

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 7. maja 2020(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 44 – Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011 – Člen 11(1) – Opravljanje storitev – Kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina – Pojem ‚stalna poslovna enota‘ – Zavezanec za DDV – Hčerinska družba družbe iz tretje države, ki je v državi članici“

V zadevi C-547/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska) z odločbo z dne 6. junija 2018, ki je na Sodišče prispela 23. avgusta 2018, v postopku

Dong Yang Electronics sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, I. Jarukaitis, E. Juhász (poročevalec), M. Ilešič in C. Lycourgos, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. septembra 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Dong Yang Electronics sp. z o.o. M. Goj, T. Dziadura, I. Rymanowska in D. Pokrop, doradcy podatkowi,
- za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu M. Kowalewska, J. Grzebyk, B. Kołodziej in T. Wojciechowski,
- za poljsko vlado B. Majczyna in A. Kramarczyk – Szałdzińska, agenta,
- za vlado Združenega kraljestva F. Shibli, D. Thorneloe in J. Kraehling, agenti, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo M. Siekierzyńska in N. Gossement, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 14. novembra 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), in člena 11(1) Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Dong Yang Electronics sp. z o.o. (v nadaljevanju: Dong Yang) in Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktor urada davčne uprave v Wrocławu, Poljska) glede odločbe, s katero ji je ta naložil plačilo naknadno odmerjenega davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Sporazum o prosti trgovini

3 Sporazum o prosti trgovini med Evropsko unijo in njenimi državami članicami na eni strani ter Republiko Korejo na drugi strani, ki je bil v imenu Unije odobren s Sklepom Sveta 2011/265/EU z dne 16. septembra 2010 (UL 2011, L 127, str. 1), v drugem stolpcu razpredelnice v prilogi 7A2 pod naslovom „Vrste ustanavljanja“ določa:

„PL: Razen finančnih storitev brez obvez za podružnice. Korejski vlagatelji lahko prevzamejo in opravljajo gospodarsko dejavnost le v obliki komanditne družbe, delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo in javne delniške družbe (v primeru pravnih storitev le v obliki registrirane družbe in komanditne družbe).“

Direktiva 2006/112

4 Pod naslovom V Direktive 2006/112, „Kraj obdavčljivih transakcij“, poglavje 3, naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“, vsebuje člen 44 te direktive, ki določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

Izvedbena uredba št. 282/2011

5 Člen 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 določa:

„1. Za uporabo člena 44 Direktive 2006/112/ES je ‚stalna poslovna enota‘ vsaka enota, ki ni sedež dejavnosti iz člena 10 te uredbe, z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi poslovskimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote.“

[...]

3. Razpolaganje z identifikacijsko številko DDV samo po sebi ni zadostno, da bi poslovna enota veljala za stalno poslovno enoto.“

6 člen 22 te uredbe določa:

„1. Za identifikacijo stalne poslovne enote prejemnika, za katero se opravlja storitev, izvajalec preuči naravo in uporabo opravljene storitve.

Kadar zaradi narave in uporabe opravljene storitve ni mogoče identificirati stalne poslovne enote, za katero se opravlja storitev, je izvajalec storitev pri identificiranju te stalne poslovne enote še posebej pozoren na to, ali pogodba, naročilnica in identifikacijska številka DDV, ki jo je dodelila država članica prejemnika in mu jo je sporočil prejemnik, identificirajo stalno poslovno enoto kot prejemnika storitve in ali je stalna poslovna enota subjekt, ki plačuje za storitev.

Kadar stalne poslovne enote prejemnika, za katero se opravlja storitev, ni mogoče določiti na podlagi prvega in drugega pododstavka tega odstavka ali kadar se storitve iz člena 44 Direktive 2006/112/ES opravljajo za davčnega zavezanca po pogodbi, ki zajema eno ali več storitev, ki se uporabijo na način, ki ga ni mogoče identificirati ali količinsko izmeriti, izvajalec upravičeno šteje, da se storitve upravljajo v kraju, v katerem ima prejemnik sedež dejavnosti.

2. Uporaba tega člena ne vpliva na obveznosti prejemnika.“

Poljsko pravo

7 Člen 28b, od (3) do (3), ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, določa:

„1. Kraj opravljanja storitev pri opravljanju storitev za davčnega zavezanca je kraj, v katerem ima davčni zavezanec, ki je prejemnik storitev, sedež svoje dejavnosti, brez poseganja v odstavke od 2 do 4 tega člena in člene 28e, 28f(1) in (1a), 28g(1), 28i, 28j(1) in (2) ter 28n.

2. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto.

3. Če davčni zavezanec, ki je prejemnik storitev, nima sedeža ali stalne poslovne enote v smislu odstavka 2, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

8 Dong Yang, družba poljskega prava, je 27. oktobra 2010 z LG Display Co. Ltd. (Korea) (v nadaljevanju: LG Koreja), družbo korejskega prava s sedežem v Seulu (Južna Koreja), sklenila pogodbo o opravljanju storitev montaže plošč tiskanega vezja (*printed circuit boards*; v nadaljevanju: PCB) iz materialov in sestavnih delov v lasti družbe LG Koreja.

9 Materiali in sestavni deli, potrebni za izdelavo PCB, so bili carinjeni, nato pa jih je družbi Dong Yang dobavila hčerinska družba družbe LG Koreja, namreč LG Display Polska sp. z o.o. (v nadaljevanju: LG Poljska), družba poljskega prava.

- 10 Družba Dong Yang je PCB prepustila družbi LG Poljska, ki je te PCB na podlagi pogodbe z družbo LG Koreja uporabila za proizvodnjo modulov TFT LCD. Ti moduli, ki so bili v lasti družbe LG Koreja, so bili dobavljeni drugi družbi, namreč LG Display Germany GmbH.
- 11 Družba LG Poljska ima lastna proizvodna sredstva. Ta družba in družba LG Koreja imata ločeni identifikacijski številki DDV.
- 12 Družba Dong Yang je storitve montaže PCB zaračunala družbi LG Koreja, pri čemer je menila, da na poljskem ozemlju niso predmet DDV.
- 13 Družba LG Koreja je družbi Dong Yang zagotovila, da na Poljskem nima stalne poslovne enote in da na poljskem ozemlju ne zaposluje delavcev ter nima nepremičnin ali tehničnih virov.
- 14 Direktor urada davčne uprave v Vroclavu je presodil, da je družba Dong Yang storitve montaže PCB opravljala na Poljskem, ker je družba LG Poljska stalna poslovna enota družbe LG Koreja. Tako je navedeni direktor 28. februarja 2017 od družbe Dong Yang zahteval plačilo zneska DDV, ki se nanaša na storitve montaže, ki jih je opravila leta 2012.
- 15 Direktor urada davčne uprave v Vroclavu je v tej odločbi navedel, da je družba LG Koreja na podlagi pogodbenih vezi, ki jih je vzpostavila, družbo LG Poljska uporabljala kot svojo poslovno enoto.
- 16 Dodal je, da se družba Dong Yang ne bi smela opreti samo na izjavo družbe LG Koreja, da ta družba nima stalne poslovne enote na Poljskem, temveč da bi morala v skladu s členom 22 Izvedbene uredbe št. 282/2011 preučiti, kdo je dejanski prejemnik storitev, ki jih je opravljala, in da bi ji taka preučitev omogočila ugotoviti, da je bil ta prejemnik dejansko družba LG Poljska.
- 17 Družba Dong Yang je pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Vroclavu, Poljska) vložila tožbo za odpravo odločbe direktorja urada davčne uprave v Vroclavu, ker naj bi bili s to odločbo kršeni člen 44 Direktive 2006/112 ter členi 11(1), 21 in 22 Izvedbene uredbe št. 282/2011.
- 18 Predložitveno sodišče se sklicuje na sodbe z dne 4. julija 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), z dne 2. maja 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), z dne 17. julija 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), in z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), ki se nanašajo na pojem „stalna poslovna enota“ v smislu člena 44 te direktive. Vendar meni, da v sporu, o katerem odloča, obstajajo pomembne razlike glede dejanskega stanja. Ker je sedež družbe LG Koreja v tretji državi, v obravnavanem primeru v Republiki Koreji, tej družbi namreč niso priznane svoboščine, podeljene s Pogodbo DEU, in na ozemlju Republike Poljske ne more svobodno opravljati dejavnosti.
- 19 Ker je opravljanje take dejavnosti mogoče le z lastništvom odvisne družbe, predložitveno sodišče meni, da ima družba s sedežem v tretji državi vedno možnost vplivati na dejavnost hčerinske družbe in tako imeti na voljo njena sredstva.
- 20 Zato se predložitveno sodišče sprašuje, ali in po potrebi pod katerimi pogoji mora izvajalec storitev za določitev kraja, kjer se storitve opravljajo, zlasti glede na obveznosti, ki jih ima v skladu s členom 22 Izvedbene uredbe št. 282/2011, hčerinsko družbo, ki jo ima na poljskem ozemlju družba s sedežem v tretji državi, šteti za stalno poslovno enoto.
- 21 Natančneje, sprašuje se, ali je to, da obstaja stalna poslovna enota, mogoče sklepati že zgolj iz obstoja hčerinske družbe ali pa mora izvajalec storitev upoštevati pogodbeno razmerja med materno družbo in to hčerinsko družbo. Predložitveno sodišče v zvezi s tem navaja, da so

bile pogodbe o sodelovanju med mati?no in h?erinsko družbo, na podlagi katerih so poljski dav?ni organi ugotovili obstoj stalne poslovne enote, pridobljene v drugem dav?nem postopku, kot je tisti, v zvezi s katerim poteka spor o glavni stvari, in da za zadevnega izvajalca storitev, na katerega se nanaša ta spor, niso bile dostopne.

22 V teh okoliš?inah je Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (upravno sodiš?e vojvodstva v Vroclavu), ki je presodilo, da mora pridobiti pojasnilo Sodiš?a, prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ti vprašnji:

„1. Ali je že na podlagi dejstva, da ima družba s sedežem zunaj Evropske unije na ozemlju Poljske h?erinsko družbo, mogo?e sklepati o obstoju stalne poslovne enote na Poljskem v smislu ?lena 44 Direktive 2006/112 [...] in ?lena 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 [...]?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali mora tretja oseba preu?iti pogodbeno razmerja med družbo s sedežem zunaj Evropske unije in h?erinsko družbo, da bi ugotovila, ali ima prvo navedena družba na Poljskem stalno poslovno enoto?“

Vprašnji za predhodno odlo?anje

23 Predložitveno sodiš?e z vprašanjema, ki ju je treba preu?iti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 44 Direktive 2006/112 ter ?len 11(1) in ?len 22(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da lahko izvajalec storitev to, da na ozemlju države ?lanice obstaja stalna poslovna enota družbe s sedežem v tretji državi, sklepa že zgolj iz tega, da ima ta družba na tem ozemlju h?erinsko družbo, ali pa mora ta izvajalec za tako presojo opraviti poizvedbe o pogodbenih razmerjih med tema subjektoma.

24 ?len 44 Direktive 2006/112 v prvem stavku dolo?a, da je kraj opravljanja storitev za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Vendar je v drugem stavku tega ?lena dolo?eno, da je, ?e so te storitve opravljene stalni poslovni enoti dav?nega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto.

25 S temi dolo?bami se kraj, ki je dav?no upoštevana navezna okoliš?ina za opravljanje storitev, dolo?a zato, da se prepre?ijo spori glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdav?evanja, na eni strani in neobdav?enja prihodkov na drugi (sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, to?ka 42).

26 Sodiš?e je že presodilo, da je, ?eprav je z dav?nega vidika najkoristnejša in zato primarna navezna okoliš?ina za dolo?itev kraja opravljanja storitev kraj, v katerem ima sedež dejavnosti dav?ni zavezanec, upoštevanje stalne poslovne enote dav?nega zavezanca izjema od tega splošnega pravila, ?e so izpolnjeni nekateri pogoji (sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, to?ki 53 in 56).

27 Zakonodajalec Unije je zato za prepre?itev okoliš?in, ki bi lahko ogrozile pravilno delovanje skupnega sistema DDV, v ?lenu 44 Direktive 2006/112 dolo?il, da je treba, ?e je bila storitev opravljena za poslovno enoto, ki jo je mogo?e šteti za stalno poslovno enoto dav?nega zavezanca, šteti, da je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem je ta stalna poslovna enota.

28 V zvezi s tem, ali obstaja „stalna poslovna enota“ v smislu navedenega ?lena 44, drugi stavek, je treba navesti, da je treba to vprašanje preu?iti glede na dav?nega zavezanca prejemnika, za katerega se storitve opravijo (sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, to?ka 57). V zvezi s tem je v skladu s ?lenom 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 „stalna poslovna enota“ vsaka enota, ki ni sedež dejavnosti iz ?lena 10 te uredbe, z dovolj stalnimi

in ustrezno strukturiranimi ?loveškimi in tehni?nimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote.

29 V zvezi s tem je treba sicer opozoriti, da Sporazum o prosti trgovini iz to?ke 3 te sodbe v drugem stolpcu razpredelnice v prilogi 7?A?2 pod naslovom „Vrste ustanavljanja“ dolo?a izjemo za Republiko Poljsko, v skladu s katero lahko korejski vlagatelji na Poljskem prevzamejo in opravljajo dejavnost le v obliki komanditne družbe, delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo in javne delniške družbe. Ta dolo?ba prepre?uje možnost, da bi podjetja korejskega prava neposredno opravljala dejavnost na Poljskem.

30 Vendar ni mogo?e izklju?iti, da bi lahko bila h?erinska družba, ki jo ima mati?na družba s sedežem v Južni Koreji za opravljanje takšne dejavnosti, stalna poslovna enota te mati?ne družbe v državi ?lanici Unije v smislu ?lena 44 Direktive 2006/112 v povezavi s ?lenom 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011. Zato izjema, navedena v prejšnji to?ki, ne vpliva na razlago pojma „stalna poslovna enota“ v smislu ?lena 44 Direktive 2006/112.

31 Opozoriti je treba, da je upoštevanje ekonomske in poslovne stvarnosti temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 2. maja 2019, Budimex, C?224/18, EU:C:2019:347, to?ka 27 in navedena sodna praksa). Zato opredelitev poslovne enote kot stalne poslovne enote ne more biti odvisna zgolj od pravnega statusa zadevnega subjekta.

32 ?eprav je v zvezi s tem mogo?e, da je h?erinska družba stalna poslovna enota njene mati?ne družbe (glej v tem smislu sodbo z dne 20. februarja 1997, DFDS, C?260/95, EU:C:1997:77, to?ki 25 in 26), je takšna opredelitev odvisna od vsebinskih pogojev, dolo?enih z Izvedbeno uredbo št. 282/2011, zlasti z njenim ?lenom 11, ki jih je treba preu?iti z vidika ekonomske in poslovne stvarnosti.

33 Iz zgoraj navedenih preudarkov izhaja, da izvajalec storitev tega, da na ozemlju države ?lanice obstaja stalna poslovna enota družbe s sedežem v tretji državi, ne more sklepati že zgolj iz tega, da ima ta družba na tem ozemlju h?erinsko družbo.

34 Glede vprašanja, ali mora izvajalec zadevnih storitev preu?iti pogodbeno razmerja med navedeno družbo in njeno h?erinsko družbo, da bi ugotovil, ali ima prvo navedena družba v tej državi ?lanici takšno stalno poslovno enoto, je treba navesti, da se predložitveno sodiš?e v predložitveni odlo?bi sklicuje na ?len 22 Izvedbene uredbe št. 282/2011.

35 V zvezi s tem je treba opozoriti, da ta ?len 22 dolo?a ve? meril, ki jih mora ta izvajalec storitev upoštevati pri ugotavljanju stalne poslovne enote prejemnika. Najprej gre za preu?itev narave in uporabe storitve, opravljene za dav?nega zavezanca prejemnika. Dalje, ?e na podlagi tega preizkusa ni mogo?e identificirati stalne poslovne enote tega prejemnika storitev, je treba zlasti preu?iti, ali je mogo?e na podlagi pogodbe, naro?ilnice in identifikacijske številke DDV, ki jo je dodelila država ?lanica prejemnika in mu jo je sporo?il prejemnik, identificirati stalno poslovno enoto kot prejemnika storitve in ali je stalna poslovna enota subjekt, ki pla?uje za storitev. Nazadnje, ?e na podlagi obeh zgoraj navedenih meril ni mogo?e dolo?iti stalne poslovne enote prejemnika, izvajalec upravi?eno šteje, da se storitve opravljajo v kraju, v katerem ima prejemnik sedež dejavnosti.

36 Zato je treba ugotoviti, da iz navedenega ?lena 22, kot so trdile poljska vlada, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija, ne izhaja, da bi moral izvajalec zadevnih storitev preu?iti pogodbeno razmerja med družbo s sedežem v tretji državi in njeno h?erinsko družbo s sedežem v državi ?lenici, da bi ugotovil, ali ima prvo navedena družba v tej državi ?lanici takšno stalno poslovno enoto. Natan?neje, odstavek 1, drugi stavek, navedenega ?lena se namre? nanaša na pogodbo o opravljanju storitev med izvajalcem in dav?nim zavezancem prejemnikom

storitev, in ne na pogodbeno razmerja med tem davčnim zavezancem prejemnikom in subjektom, ki bi ga bilo glede na okoliščine posameznega primera mogoče identificirati kot njegovo stalno poslovno enoto.

37 Kot je generalna pravobranilka navedla v točkah 73 in 74 sklepnih predlogov, izvajalcu storitev – tako da se od njega zahteva, da opravi poizvedbe o pogodbenih razmerjih med matično družbo in njeno hčerinsko družbo, čeprav mu ti elementi naeloma niso dostopni – tudi ni mogoče naložiti obveznosti, ki jih imajo davčni organi (glej v tem smislu sodbo z dne 3. oktobra 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, točka 31 in navedena sodna praksa).

38 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 44 Direktive 2006/112 ter člen 11(1) in člen 22(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da izvajalec storitev tega, da na ozemlju države članice obstaja stalna poslovna enota družbe s sedežem v tretji državi, ne more sklepati že zgolj iz tega, da ima ta družba na tem ozemlju hčerinsko družbo, in da temu izvajalcu za tako presojo ni treba opraviti poizvedb o pogodbenih razmerjih med tema subjektoma.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (peti senat) razsodilo:

člen 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, ter člen 11(1) in člen 22(1) Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da izvajalec storitev tega, da na ozemlju države članice obstaja stalna poslovna enota družbe s sedežem v tretji državi, ne more sklepati že zgolj iz tega, da ima ta družba na tem ozemlju hčerinsko družbo, in da temu izvajalcu za tako presojo ni treba opraviti poizvedb o pogodbenih razmerjih med tema subjektoma.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.