorým sa pobočka zahŕňa do skupiny na účely DPH, takým spôsobom, že rozhodnutie bude v súlade s právom Únie, a teda rozhodne, že žiadosť o vstup do skupiny na účely DPH mohla podať len samotná spoločnosť Skandia America Corporation, takže sa ako celok stala súčasťou danej skupiny.

65. Treba určiť, či spoločnosť založená v súlade s právom tretej krajiny, v prejednávacom prípade s právom Spojených štátov, ktorá má stálu prevádzkareň v členskom štáte, v prejednávacom prípade vo Švédskom kráľovstve, môže byť zahrnutá do skupiny na účely DPH vytvorenej v tomto členskom štáte.

66. Rovnako ako vláda Spojeného kráľovstva sa domnievam, že znenie článku 11 smernice o DPH, ktorý odkazuje na „osoby usadené na území [členského štátu, v ktorom bola vytvorená skupina]“, umožňuje takejto spoločnosti, ktorá má stálu prevádzkareň na území členského štátu, vstúpiť ako celok do skupiny na účely DPH vytvorenej v tomto členskom štáte.

23 — Článok 196 smernice o DPH, ktorý v spojení s článkom 56 tejto smernice ukladá osobe, ktorej sú poskytované služby, povinnosť platiť DPH, sa na prejednávany prípad nevzťahuje, pretože uvedené služby nie sú poskytované „zdaniteľným osobám usadeným v [Únii], ale sú poskytované zdaniteľným osobám v inom členskom štáte ako štáte poskytovateľa“. Skupina na účely DPH je ako príjemca služieb usadená vo Švédsku, kde má prostredníctvom svojej švédskej pobočky sídlo aj predmetný poskytovateľ služieb, čiže Skandia America Corporation. Uplatňuje sa teda článok 43 uvedenej smernice, podľa ktorého „miesto poskytovania služieb je miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ poskytuje služby“. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

67. Takýto výklad výrazu „usadené osoby“ je v súlade nielen s pojmom „prevádzkareň“ v zmysle práva Únie, ale aj s článkom 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, podľa ktorého „DPH podlieh[a]... poskytovanie služieb za protihodnotu *na území členského štátu* zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“²⁴. „Miesto poskytovania služieb“ je podľa všeobecného pravidla v článku 43 „miesto, kde *má* dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti *alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ poskytuje služby*, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“²⁵

68. V prejednávanej príhode má Skandia America Corporation stálu prevádzkareň vo Švédsku, odkiaľ poskytuje predmetné služby. Napriek tomu, že bola založená v Spojených štátoch, ju teda možno považovať za osobu usadenú vo Švédsku v zmysle článku 11 smernice o DPH.

69. V takom prípade plnenia medzi hlavnou prevádzkarňou spoločnosti Skandia America Corporation a jej švédskou pobočkou nemali byť zdaniteľné DPH podľa zásady stanovenej v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196).

70. Naopak poskytovanie služieb medzi skupinou na účely DPH (zahŕňajúcou Skandia America Corporation) ako odberateľom a jej dodávateľom (ktorý môže byť usadený v inom členskom štáte ako Švédsko kráľovstvo alebo v tretej krajine) ako poskytovateľom služieb, ktorý nie je súčasťou skupiny Skandia America Corporation, by mohli byť zdaniteľné DPH, pretože ide o „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“, v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

71. Presnejšie by išlo o poskytovanie služieb „na území členského štátu“, pretože za tohto predpokladu by sa mal uplatniť článok 56, keďže v prejednávanej príhode ide o elektronicky poskytované služby [odsek 1 písm. k) tohto článku]. Odchylné od všeobecného pravidla v článku 43 smernice o DPH článok 56 ods. 1 stanovuje, že „miestom poskytovania [predmetných] služieb... zdaniteľným osobám usadeným v [Únii], ale v inom členskom štáte ako štáte poskytovateľa, je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti“. V prejednávanej príhode sú uvedené služby poskytované skupine na účely DPH, ktorá má sídlo vo Švédsku a v inej krajine než poskytovateľ, ktorý môže byť usadený v treťom štáte alebo v inom členskom štáte než vo Švédskom kráľovstve.

72. Napokon zostáva určiť osobu povinnú platiť DPH. Článok 196 uvedenej smernice stanovuje, že „DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorej sú poskytované služby uvedené v článku 56“. Z tohto ustanovenia vyplýva, že DPH má platiť skupina na účely DPH ako odberateľ služieb.

c) Ani Skandia America Corporation, ani pobočka nie sú súčasťou skupiny na účely DPH

73. Ako uviedla švédská vláda na pojednávaní, zahrnutie určitej osoby do skupiny na účely DPH vychádza zo slobodnej vôle tejto osoby vstúpiť do nej a z povolenia Skatteverket zahrnúť ju do skupiny. Skandia America Corporation by možno za seba nepodala žiadosť o zahrnutie do skupiny na účely DPH, keby vedela, že Skatteverket nepovolí zahrnutie do skupiny jej samotnej pobočky. Pripadá mi preto správne, aby sa rozhodnutie, ktorým sa švédská pobočka spoločnosti Skandia America Corporation zahrňa do predmetnej skupiny na účely DPH, vykládalo v tom zmysle, že Skandia America Corporation sa stáva členom skupiny ako celok, len ak je to vôľa spoločnosti.

74. Ak by to tak nebolo, dôsledky týkajúce sa DPH platné za prvého predpokladu by platili aj v prejednávanej príhode.²⁶

24 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

25 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

26 — Pozri body 62 a 63 týchto návrhov.

d) Rozhodnutie Skatteverket zdaniť DPH poskytovanie služieb spoločnosťou Skandia America Corporation jej švédskej pobočke je odôvodnené bojom proti daňovým únikom (článok 11 druhý odsek smernice o DPH)

75. Tento predpoklad treba vziať do úvahy, ako zdôraznila Skandia America Corporation na pojednávaní, ak z dôvodov vnútroštátneho práva rozhodnutie o zahrnutí švédskej pobočky spoločnosti Skandia America Corporation do skupiny na účely DPH už nemožno zrušiť ani vykladať ho spôsobom opísaným v druhom a treťom predpoklade. V takom prípade by napadnuté rozhodnutie Skatteverket mohlo byť založené na druhom odseku článku 11 smernice o DPH, ktorým sa členskému štátu, ktorý využije možnosť vytvoriť skupiny na účely DPH, umožňuje „prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia“.

76. Ako som už uviedol v bodoch 57 a 58 týchto návrhov, zahrnutie do skupiny na účely DPH iba švédskej pobočky Skandia America Corporation by v spojení s uplatnením zásady stanovenej v rozsudku FCE Bank (EU:C:2006:196) malo za následok, že plnenia medzi americkou hlavnou prevádzkarňou a jej švédskou pobočkou by neboli zdaniteľné DPH, kým plnenia medzi touto pobočkou a ostatnými členmi skupiny na účely DPH by takisto neboli zdaniteľné, ale tentoraz podľa článku 11 smernice o DPH. Takýto postup by viedol k výsledku, ktorý si normotvorca Únie neželal, čiže k nezdaneniu plnení pri predmetnom poskytovaní služieb.

77. Za tohto predpokladu by sa mali DPH zdaniť plnenia medzi hlavnou prevádzkarňou spoločnosti Skandia America Corporation a jej švédskou pobočkou, pričom osobou povinnou platiť daň, ako už uviedla Komisia, je skupina na účely DPH ako odberateľ služieb podľa článkov 56 a 196 smernice o DPH.²⁷

78. Poznamenávam, že pri všetkých štyroch predpokladoch sú predmetné plnenia zdaniteľné DPH.

79. Na prvú otázku teda treba odpovedať tak, že článok 11 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že pobočka spoločnosti založenej v súlade s právnymi predpismi tretej krajiny nemôže byť nezávisle od tejto spoločnosti zahrnutá do skupiny na účely DPH vytvorenej v členskom štáte, v ktorom je usadená. Poskytovanie služieb medzi hlavnou prevádzkarňou a pobočkou nepredstavuje zdaniteľné plnenia na účely DPH, na rozdiel od poskytovania služieb medzi pobočkou a jej zákazníkmi tak v rámci, ako aj mimo skupiny na účely DPH.

B – O druhej prejudiciálnej otázke

80. Subsidiárne, ak Súdny dvor rozhodne, že poskytovanie externe zakúpených služieb hlavnou prevádzkarňou spoločnosti v tretej krajine jej pobočke v členskom štáte, ktorá je členom skupiny na účely DPH v členskom štáte, s prenesením kúpnej ceny za externe zakúpené služby na pobočku predstavuje zdaniteľné plnenie na účely DPH, je potrebné odpovedať na druhú otázku položenú vnútroštátnym súdom.

81. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má hlavná prevádzkareň v tretej krajine považovať „za zdaniteľnú osobu, ktorá nemá sídlo v členskom štáte v zmysle článku 196 smernice [o DPH], takže príjemca má povinnosť zaplatiť za tieto plnenia daň“.

82. Podľa Skandia America Corporation a Komisie za predpokladu, že plnenia medzi hlavnou prevádzkarňou a pobočkou sú zdaniteľné, skupina na účely DPH je povinná platiť daň podľa článku 196 smernice o DPH, podľa ktorého platí DPH zdaniteľná osoba, ktorej sa poskytujú služby uvedené v článku 56 tejto smernice.

27 — Podrobnejšiu analýzu pozri v bodoch 81 až 87 týchto návrhov.

83. Podľa Skandia America Corporation a Komisie, keď stála prevádzkareň patriaca zdaniteľnej osobe, ktorá má sídlo v zahraničí, vstúpi do skupiny na účely DPH v členskom štáte, v ktorom bola skupina vytvorená, táto prevádzkareň sa má z hľadiska DPH považovať za neexistujúcu mimo svojej príslušnosti k tejto skupine. Komisia teda navrhuje teleologický výklad článku 196 smernice o DPH, ktorý by viedol k záveru, že Skandia America Corporation by sa mala považovať za zdaniteľnú osobu neusadenú v predmetnom členskom štáte a že DPH má platiť skupina na účely DPH ako príjemca služieb uvedených v článku 56 smernice o DPH.

84. Skatteverket sa zasa domnieva, že podmienky stanovené v článku 196 smernice o DPH v prejednávanej veci nie sú splnené, pretože dotknutý poskytovateľ služieb, teda Skandia America Corporation, je prostredníctvom svojej švédskej pobočky usadený v tom istom členskom štáte ako príjemca služieb, čiže vo Švédsku. Skatteverket preto usudzuje, že to, že švédska pobočka spoločnosti Skandia America Corporation je zahrnutá o švédskej skupiny na účely DPH, nebráni tomu, aby táto spoločnosť bola považovaná za zdaniteľnú osobu usadenú vo Švédsku. Podľa Skatteverket z toho vyplýva, že DPH má platiť Skandia America Corporation na základe článku 193 smernice o DPH.

85. Stanovisko Skatteverket ma nepresvedčilo. Pripomínam, že druhá otázka je aktuálna len v prípade, ak by v nadväznosti na odpoveď na prvú otázku boli plnenia medzi hlavnou prevádzkarňou spoločnosti Skandia America Corporation a jej švédskou pobočkou zdaniteľné. To znamená, že švédsku pobočku nemožno považovať za prevádzkareň poskytovateľa služieb, ale za súčasť príjemcu služieb, čiže skupiny na účely DPH. Zastávam teda rovnaké stanovisko ako Skandia America Corporation a Komisia, že za takého predpokladu by DPH mala platiť skupina na účely DPH podľa článku 196 smernice o DPH.

86. Tento záver by sa z pohľadu Skatteverket mohol javiť absurdný, pretože Skandia America Corporation je zjavne usadená vo Švédsku prostredníctvom svojej švédskej pobočky, ale možno k nemu dospieť len vtedy, ak sa prijme stanovisko Skatteverket, že judikatúra FCE Bank (EU:C:2006:196) sa neuplatňuje, ak je pobočka súčasťou skupiny na účely DPH. Podľa môjho názoru sú tieto rozpory ďalším argumentom na odmietnutie stanoviska Skatteverket a Komisie k prvej otázke.

87. Na druhú otázku by sa teda malo odpovedať tak, že článok 196 smernice o DPH treba vykladať v tom zmysle, že keď je hlavná prevádzkareň spoločnosti nachádzajúca sa v tretej krajine zdaniteľným poskytovateľom služieb neusadeným v členskom štáte, v ktorom má pobočku, má byť v súvislosti s predmetnými plneniami zdanený príjemca služieb, čiže skupina na účely DPH, do ktorej táto pobočka patrí, v súlade s článkom 56 tejto smernice.

VI – Návrh

88. Preto navrhujem Súdneho dvoru, aby na prejudiciálne otázky položené Förvaltningsrätten i Stockholm odpovedal takto:

– Vo veci samej

1. Článok 11 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že pobočka spoločnosti založenej v súlade s právnymi predpismi tretej krajiny nemôže nezávisle od tejto spoločnosti vstúpiť do skupiny, ktorú tvoria viaceré spoločnosti považované za jediné zdaniteľnú osobu na účely dane z pridanej hodnoty, založenej v členskom štáte, v ktorom je usadená. Poskytovanie služieb medzi hlavnou prevádzkarňou a pobočkou nepredstavuje zdaniteľné plnenia na účely dane z pridanej hodnoty, na rozdiel od poskytovania služieb medzi pobočkou a jej zákazníkmi tak v rámci, ako aj mimo tejto skupiny.

– Subsidiárne

2. Článok 196 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že keď je hlavná prevádzkareň spoločnosti nachádzajúca sa v tretej krajine zdaniteľným poskytovateľom služieb neusadeným v členskom štáte, v ktorom má pobočku, má byť v súvislosti s predmetnými plneniami zdanený príjemca služieb, čiže skupina tvorená viacerými spoločnosťami považovanými za jedinú zdaniteľnú osobu na účely dane z pridanej hodnoty, do ktorej táto pobočka patrí, v súlade s článkom 56 tejto smernice.