

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

7. května 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 44 – Provádění nařízení (EU) č. 282/2011 – Článek 11 odst. 1 – Poskytování služeb – Místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti – Pojem ‚stálá provozovna‘ – Osoba povinná k DPH – Dceřiná společnost společnosti usazené v třetím státě, která se nachází v členském státě“

Ve věci C-547/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) ze dne 6. března 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 23. srpna 2018, v řízení

Dong Yang Electronics sp. z o.o.

proti

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, I. Jarukaitis, E. Juhász (zpravodaj), M. Ilešič a C. Lycourgos, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. září 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Dong Yang Electronics sp. z o.o. M. Gojem, T. Dziadurou, I. Rymanowskou a D. Pokrop, doradcy podatkowi,
- za Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu M. Kowalewskou, J. Grzebyk, B. Kołodziejem a T. Wojciechowskim,
- za polskou vládu B. Majczynou a A. Kramarczyk – Szaadziškou, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království F. Shibli, D. Thorneloem a J. Kraehling, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Evropskou komisi M. Siekierzyškou a N. Gossement, jako zmocněnkyni,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 14. listopadu 2019,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „směrnice 2006/112“), a čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Dong Yang Electronics sp. z o.o. (dále jen „Dong Yang“) a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (reditel Finančního reditelství ve Vratislavi, Polsko) ve věci rozhodnutí, kterým poslední uvedený dodatek vyměnil společností Dong Yang daň z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

Dohoda o volném obchodu

3 Dohoda o volném obchodu mezi Evropskou unií a jejími členskými státy na jedné straně a Korejskou republikou na straně druhé, která byla jménem Unie schválena rozhodnutím Rady 2011/265/EU ze dne 16. září 2010 (Úř. věst. 2011, L 127, s. 1), v druhém sloupci tabulky uvedené v příloze 7-A-2, který je nadepsán „Druhy usazení“, uvádí:

„PL: S výjimkou finančních služeb nejsou pro pobočky stanoveny žádné závazky. Korejští investoři mohou podnikat a vykonávat hospodářské činnosti pouze ve formě komanditní společnosti, komanditní společnosti na akcie, společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti (v případě právních služeb pouze ve formě veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti).“

Směrnice 2006/112

4 V hlavě V směrnice 2006/112, nadepsané „Místo zdanitelného plnění“, se nachází kapitola 3, která je nadepsaná „Místo poskytnutí služby“ a obsahuje článek 44 této směrnice, který uvádí:

„Místem poskytnutí služby osoby povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovnou osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

Prováděcí nařízení č. 282/2011

5 Článek 11 prováděcího nařízení č. 282/2011 stanoví:

„1. Pro účely článku 44 směrnice 2006/112/ES se ‚stálou provozovnou‘ rozumí jakákoli provozovna jiná než sídlo ekonomické činnosti ve smyslu článku 10 tohoto nařízení, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jí jsou poskytovány pro její vlastní

potřebu.

[...]

3. Skutečnost, že má identifikační číslo pro DPH, sama o sobě nepostačuje k tomu, aby se mělo za to, že má osoba povinná k dani stálou provozovnu.“

6. Článek 22 tohoto nařízení uvádí:

„1. Za účelem identifikace stálé provozovny příjemce, jíž je služba poskytnuta, prozkoumá poskytovatel povahu a využití poskytnuté služby.

Jestliže povaha a využití poskytnuté služby neumožní identifikovat stálou provozovnu, jíž je služba poskytnuta, poskytovatel při identifikaci dané stálé provozovny přihlédne zejména k tomu, zda smlouva, objednávka a identifikační číslo pro DPH přidělené členským státem příjemce, které mu příjemce sdělil, identifikují stálou provozovnu jako příjemce služby a zda je stálá provozovna subjektem, který za službu platí.

V případě, že stálá provozovna příjemce, jíž je služba poskytnuta, nemůže být určena podle prvního a druhého pododstavce tohoto odstavce, nebo v případě, že služby, na něž se vztahuje článek 44 směrnice 2006/112/ES, jsou poskytnuty osobě povinné k dani podle smlouvy, která se vztahuje na jednu nebo více služeb využívaných nezjistitelným nebo nekvantifikovatelným způsobem, poskytovatel může oprávněně považovat služby za poskytnuté v místě, kde má příjemce sídlo ekonomické činnosti.

2. Uplatněním tohoto článku nejsou dotčeny povinnosti příjemce.“

Polské právo

7. Článek 28b odst. 1 až 3 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb), ze dne 11. března 2004 (Dz. U. z roku 2011, č. 177, pol. 1054), ve znění použitelném na spor v povodním řízení, uvádí:

„1. Místem poskytnutí služeb je v případě služeb poskytovaných osobě povinné k dani místo, kde má osoba povinná k dani, která je příjemcem služeb, sídlo ekonomické činnosti, aniž jsou dotčeny odstavce 2 až 4, článek 28e, čl. 28f odst. 1 a 1a, čl. 28g odst. 1, článek 28i, čl. 28j odst. 1 a 2 a článek 28n.

2. Pokud jsou služby poskytnuty stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí těchto služeb místo, kde se nachází tato stálá provozovna.

3. Pokud osoba povinná k dani, která je příjemcem služeb, nemá sídlo nebo stálou provozovnu ve smyslu odstavce 2, je místem poskytnutí služeb místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

Spor v povodním řízení a předložené otázky

8. Dong Yang, společnost založená podle polského práva, uzavřela dne 27. října 2010 s LG Display Co. Ltd. (Korea) (dále jen „LG Korea“), společností založenou podle korejského práva se sídlem v Soulu (Jižní Korea), smlouvu o poskytování služeb spočívajících v montáži desek plošných spojů (*printed circuit boards*, dále jen „PCB“) z materiálů a komponent ve vlastnictví společnosti LG Korea.

9 Materiály a komponenty nezbytné k výrobě PCB byly celně odbaveny a poté poskytnuty společností Dong Yang prostřednictvím LG Display Polska sp. z o.o. (dále jen „LG Polsko“), která je společností založenou podle polského práva a dceřinou společností LG Korea.

10 Společnost Dong Yang předávala PCB společnosti LG Polsko, která na základě smlouvy uzavřené se společností LG Korea používala tyto PCB k výrobě modulů TFT LCD. Tyto moduly, které byly ve vlastnictví společnosti LG Korea, byly dodávány jiné společnosti, a sice LG Display Germany GmbH.

11 LG Polsko má k dispozici vlastní výrobní prostředky. Tato společnost a společnost LG Korea mají rozdílná řízení pro DPH.

12 Dong Yang fakturovala služby poskytující v montáži PCB společnosti LG Korea, přičemž měla za to, že na polském území nepodléhá DPH.

13 Společnost LG Korea ujistila společnost Dong Yang, že v Polsku nemá stálou provozovnu a na polském území nezaměstnává žádné zaměstnance, ani nevlastní nemovitosti nebo technické vybavení.

14 Ředitel Finančního ředitelství ve Vratislavi měl za to, že společnost Dong Yang poskytovala v Polsku služby poskytující v montáži PCB, jelikož společnost LG Polsko je stálou provozovnou společnosti LG Korea. Uvedený ředitel se proto dne 28. února 2017 domáhal, aby společnost Dong Yang uhradila částku DPH ze služeb poskytujících v montáži, které poskytla v průběhu roku 2012.

15 V tomto rozhodnutí ředitel Finančního ředitelství ve Vratislavi uvedl, že společnost LG Korea prostřednictvím smluvních vztahů, které navázala, využívá LG Polsko jako svou vlastní provozovnu.

16 Doplnil, že společnost Dong Yang se neměla spokojit s pouhým prohlášením společnosti LG Korea, že nemá stálou provozovnu v Polsku, ale měla v souladu s článkem 22 prováděcího nařízení č. 282/2011 zkoumat, kdo je skutečným příjemcem služeb, které poskytuje, a že takový přezkum by jí umožnil dospět k závěru, že tímto příjemcem je ve skutečnosti společnost LG Polsko.

17 Společnost Dong Yang podala k Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) žalobu znějící na zrušení rozhodnutí ředitele Finančního ředitelství ve Vratislavi z důvodu, že toto rozhodnutí je v rozporu s článkem 44 směrnice 2006/112, jakož i s čl. 11 odst. 1 a články 21 a 22 prováděcího nařízení č. 282/2011.

18 Předkládající soud odkazuje na rozsudek ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), rozsudek ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), rozsudek ze dne 17. července 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), a rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), které se týkají pojmu „stálá provozovna“ ve smyslu článku 44 této směrnice. Má však za to, že spor, který mu byl předložen, vykazuje významné skutkové rozdíly. Vzhledem k tomu, že sídlo společnosti LG Korea se nachází ve třetím státě, v projednávaném případě v Korejské republice, totiž tato společnost nepožívá svobod přiznaných Smlouvou o FEU a nemůže na území Polské republiky svobodně vykonávat ekonomickou činnost.

19 Vzhledem k tomu, že výkon takové činnosti je možný pouze v případě vlastnictví závislé společnosti, má předkládající soud za to, že společnost usazená ve třetím státě má vždy

možnost ovlivnit ?innost své dce?iné spole?nosti, a tudíž disponovat jejími prost?edky.

20 Předkládající soud se tedy táže, zda a p?ípadn? za jakých podmínek musí poskytovatel služeb zejména s ohledem na povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?látku 22 provád?cího na?ízení ?. 282/2011, považovat dce?inou spole?nost, kterou vlastní na polském území spole?nost usazená v t?etím stát?, za stálou provozovnu pro ú?ely ur?ení místa, kde jsou služby poskytnuty.

21 Předkládající soud se zejména zamýšlí nad otázkou, zda lze existenci stálé provozovny dovodit z pouhé existence dce?iné spole?nosti, nebo zda musí poskytovatel služeb zohlednit smluvní vztahy mezi mate?skou spole?ností a touto dce?inou spole?ností. Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že smlouvy o spolupráci, které mate?ská spole?nost uzav?ela s dce?inou spole?ností a na základ? kterých polské da?ové orgány dosp?ly k záv?ru, že existuje stálá provozovna, byly získány v jiném da?ovém ?ízení, než kterého se týká spor v p?vodním ?ízení, a poskytovatel služeb, kterého se daný spor týká, k nim nem?l p?ístup.

22 Za t?chto podmínek se Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi), který považoval za nezbytné požádat Soudní dv?r o objasn?ní, rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Lze z pouhé skute?nosti, že spole?nost usazená mimo území Evropské unie vlastní na polském území dce?inou spole?nost, dovodit, že v Polsku existuje stálá provozovna ve smyslu ?látku 44 sm?rnice 2006/112 [...] a ?l. 11 odst. 1 provád?cího na?ízení ?. 282/2011 [...]?

2) V p?ípad? záporné odpov?di na první otázku, má t?etí osoba povinnost zkoumat smluvní vztahy mezi spole?ností usazenou mimo území Evropské unie a dce?inou spole?ností s cílem zjistit, zda má prvn? zmín?ná spole?nost v Polsku stálou provozovnu?“

K p?edb?žným otázkám

23 Podstatou dvou otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba zkoumat spole?n?, je, zda ?lánek 44 sm?rnice 2006/112, jakož i ?l. 11 odst. 1 a ?l. 22 odst. 1 provád?cího na?ízení ?. 282/2011 musí být vykládány v tom smyslu, že poskytovatel služeb m?že skute?nost, že na území ?lenského státu existuje stálá provozovna spole?nosti usazené v t?etím stát?, dovodit pouze z toho, že tato spole?nost má na uvedeném území dce?inou spole?nost, nebo že je tento poskytovatel povinen pro ú?ely takového posouzení zjiš?ovat smluvní vztahy mezi ob?ma subjekty.

24 ?lánek 44 sm?rnice 2006/112 v první v?t? uvádí, že místem poskytnutí služby osob? povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické ?innosti. Druhá v?ta tohoto ?látku však stanoví, že pokud je tato služba poskytnuta stálé provozovn? osoby povinné k dani nacházející se v míst? jiném, než kde je sídlo její ekonomické ?innosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna.

25 Tato ustanovení ur?ují místo rozhodné pro vznik da?ové povinnosti v p?ípad? poskytování služeb s cílem p?edejít jednak st?et?m pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdan?ní, a jednak nezdan?ní p?íjm? (rozsudek ze dne 16. ?íjna 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, bod 42).

26 Soudní dvůr již rozhodl, že i když nejužitečnejším, a tudíž upřednostňovaným hraničním urgovatelem pro účely určení místa poskytování služeb z daňového hlediska je místo, kde má osoba povinná k dani sídlo ekonomické činnosti, zohlednění stálé provozovny osoby povinné k dani představuje odchylku od tohoto obecného pravidla, jsou-li splněny určité podmínky (rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 53 a 56).

27 Z tohoto důvodu unijní normotvůrce s cílem zamezit vzniku okolností, které by mohly ohrozit řádné fungování společného systému DPH, v článku 44 směrnice 2006/112 stanovil, že pokud byla služba poskytnuta provozovnou, kterou lze kvalifikovat jako stálou provozovnu osoby povinné k dani, je třeba mít za to, že místem poskytnutí služeb je místo, kde se nachází tato stálá provozovna.

28 Pokud jde o otázku, zda existuje „stálá provozovna“ ve smyslu uvedeného čl. 44 vety druhé, je třeba uvést, že tato otázka musí být zkoumána z hlediska osoby povinné k dani, která je příjemcem poskytovaných služeb (rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 57). Článek 11 prováděcího nařízení č. 282/2011 v tomto ohledu stanoví, že „stálou provozovnou“ se rozumí jakákoli provozovna jiná než sídlo ekonomické činnosti ve smyslu článku 10 tohoto nařízení, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jsou jí poskytovány pro její vlastní potřebu.

29 V tomto ohledu je zřejmé, že Dohoda o volném obchodu, která je uvedena v bodě 3 tohoto rozsudku, v druhém sloupci tabulky uvedené v příloze 7-A-2, který je nadepsán „Druhy usazení“, obsahuje výjimku pro Polskou republiku, podle které mohou korejšti investoři v Polsku podnikat a vykonávat ekonomické činnosti pouze ve formě komanditní společnosti, komanditní společnosti na akcie, společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. Toto ustanovení brání možnosti podniků založených podle korejského práva vykonávat přímo ekonomickou činnost v Polsku.

30 Nelze však vyloučit, že dceřiná společnost, kterou mateřská společnost usazená v Jižní Koreji vlastní za účelem výkonu takové činnosti, může představovat stálou provozovnu této mateřské společnosti v členském státě Unie ve smyslu článku 44 směrnice 2006/112, vykládaného ve světle čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011. Výjimka uvedená v předchozím bodě proto nemá vliv na výklad pojmu „stálá provozovna“ ve smyslu článku 44 směrnice 2006/112.

31 Je třeba připomenout, že zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. května 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, bod 27 a citovaná judikatura). Kvalifikace provozovny jako stálé provozovny tedy nemůže záviset pouze na právním postavení dotyčného subjektu.

32 I když je v tomto ohledu možné, aby dceřiná společnost byla stálou provozovnou své mateřské společnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. února 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, body 25 a 26), taková kvalifikace závisí na hmotněprávních podmínkách uvedených v prováděcím nařízení č. 282/2011, zejména v jeho článku 11, které musí být posouzeny ve světle hospodářské a obchodní reality.

33 Z výše uvedeného vyplývá, že poskytovatel služeb nemůže skutečnost, že na území členského státu existuje stálá provozovna společnosti usazené v třetím státě, dovodit pouze z toho, že tato společnost má na uvedeném území dceřinou společnost.

34 Pokud jde o otázku, zda je poskytovatel dotyčných služeb povinen zkoumat smluvní vztahy

mezi uvedenou společností a její dceřinou společností, aby zjistil, zda má první uvedená takovou stálou provozovnu v tomto členském státě, je třeba uvést, že předkládající soud v předkládacím rozhodnutí odkazuje na článek 22 prováděcího nařízení č. 282/2011.

35 V tomto ohledu je třeba připomenout, že tento článek 22 stanoví řadu kritérií, které musí tento poskytovatel zohlednit, aby určil stálou provozovnu příjemce služeb. Jedná se nejprve o přezkum povahy a využití služby poskytnuté osobou povinnou k dani, která je jejím příjemcem. Dále, pokud tento přezkum neumožňuje identifikovat stálou provozovnu tohoto příjemce služeb, je třeba přihlídnout zejména k tomu, zda smlouva, objednávka a identifikační číslo pro DPH předložené členským státem příjemce, které mu příjemce sdělil, identifikují stálou provozovnu jako příjemce služby a zda je stálá provozovna subjektem, který za službu platí. Konečně v případě, že obě výše uvedená kritéria neumožní identifikovat stálou provozovnu příjemce, poskytovatel může oprávněně považovat služby za poskytnuté v místě, kde má příjemce sídlo ekonomické činnosti.

36 V důsledku toho je třeba konstatovat, že jak tvrdily polská vláda, vláda Spojeného království i Evropská komise, z uvedeného čláku 22 nevyplývá, že poskytovatel dotčených služeb je povinen zkoumat smluvní vztahy mezi společností usazenou v tomto státě a její dceřinou společností usazenou v členském státě, aby určil, zda první uvedená má v tomto členském státě takovou stálou provozovnu. Zejména odstavec 1 druhý pododstavec uvedeného čláku se totiž týká smlouvy o poskytování služeb mezi poskytovatelem služeb a osobou povinnou k dani, která je příjemcem těchto služeb, a nikoli smluvních vztahů mezi touto osobou povinnou k dani, která je příjemcem, a subjektem, který by případně mohl být identifikován jako jeho stálá provozovna.

37 Jak ostatně uvedla generální advokátka v bodech 73 a 74 svého stanoviska, poskytovateli služeb nelze tím, že je po něm požadováno, aby zjišťoval smluvní vztahy mezi mateřskou společností a dceřinou společností, aťkoli k této skutečnosti nemá v zásadě přístup, ukládat povinnosti, které náleží daňovým orgánům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. října 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, bod 31 a citovaná judikatura).

38 S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět, že článek 44 směrnice 2006/112, jakož i čl. 11 odst. 1 a čl. 22 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 musí být vykládány v tom smyslu, že poskytovatel služeb nemůže skutečnost, že na území členského státu existuje stálá provozovna společnosti usazené v tomto státě, dovodit pouze z toho, že tato společnost má na uvedeném území dceřinou společnost, a že tento poskytovatel není povinen pro účely takového posouzení zjišťovat smluvní vztahy mezi oběma subjekty.

K nákladům řízení

39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o ústníky povodňového 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, jakož i čl. 11 odst. 1 a čl. 22 odst. 1 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112, musí být vykládány v tom smyslu, že poskytovatel služeb nemůže skutečnost, že na území členského státu existuje stálá provozovna společnosti usazené v tomto státě, dovodit pouze z toho, že tato společnost má na uvedeném území dceřinou společnost, a že tento poskytovatel není

povinen pro účely takového posouzení zjišťovat smluvní vztahy mezi oběma subjekty.

Podpisy

* Jednací jazyk: polština.