

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 14. listopadu 2019(1)

Věc C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

proti

Dyrektoru Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Wojewódzkim Sędem Administracyjnym we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Služby – Místo poskytnutí služby – Pojem ‚stálá provozovna‘ ve smyslu článku 44 směrnice o DPH 2006/112/ES – Dceřiná společnost (usazená v členském státě) mateřské společnosti usazené v třetím státě“

I. Úvod

1. V této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je Soudnímu dvoru položena otázka, kde se podle právních předpisů v oblasti DPH nachází místo poskytnutí služby. Toto místo určuje, který stát má daňovou pravomoc.

2. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce vychází ze situace, kdy korejská společnost pověřila polskou společnost poskytováním montážních služeb. Vzhledem k tomu, že tato zakázka byla provedena prostřednictvím polské dceřiné společnosti korejské společnosti-objednatel, je sporné, zda byla služba poskytnuta korejské společnosti-objednateli, anebo polské dceřiné společnosti jako stálé provozovně objednatel. Pokud by šlo o poslední uvedený případ, místo poskytnutí služby by se nacházelo v Polsku a vznikla by povinnost zaplatit DPH podle polských daňových předpisů, která by potom musela být vybrána a odvedena objednatel. K tomu nedošlo.

3. Pozoruhodné přitom je to, že v projednávané věci jde „pouze“ o správné daňové zacházení v oblasti DPH, a nikoli o výši (polských) daňových příjmů. Pokud by byly služby poskytnuty stálé provozovně nacházející se v Polsku, pak by mohl korejský objednatel bezpochyby provést příslušný odpis této DPH. Vyrobené zboží bylo totiž jako zdanitelné plně prodáváno z Polska na evropském trhu. DPH by tak v každém případě ani nezpůsobila zátěž pro korejského

objednatele, ani by nevedla ke zvýšení polských daňových pŕíjmŕ.

4. Tato otázka má pŕesto význam, jelikoŕ v závislosti na tom, zda lze dceŕinou spoleŕnost považovat za stálou provozovnu mateŕské spoleŕnosti, má zhotovitel povinnost odvést DPH v Polsku, ŕi nikoliv. Pro zhotovitele mŕŕe být tato otázka pŕípadnŕ klíŕová, pokud se mu nepodaŕí daŕ z obrátu dodateŕnŕ vybrat od svého smluvního partnera.

5. Soudní dvŕr se sice v minulosti již nŕkolikrát vyjádŕil k tomu, za jakých podmínek jde o stálou provozovnu ve smyslu právních pŕedpisŕ v oblasti DPH. Jasné vyjádŕení ohlednŕ posouzení dceŕiné spoleŕnosti jakoŕto stálé provozovny mateŕské spoleŕnosti však nelze nalézt. V rozhodnutí DFDS(2) se Soudní dvŕr nejprve pŕíklánŕl k tomu, ŕe i dceŕiná spoleŕnost má být považována za stálou provozovnu. Avŕak v rozhodnutí Daimler(3) se od tohoto názoru opŕt distancoval. Ve vŕci Welmory(4) se nakonec mohl odpovŕdi na tuto otázku zdrŕet. Nyní je tŕeba, aby Soudní dvŕr podal na tuto otázku jednoznaŕnou odpovŕŕ.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

6. Unijní právní rámec tohoto pŕípadu tvoŕí smŕrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spoleŕném systému danŕ z pŕidané hodnoty(5) (dále jen „smŕrnice o DPH“).

7. ŕlánek 44 smŕrnice o DPH(6) stanoví:

„Místem poskytnutí služby osobŕ povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické ŕinnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovnŕ osoby povinné k dani nacházející se v místŕ jiném, než kde je sídlo její ekonomické ŕinnosti, 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, bydliŕŕ nebo místo, kde se obvykle zdrŕuje.“

8. Pokud jde o výklad ŕl. 44 druhé vŕty smŕrnice o DPH, ŕl. 11 odst. 1 provádŕcího naŕízení Rady (EU) ŕ. 282/2011 ze dne 15. bŕezna 2011, kterým se stanoví provádŕcí opatŕení ke smŕrnici 2006/112/ES o spoleŕném systému danŕ z pŕidané hodnoty (dále jen „provádŕcí naŕízení“)(7), stanoví následující:

„Pro úŕely ŕlátku 44 smŕrnice 2006/112/ES se ‚stálou provozovnou‘ rozumí jakákoli provozovna jiná než sídlo ekonomické ŕinnosti ve smyslu ŕlátku 10 tohoto naŕízení, která se vyznaŕuje dostateŕnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojŕ, coŕ jí umoŕŕuje pŕijímat a vyuŕívat služby, které jí jsou poskytovány pro její vlastní potŕebu.“

9. ŕlánek 21 provádŕcího naŕízení upŕesŕuje vztah mezi zdanŕným osobŕ povinné k dani v místŕ sídla nebo v místŕ stálé provozovny v tomto smyslu:

„V pŕípadŕ, ŕe poskytnutí služby osobŕ povinné k dani nebo právnické osobŕ nepovinné k dani považované za osobu povinnou k dani spadá do oblasti pŕsobnosti ŕlátku 44 smŕrnice 2006/112/ES a ŕe uvedená osoba povinná k dani je usazena ve více než jedné zemi, je uvedené poskytnutí služby zdanitelné v zemi, kde má uvedená osoba povinná k dani sídlo ekonomické ŕinnosti.

Je-li však tato služba poskytnuta stálé provozovnŕ osoby povinné k dani nacházející se v místŕ jiném, než je místo, kde má pŕíjemce sídlo ekonomické ŕinnosti, je uvedené poskytnutí služby zdanitelné v místŕ stálé provozovny, která tuto službu pŕijímá a vyuŕívá pro vlastní potŕebu. [...]“

10. Povinnosti poskytovatele služby při identifikaci místa poskytnutí služby, popisuje §l. 22 odst. 1 prováděcího nařízení následovně:

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

Jestliže povaha a využití poskytnuté služby neumožní identifikovat stálou provozovnu, již 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, již je služba poskytnuta, nemůže být určena podle prvního a druhého pododstavce tohoto odstavce, nebo v případě, že služby, na něž se vztahuje §lánek 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.“

B. Polské právo

11. §lánek 44 směrnice o DPH byl v Polsku proveden §l. 28b odst. 1 a 2 zákona o dani ze zboží a služeb (Ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004, podle něhož v případech, že jsou služby poskytnuty stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je její sídlo nebo bydliště, je místem poskytnutí těchto služeb stálá provozovna.

12. §lánek 13 odst. 3 zákona o svobodě podnikání (Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej) ze dne 2. července 2004 stanoví, že jiné zahraniční osoby než osoby vyjmenované v odstavcích 1 až 2a mají právo podnikat a vykonávat ekonomickou činnost pouze v právní formě komanditní společnosti, komanditní společnosti na akcie, společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, nestanoví-li mezinárodní smlouvy jinak.

13. Z dohody o volném obchodu mezi Evropskou unií a jejími členskými státy na jedné straně a Korejskou republikou na straně druhé takové odchylné ustanovení nevyplývá(8). V této dohodě Polská republika poskytla korejským podnikům přístup na trh pouze prostřednictvím založení dceřiné společnosti v podobě jednotlivě uvedených právních forem společností(9).

III. Spor v prvodním řízení

14. Společnost Dong Yang Electronics sp. z o.o., žalobkyně v prvodním řízení, (dále jen „Dong Yang“) se sídlem v Polsku, uzavřela se společností LG Display Co. Ltd (Korea) (dále jen „LG Korea“) se sídlem v Korejské republice dne 27. října 2010 smlouvu o poskytování služeb spočívajících v montáži desek plošných spojů z určitých materiálů (dílů, komponentů) ve vlastnictví společnosti LG Korea.

15. Tyto materiály dodávala společnost Dong Yang společnost LG Display Polska sp. z o.o. (dále jen „LG Polská Produkce“), která je dceřinou společností LG Korea. Společnost Dong Yang dodávala společnost LG Polská Produkce také zpracované desky plošných spojů po provedení montáže. Společnost Dong Yang odsouhlasila s LG Korea celkové množství potřebného materiálu, nicméně informace o množství, které bylo potřeba každý den, dostávala od společnosti LG Polská Produkce.

16. Vztahy v rámci „Skupiny LG“, které jsou relevantní v projednávané věci a které nebyly společností Dong Yang známy, lze shrnout následovně:

17. LG Polská Produkce sestavovala na základě smluvních závazků uzavřených se společností LG Korea hotové moduly TFT-LCD ze součástek, které byly ve vlastnictví společnosti LG Korea. LG Polská Produkce poskytovala společnosti LG Korea další služby související se skladováním a logistikou hotových výrobků, které byly rovněž ve vlastnictví společnosti LG Korea. Hotové výrobky pak společnost LG Korea prodala další finančně propojené dceřiné společnosti nacházející se v Polsku (dále jen „LG Polská Distribuce“), která je následně uváděla na evropský trh.

18. Společnost LG Korea, která byla na území Polska zaregistrovaná pro účely DPH a měla zástupce pro daňové záležitosti, ujistila společnost Dong Yang, že v Polsku nemá stálou provozovnu, nezaměstnává žádné zaměstnance a nevlastní ani nemovitosti, ani technické vybavení.

19. Společnost Dong Yang tedy v roce 2012 vystavovala v souvislosti s poskytováním montážních služeb společnosti LG Korea faktury, v nichž nebyla účtována žádná DPH. Namísto toho na nich byla uvedena poznámka: „zdanitelný základ § 1. 28b odst. 2 zákona o DPH“. Jako příjemce plnění byla na těchto fakturách uvedena společnost LG Korea, která je také proplácela.

20. Příslušné polské daňové orgány nicméně společností Dong Yang vyměly v souvislosti se službami, které jsou relevantní v projednávané věci, za rok 2012 DPH. Daňová povinnost vznikla s obecnou sazbou daně v Polsku proto, že služby poskytované společností Dong Yang nebyly ve skutečnosti poskytovány v místě sídla společnosti LG Korea, nýbrž v místě její stálé provozovny nacházející se v Polsku, tj. v místě společnosti LG Polská Produkce.

21. Na základě smluvních vztahů mezi společnostmi LG Korea a LG Polská Distribuce daňové orgány zjistily, že společnost LG Korea sama v Polsku zřídila na základě smluvní koncepce příslušného obchodního modelu „využitím ekonomického potenciálu“ společnost LG Polská Produkce stálou provozovnu. Společnost Dong Yang měla namísto toho, aby se spoléhala na prohlášení společnosti LG Korea, v souladu s § 1. 22 odst. 1 prováděcího nařízení provádět využívání služeb, které poskytuje. Při tomto mohla odhalit, že skutečným příjemcem služeb, které poskytuje, je společnost LG Polská Produkce.

22. Žalobou se společnost Dong Yang domáhá zrušení daňových výměrů. Podle jejího názoru nebyly naplněny pojmové znaky stálé provozovny ve smyslu článku 1. 44 směrnice o DPH a § 1. 11 odst. 1 prováděcího nařízení.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

23. Usnesením ze dne 6. června 2018 položil Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU následující předběžné otázky:

„1. Lze z pouhé okolnosti, že společnost se sídlem mimo území Evropské unie vlastní dceřinou společnost se sídlem v Polsku, dovodit, že v Polsku existuje stálá provozovna ve smyslu § 44 směrnice o DPH a § 11 odst. 1 prováděcího nařízení?

2. V případě záporné odpovědi na první otázku, má této osoba povinnost zkoumat smluvní vztahy mezi společnostmi se sídlem mimo území Evropské unie a dceřinou společností s cílem zjistit, zda první zmíněná společnost má v Polsku stálou provozovnu?“

24. Společnost Dong Yang, polská daňová správa, Polská republika, Spojené království a Komise předložily v řízení před Soudním dvorem písemná vyjádření a zúčastnily se jednání konaného dne 5. září 2019.

V. Právní posouzení

A. Výklad předběžných otázek

25. Nejprve je třeba upřesnit otázky položené předkládajícím soudem.

26. První otázka se výslovně týká pouze toho, zda pouhá okolnost, že mateřská společnost pocházející ze tohoto státu vlastní polskou dceřinou společnost (v projednávané věci LG Polská Produkce), má za následek, že tato mateřská společnost z Koreje má stálou provozovnu v Polsku ve smyslu § 44 § 44 směrnice o DPH.

27. Z předkládacího usnesení však vyplývá, že předkládající soud se pro případ, že je na tuto otázku třeba odpovědět záporně, rovněž táže, jaká další kritéria by měla být relevantní pro určení, zda je dceřiná společnost (LG Polská Produkce) stálou provozovnou mateřské společnosti (LG Korea). Povinnost zkoumat smluvní vztahy uvedené v druhé předběžné otázce by totiž vznikla, pouze kdyby tyto vztahy byly relevantní pro určení existence stálé provozovny. Kromě toho předkládající soud na základě odkazu na předběžných otázek výslovně poukazuje na to, že mu jde o správný výklad § 44 směrnice o DPH, aby mohl určit místo, kde společnost Dong Yang poskytl službu společnosti LG Korea.

28. Podstatou obou předběžných otázek předkládajícího soudu tedy je, zda dceřiná společnost již sama o sobě odvodňuje existenci stálé provozovny mateřské společnosti (viz níže oddíl B). Dále se předkládající soud táže, zda v případě, že je na první otázku třeba odpovědět záporně, existují další kritéria, při jejichž naplnění musí být dceřiná společnost považována za stálou provozovnu mateřské společnosti (viz níže oddíl C). Existují-li taková kritéria, předkládající soud si kromě toho klade otázku, co má poskytovatel služby ověřit za účelem zjištění, zda dceřiná společnost představuje takovou stálou provozovnu (viz níže oddíl D).

B. Dceřiná společnost jako stálá provozovna mateřské společnosti

29. Ze znění směrnice o DPH již vyplývá, že ovládaná, avšak právně nezávislá dceřiná společnost nemůže být považována také za stálou provozovnu své mateřské společnosti. § 44 směrnice o DPH totiž zmiňuje osobu povinnou k dani, která má sídlo ekonomické činnosti na jednom místě a stálou provozovnu na jiném místě. Mateřská společnost a dceřiná společnost ale nejsou jedinou osobou povinnou k dani, nýbrž dvěma osobami povinnými k dani.

30. § 11 směrnice o DPH členským státům sice umožňuje, aby za určitých okolností považovaly několik osob povinných k dani, které jsou úzce propojeny, za „jedinou osobu povinnou k dani“, (tzv. „seskupení pro účely DPH“). Tato možnost je však omezena na území daného členského státu („osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu“). Vzhledem k tomu, že společnost LG Korea má nesporně sídlo v Jižní Koreji, eventualita seskupení pro účely DPH s

její dceřinou společností v Polsku je *a priori* vyloučena.

31. Ani další včcná kritéria vyplývající z čl. 44 směrnice o DPH, která jsou blíže upřesněna v čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení, neumožňují dospět k závěru, že již pouhé propojení s jinou osobou povinnou k dani z hlediska práva obchodních společností umožňuje konstatovat existenci stálé provozovny mateřské společnosti.

32. Článek 11 odst. 1 prováděcího nařízení v tomto ohledu zmiňuje kritéria, jako je dostatečná úroveň stálosti provozovny a struktura, které jí umožňují přijímat a využívat služby. Jedná se o kritéria, která nevykazují žádný vztah k právním předpisům v oblasti obchodních společností, a proto se mohou vztahovat pouze ke stálé provozovně osoby povinné k dani, která má sídlo na jiném místě.

33. Článek 11 odst. 1 prováděcího nařízení tedy pouze odpovídá na otázku, zda je existující infrastruktura osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než je místo jejího sídla, již dostatečná pro konstatování existence stálé provozovny. K otázce, která má být v projednávané věci rozhodnuta, a sice zda infrastruktura jiné osoby povinné k dani (tedy její sídlo) může rovněž odvodnit existenci stálé provozovny osoby povinné k dani, která je odlišným právním subjektem, se čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení na rozdíl od toho, co se domnívá Polská republika, nevyjadřuje.

34. Na první otázku tedy lze – v souladu s názorem Komise – odpovědět jednoznačně záporně: Z pouhé okolnosti, že společnost z tohoto státu vlastní dceřinou společnost nacházející se v členském státě, nevyplývá, že tato dceřiná společnost je stálou provozovnou ve smyslu čl. 44 odst. 2 směrnice o DPH v tomto členském státě.

C. Kritéria použitelná na stálou provozovnu mateřské společnosti existující prostřednictvím dceřiné společnosti?

35. Je však třeba objasnit, zda existují kritéria, podle nichž je výjimečně i dceřiná společnost takovým způsobem zapojena do struktury skupiny, že musí být považována nejen za nezávislou osobu povinnou k dani, nýbrž i za stálou provozovnu mateřské společnosti ve smyslu čl. 44 směrnice o DPH.

36. V tomto ohledu existují zásadní pochybnosti (k tomu viz níže bod 1), takže toto posouzení může případně vést k jinému výsledku, je-li konstatována existence zneužívající praktiky (k tomu viz níže bod 2). Tento závěr není vyvrácen rozhodnutím Soudního dvora ve věci DFDS(10) (k tomu viz níže bod 3).

1. Zásadní pochybnosti

37. Lze zásadně pochybovat o tom, že by mělo být sídlo dceřiné společnosti považováno za stálou provozovnu mateřské společnosti. V případě „právního institutu“ stálé provozovny jde o to, že danému subjektu je přiřazeno určité „chování“ provozovny. Pokud je však provozovna právně nezávislá, a tudíž je i samostatným daným subjektem, má právo nasvědčuje tomu, že přiřazení jinému právnímu subjektu je obecně třeba vyloučit.

38. Jak již bylo zmíněno (viz bod 29), rovněž zní čl. 44 směrnice o DPH ve spojení s čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení tedy brání hypotéze, že by měla být infrastruktura jiné osoby povinné k dani, (tj. její sídlo) souasně považována i za stálou provozovnu jiné osoby povinné k dani. V souladu s tím existuje i názor, že právně nezávislá právnická osoba – například dceřiná společnost – „nemůže být souasně stálou provozovnou jiné právnické osoby“(11).

39. To by navíc vedlo ke konfliktu s právní úpravou týkající se přenesení daňové povinnosti (zákon 196 směrnice o DPH) a tzv. „seskupení pro účely DPH“ (zákon 11 směrnice o DPH).

40. To se projeví, kdyby vnitrostátní ovládaná daňová společnost například uzavírala smlouvy s obchodními ústředími se zahraničním podnikem, které jsou plněny a plněny z nich daňována v sídle daňové společnosti. Pokud by totiž měla být daňová společnost považována za stálou provozovnu mateřské společnosti, v souladu s článkem 196 směrnice o DPH by povinnost odvést DPH měla mateřská společnost, a nikoli daňová společnost v tuzemsku. To by platilo, i pokud má mateřská společnost stejný jako v projednávané věci sídlo ve třetím státě.

41. Přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění podle článku 196 směrnice o DPH však přispívá rovněž ke zjednodušení postupu vybírání daní státem, v němž je příjemce plnění usazen. Stát sídla mateřské společnosti však v projednávané věci tímto státem není. Navíc vzhledem k tomu, že tato mateřská společnost nemusí mít nutnou povinnost o všech právních jednáních nezávislé právnické osoby, byť jde o daňovou společnost, jeví se tento závěr jako překvapivý. Mateřská společnost by byla proti své vůli povinna odvést DPH v souvislosti s operacemi, o kterých nemá povinnost a za něž nezískala žádné protiplnění. To by bylo stěžejní slučitelné s funkcí osoby povinné k dani jakožto výběrčího daně na účet státu(12).

42. Tento úřek spočívající v přenesení daňové povinnosti na „území propojenou“ společnost je navíc upraven pouze v článku 11 směrnice o DPH. V tomto ohledu by bylo rovněž obejití výslovné hodnocení směrnice o DPH obsažené v jejím článku 11, který připouští možnost seskupení několika právně nezávislých osob z legitimních důvodů(13) pouze v rámci jednoho členského státu, a tedy nikoli s podniky z jiných členských států nebo třetích států.

43. Již v mém stanovisku ve věci Welmore(14) jsem poukázala na převažující význam právní jistoty pro poskytovatele služeb při určení jeho daňových povinností a na základě toho jsem dospěla k závěru, že právně nezávislá právnická osoba nemůže být součástí stálou provozovnou jiné právnické osoby. Tento aspekt právní jistoty zdrazuje i Soudní dvůr ve svém rozsudku v téže věci(15). Totéž platí ohledně právní jistoty příjemce služby, který musí vědět, zda dluží DPH, či zda jí dluží jeho daňová, resp. mateřská společnost (viz zákon 196 směrnice o DPH).

44. Mimoto odkazuji na důvodovou zprávu návrhu prováděcího nařízení (EU) č. 282/2011, podle níž „je důležité, aby poskytovatel správně určil místo příjemce“(16). Nicméně tak může učit pouze tehdy, pokud může vyloučit, že sídlo daňové společnosti také přichází v úvahu jako stálá provozovna jiné osoby povinné k dani. Právní postavení jako nezávislá společnost – v projednávané věci jako společnost s ručením omezeným (sp. z o.o.) – lze totiž relativně snadno zjistit.

45. Zveřejnění – v projednávané věci stran společnosti Dong Yang – navíc není vždy jasné, kdo daňovou společnost ovládá. V projednávaném případě vlastní ve společnosti LG Polská Produkce podle všeho 20% podíl ještě jiná třetí společnost – tomu nasvědčují vyjádření společnosti Dong Yang obsažená v písemných podáních, jakož i vyjádření uvedená na jednání. Pokud by s tímto 20% podílem měla být spojena blokováná menšina, lze například stěžejní hovořit o (ovládané) daňové společnosti.

46. Z toho důvodu tedy nemůže být nezávislá daňová společnost považována za stálou provozovnu mateřské společnosti.

2. Výjimka z d?vodu zákazu zneužívajících praktik?

47. Jinak tomu m?že být nanejvýš v p?ípad?, kdy by zvolené smluvní vztahy (v projednáván? v?ci vztahy mezi spole?nostmi LG Korea a Dong Yang) p?edstavovaly zneužívající praktiku.

48. Zásada zákazu zneužívajících praktik, jak je uplat?ována v judikatu?e vyplývající z rozsudku Halifax(17) na oblast DPH, p?edstavuje obecnou zásadu unijního práva(18).

49. Proto by se tato zásada mohla použít i v této situaci. V projednáváném p?ípad? však lze v souladu s názorem Komise relativn? jednozna?n? vylou?it, že se spole?nost DG Korea dopustila zneužívající praktiky na základ? p?ímého pov??ení spole?nosti Dong Yang (nap?íklad namísto pov??ení prost?ednictvím spole?nosti LG Polská Produkce).

50. Zaprvé spole?nost Dong Yang neposkytovala služby pouze formáln? spole?nosti LG Korea, nýbrž skute?n? spole?nosti LG Polská Produkce. Ani s p?íhlédnutím k ekonomické realit? (tzv. posouzení ekonomické podstaty“), která p?edstavuje základní kritérium pro použití spole?ného systému DPH(19), nelze dosp?t k opa?nému záv?ru.

51. Spole?nost LG Polská Produkce nebyla ani smluvním partnerem spole?nosti Dong Yang, ani vlastníkem zpracovaného zboží a ani toto zboží sama dále nezhodnocovala (tj. neprodávala). Hotové výrobky naopak spole?nost LG Korea prodávala spole?nosti LG Polská Distribuce. V tomto ohledu nelze – v souladu s názorem Spojeného království uvedeným na jednání – hovo?it o tom, že spole?nost LG Polská produkce využívala služeb poskytovaných spole?ností Dong Yang. Jak spole?nost Dong Yang, tak i spole?nost LG Polská produkce spolupracovaly na výrobním procesu založeném na d?lb? práce jakožto „subdodavatelé“ a vypomáhaly spole?nosti LG Korea. Naposled uvedená spole?nost zhodnocovala služby obou uvedených spole?ností prost?ednictvím prodeje hotových výrobk? spole?nosti LG Polská Distribuce.

52. Zadruhé i za p?edpokladu, že by spole?nost Dong Yang skute?n? poskytovala služby spole?nosti LG Polská Produkce, nem?lo by to žádný vliv na výši polských da?ových p?íjm? a na výši zatížení spole?nosti LG Polská Produkce z hlediska DPH. V takovém p?ípad? by m?la spole?nost LG Polská Produkce nárok na p?íslušný odpo?et dan? v okamžiku vystavení faktury(20).

53. Ani za p?edpokladu, že má spole?nost LG Korea stálou provozovnu v Polsku prost?ednictvím dce?iné spole?nosti LG Polská Produkce, na tomto záv?ru nic nem?ní. V takovém p?ípad? by spole?nost LG Korea m?la v Polsku nárok na odpo?et dan?, a tudíž by ve výsledku ani nepodléhala polské DPH. V souvislosti s ob?ma perspektivami nedokázala ani Polská republika, ani orgány da?ové správy prokázat, jakým zp?sobem byla zneužívajícím zp?sobem obojita povinnost odvést DPH.

54. Polská republika p?edevším argumentuje tím, že v Polsku došlo k vytvo?ení hodnoty, a že je tedy t?eba ji také v Polsku zdanit. Otázka, zda je toto tvrzení v?bec správné, m?že na tomto míst? z?stat otev?ená (v p?ípad? výroby zboží a následného dodání zboží uvnit? Spole?enství osvobozeného od dan? podle ?lánku 138 sm?rnice o DPH je toto tvrzení nap?íklad nesprávné, jelikož v tomto p?ípad? se uplatní zásada místa ur?ení, takže k vytvo?ení hodnoty dojde v jedné zemi a ke zdan?ní v jiné zemi).

55. V rozsahu, v n?mž jsou služby spole?nosti Dong Yang zakomponovány do výrobk? prodáváných v Polsku, tedy uvedené služby spole?nosti Dong Yang ve výsledku rovnž podléhají zdan?ní v míst? spot?eby t?chto výrobk? (tedy v Polsku). ?ástka, kterou spole?nost LG Korea zaplatila spole?nosti Dong Yang bez polské DPH, se zapo?te do ceny kone?ného výrobku (v

tomto případě monitoru TFT), a při prodeji konečného výrobku v Polsku nakonec přece jen podléhá polské DPH. Polsko tak získá daňový příjem z přidané hodnoty, kterou společnost Dong Yang vytvořila pro společnost LG Korea v Polsku, v okamžiku dodání monitoru TFT v Polsku. Okolnost, že dříve se místo poskytnutí služby společnosti Dong Yang pro účely DPH nacházelo v Koreji, je rozhodnutím unijního normotvůrce, který stanoví místo poskytnutí služby v sídle jiného podnikatele.

56. Toto rozhodnutí unijního zákonodárce však v konkrétním případě není relevantní z hlediska příjmu z daně v Polsku, jak také správně zdůrazňuje Komise. V tomto ohledu neexistuje v případě služeb, které jsou zakomponovány do hmotných výrobků, žádné zvláštní riziko zneužití z hlediska právních předpisů týkajících se DPH. Z tohoto důvodu není nutné odpovídat na otázku, zda měla společnost Dong Yang rozpoznat zneužívající konstrukci společnosti LG Korea.

57. V tom spočívá podstatný rozdíl oproti situacím, kdy jsou služby zakomponovány do jiných služeb. K naposled uvedeným situacím se již Soudní dvůr vyjádřil ve své judikatuře(21). V této souvislosti je teoreticky možné, aby bylo zatížení DPH sníženo prostřednictvím obchanskoprávních konstrukcí, jak o to bylo podle všeho usilováno ve věci DFDS(22), avšak ještě za předchozího právního stavu.

58. Zneužívající praktiku společnosti Dong Yang nelze spatřovat ani v tom, že tato společnost nevykázala, ani neodvedla žádnou jihokorejskou DPH. Pokud jde o DPH, která je splatná v Jižní Koreji podle jihokorejského právního stavu, lze vycházet z toho, že společnost LG Korea řádně informovala svého smluvního partnera, společnost Dong Yang. Jak vyšlo najevo na jednání, byla společnost Dong Yang ujištěna o tom, že v Jižní Koreji nemusí platit daň z „dovozu těchto služeb“. Není vyloučeno, že podle jihokorejských právních předpisů týkajících se DPH dochází například k přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění usazeného v Jižní Koreji, pokud mu poskytuje služby zahraniční společnost. To je stanoveno přinejmenším v unijních právních předpisech týkajících se systému DPH pro řadu služeb, které zahraniční podniky poskytují vnitrostátním podnikům (viz pouze článek 196 směrnice o DPH).

3. Výjimka na základě rozhodnutí ve věci DFDS

59. Rozhodnutí Soudního dvora ve věci DFDS by mohlo takovému závěru eventuálně bránit. Toto rozhodnutí by totiž mohlo být vykládáno v tom smyslu, že připouští možnost, že prostřednictvím dceřiné společnosti jakožto pouhé pomocné osoby mateřské společnosti lze konstatovat existenci stálé provozovny mateřské společnosti(23).

60. Soudní dvůr v této věci rozhodl, že služby poskytované organizátorem turistických zájezdů, který je usazen v některém z členských států, pro cestující prostřednictvím společnosti působící v jiném členském státě, podléhají DPH v posledně uvedeném státě. Za tímto účelem je třeba, aby tato společnost, která jedná jako pouhá pomocná osoba organizátora zájezdů, měla personální a materiální zdroje, jimiž se vyznačuje stálá provozovna(24).

61. Toto rozhodnutí, o které se v zásadě opírá Polsko, se však týkalo zvláštního odvoztví organizátorů turistických zájezdů, kteří ostatně podléhají zvláštnímu právnímu režimu v oblasti DPH (nyní články 306 a násl. směrnice o DPH). Již z tohoto důvodu nelze toto rozhodnutí automaticky přenést na jiné situace.

62. Z druhé se odpověď Soudního dvora v rámci tohoto řízení týká dceřiné společnosti, jejímž prostřednictvím mateřská společnost poskytovala služby třetím osobám. Tak tomu však v projednávaném případě není. Společnost LG Polská Produkce neprodává monitory TFT jménem společnosti LG Korea. Nelze tedy hovořit o tom, že jedná jako pouhá pomocná osoba.

63. Zatřetí se rozhodnutí DFDS týkalo opačného případu místa poskytnutí služby mateřskou společností nebo dceřinou společností, a nikoli přijetí služby třetí osobou. I z tohoto důvodu lze tato vyjádření jen stěží přenést. Zaměření se na pomocnou osobu, která jedná jménem mateřské společnosti, nelze v projednávané věci uplatnit. Rozhodnutí DFDS se vyznačovalo otázkou, kdo v souladu s posouzením ekonomické podstaty poskytoval (a nepřijímal) cestovní služby.

64. Začtvrté, jak správně uvádí také Komise, skutkový stav, který vedl k vydání rozhodnutí DFDS, se vyznačoval zvláštními okolnostmi rizika zneužití v případě služeb, jakož i skuteností, že v závislosti na místě poskytnutí služby se uplatnilo osvobození od daně, či nikoliv. Jak již bylo uvedeno výše, v projednávané věci se ale DPH v konečném důsledku stává splatnou při dodání zboží (monitor), jemuž bezprostředně předchází předemtná služba. Takové riziko zneužití tedy v projednávané věci neexistuje.

65. A konečně, Soudní dvůr se také již distancoval od rozhodnutí DFDS a objasnil, že i 100% dceřiná společnost je nezávislou právní osobou povinnou k dani(25). Jak jsem již uvedla v bodě 43, skutečnost, že právně nezávislá osoba nemůže být souasně stálou provozovnou jiné právně nezávislé osoby, kromě toho přispívá i k právní jistotě ohledně identifikace osoby povinné k dani.

66. Lze tedy uinit závěr, že z rozhodnutí Soudního dvora ve věci DFDS nelze vyvodit žádné úvahy použitelné na projednávanou věc.

4. **Dílejší závěr**

67. Dceřiná společnost tedy nemůže být považována za stálou provozovnu (ve smyslu čl. 44 vety druhé směrnice o DPH) mateřské společnosti. Jinak by tomu mohlo být nanejvýš v případě, kdy by smluvní struktura zvolená příjemcem služby porušovala zákaz zneužívajících praktik, posouzení čehož přísluší předkládajícímu soudu. Na základě skutkových okolností předložených Soudnímu dvoru tomu však v projednávané věci nic nenasvědčuje.

D. **Podpůrné poznámky: Kontrolní povinnosti poskytovatele služby**

68. Pokud bychom však mohli vycházet z předpokladu, že jde o případ zneužívající praktiky (v projednávané věci ze strany společnosti LG Korea), pak vyvstává otázka, co musí poskytovatel služeb (v projednávané věci společnost Dong Yang) ověřit za účelem posouzení, zda jeho smluvní partner uplatňuje zneužívající praktiky. To by pak mělo za následek, že nezávislá společnost by musela být považována za stálou provozovnu jiné nezávislé společnosti.

69. Indicie v tomto ohledu by mohla poskytnout právní úprava obsažená v člácích 21 a 22 prováděcího nařízení. Podle čl. 22 odst. 1 prováděcího nařízení poskytovatel služby za účelem identifikace stále provozovny příjemce, již je služba poskytnuta, přezkoumá povahu a využití poskytnuté služby.

70. Článek 22 prováděcího nařízení je však třeba vykládat ve spojení s článkem 21 prováděcího nařízení. Článek 21 prováděcího nařízení se ale zaměřuje na případ, kdy je osoba povinná k dani usazena v jedné zemi a má stálou provozovnu v jiné zemi. V těchto ustanoveních tedy jde o nejistotu týkající se otázky, v jakém místě osoby povinné k dani dochází k poskytnutí služby (v místě stále provozovny, nebo v místě sídla).

71. V projednávané věci však jde o otázku, zda může být druhá osoba povinná k dani (právně nezávislá z hlediska vnější formy) pokládána za stálou provozovnu první osoby povinné k dani.

Není tedy jasné, zda stálá provozovna vůbec existuje. Tento případ není v právní úpravě obsažen v prováděcím nařízení upraven. Z tohoto důvodu se čl. 22 odst. 1 prováděcího nařízení také nezaměřuje na právní vztahy mezi společnostmi na straně příjemce služby, nýbrž na smluvní vztah poskytovatele služby vůči jejímu příjemci. Zmíněny jsou například smlouva a objednávka, ale nikoli výpisy z trestního rejstříku a podobné instrumenty. V tomto ohledu nejsou ustanovení článku 21 a násled. prováděcího nařízení v projednávané věci relevantní.

72. Nezávisle na tom však lze od osoby povinné k dani – která funguje pouze jako výběrčí daní na úřet státu, jak Soudní dvůr zdůrazňuje v ustálené judikatuře(26) – vyžadovat určitou, avšak pouze přiměřenou povinnost náležité péče(27). Existují-li *konkrétní indicie* nasvědčující možnosti daňového úniku či zneužití lze od osoby povinné k dani například očekávat, že si opatří určité doplňující informace o svém dodavateli, aby se ujistila o jeho vřehodnosti(28). To obdobně platí pro přesné určení místa provozovny příjemce služeb [viz pouze bod 20 odvodnění prováděcího nařízení (EU) č. 282/2011].

73. Jak v této souvislosti správně zdůraznil generální advokát N. Wahl, daňové orgány ale nemohou od osoby povinné k dani ani v případě existence konkrétních indicií nasvědčujících možnosti daňového úniku nebo zneužití vyžadovat, aby prováděla složité a dalekosáhlé kontroly, a přenést na ni tak *de facto* vlastní kontrolní úkoly(29).

74. Z toho nutně vyplývá, že ani od společnosti Dong Yang každopádně nelze vyžadovat nemožné. Kontrola pro ni nepřehledných smluvních vztahů mezi jejím smluvním partnerem a jeho (jí neznámými) dceřinými společnostmi, je přitom pro společnost Dong Yang subjektivně nemožná. Taková kontrolní, resp. vyšetřovací povinnost by šla nad rámec přiměřené náležité péče, kterou od ní lze rozumně požadovat. Proto všechny zůastněné strany správně vycházejí z předpokladu, že společnost Dong Yang nemá povinnost provádět analýzu těchto smluv.

75. V případě neexistence informací v opačném smyslu tedy může mít smluvní partner v rámci písemného ujištění ze strany druhého smluvního partnera důvodu v to, že tento druhý smluvní partner nemá v tuzemsku (v projednávaném případě v Polsku) žádnou stálou provozovnu. To platí tím spíše, že polské právo(30) řinnosti podniků z Koreje prostřednictvím stálých provozoven zřžuje, takže neexistuje pádný důvod o takovém tvrzení smluvního partnera pochybovat.

76. Ani skutečnost, že je dceřiná společnost zapojena do provádění smluv, každopádně v projednávaném případě výroby založené na dělě práce a týkající se předmětu, který je ve vlastnictví smluvního partnera, nemůže mít za následek vznik rozsáhlých vyšetřovacích povinností. To platí tím spíše, že nezávislá dceřiná společnost v zásadě není stálou provozovnou mateřské společnosti (k tomu podrobně viz výše body 37 a násled.).

77. Lze tedy určitě závěre, že od osoby povinné k dani lze požadovat přiměřenou míru náležité péče za účelem identifikace správného místa poskytnutí služby. To však nezahrnuje vyšetřování a přezkum pro ni nepřehledných smluvních vztahů mezi jejím smluvním partnerem a jeho dceřinými společnostmi.

VI. Závěry

78. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na otázky položené Wojewódzkim Sędem Administracyjnym we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) odpověděl následovně:

„1. Dceřiná společnost podniku (ze třetího členského státu) v zásadě není jeho stálou provozovnou ve smyslu čl. 44 odst. 2 směrnice 2006/112/ES a čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení (EU) č. 282/2011.

2. Jinak by tomu mohlo být nanejvýš v případě, že by smluvní struktura zvolená příjemcem služby porušovala zákaz zneužívajících praktik, posouzení jehož přísluší předkládajícímu soudu.

3. Směrnice 2006/112/ES vyžaduje od osoby povinné k dani přiměřenou míru náležitě péče za účelem identifikace správného místa poskytnutí služby. To však nezahrnuje vyšetřování a přezkum pro ni nepřehledných smluvních vztahů mezi jejím smluvním partnerem a jeho dceřinými společnostmi.“

1 Původní jazyk: němčina.

2 Rozsudek ze dne 20. února 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 26).

3 Rozsudek ze dne 25. října 2012 (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, body 47 a násl.).

4 Rozsudek ze dne 16. října 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

6 Ve znění čl. 2 bodu 1 směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11), které je rozhodné z hlediska skutkových okolností původního řízení.

7 Úř. věst. 2011, L 77, s. 1.

8 Úř. věst. 2011, L 127, s. 6.

9 Viz čl. 7.11 odst. 1 ve spojení s odkazem 7.13 a přílohou 7-A-2 (Úř. věst. 2011, L 127, s. 1201 a násl.) dohody.

10 Rozsudek ze dne 20. února 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

11 K tomu výslovně in: Stadie, H., *UStG*, 3. vydání 2015, § 3a bod 32 *in fine*.

12 Viz pouze rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22), ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

K tomu viz také mé stanovisko ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 21).

13 Viz také mé stanovisko ve věci Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, body 38 a násl.).

14 C-605/12, EU:C:2014:340, body 29, 30 a 36.

15 Rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 55).

16 Návrh nařízení Rady, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daní z přidané hodnoty (Přepřevzaté znění), COM(2009)672 final ze dne 17. prosince 2009, s. 3.

17 Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 67 a násl.).

18 V tomto smyslu rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 31) s odkazem na rozsudek ze dne 15. října 2009, Audiolux a další (C-101/08, EU:C:2009:626, bod 50).

19 V tomto smyslu výslovně rozsudky ze dne 22. února 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 43), ze dne 20. března 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42), ze dne 7. října 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 39), a ze dne 28. Juni 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, bod 43).

Podobným směrem se ubírá rovněž rozsudek ze dne 27. března 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, bod 38 a násl.) při posuzování jednotnosti plnění.

20 K nezbytnosti vystavit fakturu se samostatným uvedením DPH pro účely výkonu práva na odpočet daně srov. jen rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43), a mé stanovisko ve věci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, body 34 a násl.).

21 Viz např. rozsudky ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), jakož i ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

22 Rozsudek ze dne 20. února 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

23 Rozsudek ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 26).

24 Srovnej rozsudek ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 29).

25 Rozsudek ze dne 25. října 2012, Daimler (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 48).

26 Srovnej pouze rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22), ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

K tomu viz také mé stanovisko ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 21).

27 K tomu viz judikatura Soudního dvora týkající se případů podvodu: rozsudky ze dne 25. října 2018, Božičević Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, bod 46 – písmenem), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53 – písmenem), a ze dne 21. března 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 59 – písmenem).

28 Rozsudky ze dne 18. května 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, bod 39), ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 52), a ze dne 21. března 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60).

29 Stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve spojených věcech Finanzamt Neuss a Butin (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:515, bod 61). Podobné rozsudky ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, bod 62), a ze dne 21. března 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 61 a násl.).

30 §lánek 13 odst. 3 zákona o svobodě podnikání (Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej) ze dne 2. července 2004.