

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 7 maj 2020 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 44 – Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – Artikel 11.1 – Tillhandahållande av tjänster – Platsen för den skattemässiga anknytningen – Begreppet ’fast etableringsställe’ – Beskattningsbar person som är skyldig att betala mervärdesskatt – Dotterbolag i en medlemsstat vars moderbolag är etablerat i ett tredjeland”

I mål C-547/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) genom beslut av den 6 juni 2018, som inkom till domstolen den 23 augusti 2018, i målet

Dong Yang Electronics sp. z o.o.

mot

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan samt domarna I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešić (referent) och C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 september 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Dong Yang Electronics sp. z o.o., genom M. Goj och T. Dziadura, I. Rymanowska och D. Pokrop, doradcy podatkowi,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, genom M. Kowalewska, J. Grzebyk, B. Kołodziej och T. Wojciechowski,
- Polens regering, genom B. Majczyna och A. Kramarczyk – Szałdzińska, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom F. Shibli, D. Thorneloe och J. Kraehling, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom M. Siekierzyńska och N. Gossement, båda i egenskap

av ombud,

och efter att den 14 november 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat direktiv 2006/112), och artikel 11.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Dong Yang Electronics sp. z o.o. (nedan kallat Dong Yang) och Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu (direktören för skattemyndigheten i Wroc?aw, Polen) angående den senares beslut att ålägga Dong Yang att betala mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Frihandelsavtalet

3 I frihandelsavtalet mellan Europeiska unionen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Korea, å andra sidan, som godkändes på unionens vägnar genom rådets beslut 2011/265/EU av den 16 september 2010 (EUT L 127, 2011, s. 1), anges följande i den andra kolumnen i förteckningen i bilaga 7-A-2, under rubriken "Typ av etablering":

"PL: Med undantag för finansiella tjänster, obundet för filialer. Koreanska investerare kan bedriva ekonomisk verksamhet endast genom kommanditbolag, handelsbolag och aktiebolag (för juridiska tjänster endast handelsbolag och kommanditbolag)."

Direktiv 2006/112

4 Avdelning V i direktiv 2006/112 har rubriken "Platsen för beskattningsbara transaktioner". I dess kapitel 3, med rubriken "Platsen för tillhandahållande av tjänster", återfinns artikel 44, som har följande lydelse:

"Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas."

Genomförandeförordning nr 282/2011

5 I artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011 föreskrivs följande:

"1. Vid tillämpningen av artikel 44 i direktiv 2006/112/EG ska med begreppet fast

etableringsställe avses varje annat etableringsställe, än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.

...

3. Innehavet av ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska inte i sig vara tillräckligt för att en beskattningsbar person ska anses ha ett fast etableringsställe.”

6 Artikel 22 i denna förordning har följande lydelse:

”1. För att bestämma köparens fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahållits, ska tillhandahållaren undersöka den tillhandahållna tjänstens art och användning.

Om den tillhandahållna tjänstens art och användning inte gör det möjligt för honom att identifiera det fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahållits, ska tillhandahållaren, vid identifierandet av det fasta etableringsstället, lägga särskilt vikt vid om kontraktet, orderblanketten och det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av köparens medlemsstat och som meddelats honom av köparen, identifierar det fasta etableringsstället som köpare av tjänsten och om det fasta etableringsstället är den enhet som betalar för tjänsten.

Om köparens fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahållits inte kan identifieras i enlighet med första och andra styckena i denna punkt eller om tjänster som omfattas av artikel 44 i direktiv 2006/112/EG tillhandahålls en beskattningsbar person enligt ett avtal som omfattar en eller flera tjänster som används på ett oidentifierbart och okvantifierbart sätt, får tillhandahållaren rättmätigt anse att tjänsterna har tillhandahållits på den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

2. Tillämpningen av denna artikel ska inte påverka köparens skyldigheter.”

Polsk rätt

7 Artikel 28b punkterna 1–3 i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. av år 2011, nr 177, position 1054), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, har följande lydelse:

”1. Med förbehåll för vad som föreskrivs i punkterna 2–4 samt artiklarna 28e, 28f.1, 28f.1a, 28g.1, 28i, 28j.1, 28j.2 och 28n, ska platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, vara den plats där den beskattningsbara personen som köper tjänsterna har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

2. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget.

3. Om den beskattningsbara person som köper tjänsterna inte har något säte eller fast etableringsställe i den mening som avses i punkt 2, ska platsen för tillhandahållandet av tjänsterna vara den plats där denne är bosatt eller stadigvarande vistas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Dong Yang, ett bolag bildat enligt polsk rätt, ingick den 27 oktober 2010 ett avtal med LG

Display Co. Ltd. (Korea) (nedan kallat LG Korea), ett bolag bildat enligt koreansk rätt med säte i Seoul (Sydkorea), om tillhandahållande av tjänster avseende montering av tryckta kretskort (*printed circuits boards*) (nedan kallat PCB) bestående av vissa material och komponenter som ägdes av LG Korea.

9 De material och komponenter som var nödvändiga för tillverkningen av PCB förtullades och tillhandahölls därefter Dong Yang av ett dotterbolag till LG Korea, LG Display Polska sp. z o.o. (nedan kallat LG Polen), ett bolag bildat enligt polsk rätt.

10 Dong Yang skickade PCB till LG Polen, som på grundval av ett avtal med LG Korea använde dessa PCB för att tillverka TFT?LCD-moduler. Modulerna, som ägdes av LG Korea, levererades till ett annat bolag, LG Display Germany GmbH.

11 LG Polen förfogar över egna produktionsmedel. Detta bolag och LG Korea har olika registreringsnummer för mervärdesskatt.

12 Dong Yang fakturerade LG Korea för monteringstjänsterna avseende PCB och ansåg att de inte var mervärdesskattepliktiga i Polen.

13 LG Korea försäkrade Dong Yang om att det inte hade något fast etableringsställe i Polen och att det varken hade några anställda, eller innehade fastigheter eller teknisk utrustning i Polen.

14 Direktören för skattemyndigheten i Wrocław ansåg att Dong Yang hade tillhandahållit tjänster avseende montering av PCB i Polen, eftersom LG Polen utgjorde ett fast etableringsställe för LG Korea. Den 28 februari 2017 krävde direktören därför att Dong Yang skulle betala mervärdesskatt för de monteringstjänster som bolaget hade utfört under år 2012.

15 I sitt beslut konstaterade direktören för skattemyndigheten i Wrocław att LG Korea genom de avtalsförbindelser som det upprättat använde LG Polen som sitt eget etableringsställe.

16 Direktören tillade att det ankom på Dong Yang att inte enbart förlita sig på LG Koreas påstående att det inte hade något fast etableringsställe i Polen, utan att i enlighet med artikel 22 i genomförandeförordning nr 282/2011 undersöka vilken som var den faktiska mottagaren av de tjänster som bolaget tillhandahöll och att en sådan undersökning skulle ha gjort det möjligt för Dong Yang att dra slutsatsen att den faktiska mottagaren i själva verket var LG Polen.

17 Dong Yang överklagade beslutet till Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) och yrkade att det beslut som fattats av direktören för skattemyndigheten i Wrocław skulle upphävas, med motiveringen att beslutet stred mot artikel 44 i direktiv 2006/112 samt mot artiklarna 11.1, 21 och 22 i genomförandeförordning nr 282/2011.

18 Den hänskjutande domstolen har hänvisat till dom av den 4 juli 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), dom av den 2 maj 1996, Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, EU:C:1996:184), dom av den 17 juli 1997, ARO Lease (C?190/95, EU:C:1997:374), och dom av den 16 oktober 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298), avseende begreppet "fast etableringsställe" i den mening som avses i artikel 44 i direktivet. Nämda domstol anser dock att det föreligger betydande skillnader när det gäller de faktiska omständigheterna i det mål som den har att avgöra. Eftersom LG Koreas huvudkontor är beläget i ett tredjeland, i förevarande fall Republiken Korea, åtnjuter detta bolag nämligen inte de friheter som följer av EUF-fördraget och kan inte fritt utöva ekonomisk verksamhet inom Republiken Polens territorium.

19 Med hänsyn till att det endast är möjligt att utöva en sådan verksamhet via ett underställt

bolag anser den hänskjutande domstolen att ett bolag med säte i tredjeland alltid har möjlighet att utöva inflytande över sitt dotterbolags verksamhet och därmed förfoga över sina tillgångar.

20 Den hänskjutande domstolen vill därför få klarhet i huruvida, och i förekommande fall på vilka villkor, det dotterbolag som ett bolag med säte i tredjeland har i Polen ska betraktas som ett fast etableringsställe av tillhandahållaren av tjänsterna, bland annat med hänsyn till de skyldigheter som åligger tillhandahållaren enligt artikel 22 i genomförandeförordning nr 282/2011, vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänsterna.

21 Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida man kan sluta sig till att bolaget har ett fast etableringsställe av endast det förhållandet att bolaget har ett dotterbolag eller om tillhandahållaren av tjänsterna måste beakta de avtalsmässiga förhållandena mellan moderbolaget och dotterbolaget. I detta avseende har den hänskjutande domstolen angett att samarbetsavtalen mellan moderbolaget och dotterbolaget, på grundval av vilka de polska skattemyndigheterna kom fram till att det finns ett fast etableringsställe, samlades in inom ramen för ett annat skatteförfarande än det som ligger till grund för tvisten vid den nationella domstolen och inte var tillgängliga för tillhandahållaren av de aktuella tjänsterna.

22 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław), som ansåg det nödvändigt att erhålla ett klagörande från EU-domstolen, att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Kan man av endast det förhållandet att ett bolag med säte utanför Europeiska unionen har ett dotterbolag med säte i Polen sluta sig till att bolaget har ett fast etableringsställe i Polen i den mening som avses i artikel 44 i direktiv 2006/112 ... och artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 ...?

2) Är, om den första frågan besvaras nekande, ett tredje företag skyldigt att undersöka de avtalsmässiga förhållandena mellan bolaget med säte utanför Europeiska unionen och dotterbolaget i syfte att bestämma om det förstnämnda bolaget har ett fast etableringsställe i Polen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

23 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 44 i direktiv 2006/112 samt artiklarna 11.1 och 22.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas så, att en tillhandahållare av tjänster kan sluta sig till att ett bolag med säte i tredjeland har ett fast etableringsställe i en medlemsstat av endast det förhållandet att detta bolag har ett dotterbolag där, eller om tillhandahållaren är skyldig att förhöra sig om de avtalsmässiga förhållandena mellan de två enheterna för att bedöma detta.

24 I artikel 44 första meningen i direktiv 2006/112 föreskrivs att platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. I den andra meningen i denna artikel föreskrivs dock att om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget.

25 Syftet med bestämmelser avseende fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen är att förhindra dels befogenhetskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42).

26 Domstolen har redan slagit fast att den mest användbara, och således den främsta, anknytningspunkten för att ur skattesynpunkt avgöra platsen för tillhandahållande av tjänster, är den plats där den beskattningsbara personen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet och att hänsyn till den beskattningsbara personens etableringsställe utgör ett undantag från denna huvudregel, förutsatt att vissa villkor är uppfyllda (dom av den 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 53 och 56).

27 För att förhindra att det uppstår omständigheter som kan äventyra det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, har unionslagstiftaren i artikel 44 i direktiv 2006/112 föreskrivit att när tjänsten har tillhandahållits ett etableringsställe som kan kvalificeras som en beskattningsbar persons fasta etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster anses vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget.

28 Vad gäller frågan huruvida det föreligger ett "fast etableringsställe" i den mening som avses i nämnda artikel 44 andra meningen, ska denna fråga prövas i förhållande till den beskattningsbara person till vilken tjänsterna tillhandahålls (dom av den 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 57). Enligt ordalydelsen i artikel 11 i genomförandedirektiv nr 282/2011 ska med begreppet fast etableringsställe avses varje annat etableringsställe, än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.

29 Det ska i detta hänseende påpekas att frihandelsavtalet som nämns i punkt 3 i denna dom innehåller, i den andra kolumnen i förteckningen i dess bilaga 7-A-2, under rubriken "Typ av etablering", ett förbehåll för Republiken Polen enligt vilket koreanska investerare kan bedriva ekonomisk verksamhet endast genom kommanditbolag, handelsbolag eller aktiebolag. Denna bestämmelse utgör hinder för företag som bildats enligt koreansk rätt att direkt bedriva ekonomisk verksamhet i Polen.

30 Det kan emellertid inte uteslutas att det dotterbolag som innehas av moderbolaget i Sydkorea i syfte att bedriva sådan verksamhet kan utgöra ett fast etableringsställe för moderbolaget i en unionsmedlemsstat, i den mening som avses i artikel 44 i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011. Det förbehåll som nämns i föregående punkt saknar följaktligen betydelse för tolkningen av begreppet "fast etableringsställe" i den mening som avses i artikel 44 i direktiv 2006/112.

31 Domstolen erinrar om att de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt som måste beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 2019, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 27 och där angiven rättspraxis). Kvalificeringen av en etablering som ett fast etableringsställe kan således inte enbart bero på den berörda enhetens rättsliga ställning.

32 Även om ett dotterbolag kan utgöra ett fast etableringsställe för moderbolaget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 februari 1997, DFDS, C?260/95, EU:C:1997:77, punkterna 25 och 26), beror en sådan kvalificering på de materiella villkor som uppställs i genomförandeförordning nr 282/2011, särskilt i artikel 11 däri, vilka ska bedömas mot bakgrund av de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena.

33 Av det ovan anförda följer att en tillhandahållare av tjänster inte kan sluta sig till att ett bolag med säte i tredjeland har ett fast etableringsställe i en medlemsstat av endast det förhållandet att detta bolag har ett dotterbolag där.

34 När det gäller frågan huruvida den som tillhandahåller de berörda tjänsterna är skyldig att undersöka de avtalsmässiga förhållandena mellan moderbolaget och dess dotterbolag för att avgöra om moderbolaget har ett sådant fast etableringsställe i den medlemsstaten, ska det påpekas att den hänskjutande domstolen i skälen till beslutet om hänskjutande har hänvisat till artikel 22 i genomförandeförordning nr 282/2011.

35 Det ska i detta hänseende erinras om att det i artikel 22 föreskrivs ett antal kriterier som tillhandahållaren av tjänsterna ska beakta vid fastställandet av köparens fasta etableringsställe. Det rör sig för det första om en undersökning av arten och användningen av den tjänst som tillhandahållits den beskattningsbara köparen. Om en sådan undersökning inte gör det möjligt för honom att identifiera det fasta etableringsstället för köparen av tjänsterna, ska tillhandahållaren lägga särskild vikt vid om kontraktet, orderblanketten och det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av köparens medlemsstat och som meddelats honom av köparen, identifierar det fasta etableringsstället som köpare av tjänsten och om det fasta etableringsstället är det enhet som betalar för tjänsten. När slutligen de två ovannämnda kriterierna inte gör det möjligt att identifiera köparens fasta etableringsställe, får tillhandahållaren rättmätigt anse att tjänsterna har tillhandahållits på den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

36 Domstolen konstaterar följaktligen, i likhet med vad den polska regeringen, Förenade kungarikets regering och Europeiska kommissionen har gjort gällande, att det inte framgår av nämnda artikel 22 att tillhandahållaren av de berörda tjänsterna är skyldig att undersöka de avtalsmässiga förhållandena mellan ett bolag med säte i ett tredjeland och dess dotterbolag som är etablerat i en medlemsstat för att avgöra om moderbolaget har ett sådant fast etableringsställe i den medlemsstaten. I synnerhet avser artikel 22.1 andra stycket kontrakt om tillhandahållande av tjänster mellan tillhandahållaren och den beskattningsbara personen som köper tjänsterna och inte de avtalsmässiga förhållandena mellan den beskattningsbara köparen och en enhet som, i förekommande fall, kan identifieras som dess fasta etableringsställe.

37 För övrigt kan det inte, vilket även generaladvokaten har påpekat i punkterna 73 och 74 i sitt förslag till avgörande, krävas att tillhandahållaren av tjänsten, genom att begära att denne ska förhöra sig om de avtalsmässiga förhållanden som föreligger mellan ett moderbolag och dess dotterbolag, när dessa uppgifter i princip inte är tillgängliga, ska omfattas av de skyldigheter som ankommer på skattemyndigheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2019, Altic, C?329/18, EU:C:2019:831, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

38 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande: Artikel 44 i direktiv 2006/112 samt artiklarna 11.1 och 22.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas så, att en tillhandahållare av tjänster inte kan sluta sig till att ett bolag med säte i tredjeland har ett fast etableringsställe i en medlemsstat av endast det förhållandet att detta bolag har ett dotterbolag där, och att tillhandahållaren inte är skyldig att förhåra sig om de avtalsmässiga förhållandena mellan de två enheterna för att bedöma detta.

Rättegångskostnader

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, samt artiklarna 11.1 och 22.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112, ska tolkas så, att en tillhandahållare av tjänster inte kan sluta sig till att ett bolag med säte i tredjeland har ett fast etableringsställe i en medlemsstat av endast det förhållandet att detta bolag har ett dotterbolag där, och att tillhandahållaren inte är skyldig att förhåra sig om de avtalsmässiga förhållandena mellan de två enheterna för att bedöma detta.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.