

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 14. novembra 2019 (1)

Vec C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Wrocław, Poľská republika)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňová právna úprava – DPH – Poskytovanie služieb – Miesto poskytovania služieb – Pojem stála prevádzkareň v zmysle článku 44 smernice o DPH 2006/112/ES – Dcérska spoločnosť (so sídlom v Poľsku) materskej spoločnosti so sídlom v treťom štáte“

I. Úvod

1. V tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa Súdny dvor zaoberá otázkou, kde je v rámci právnej úpravy DPH miesto poskytovania služieb. Toto miesto určuje, ktorý štát má daňovú právomoc.

2. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa zakladá na skutočnosti, že jedna kórejská spoločnosť poverila poľskú spoločnosť vykonaním montážnych služieb. Keďže zákazka bola realizovaná prostredníctvom zapojenia poľskej dcérskej spoločnosti kórejského zadávateľa, je sporné, či bola služba poskytnutá kórejskému zadávateľovi alebo poľskej dcérskej spoločnosti ako stálej prevádzkarni zadávateľa. Pokiaľ by išlo o druhý z uvedených prípadov, miesto poskytnutia služby by bolo v Poľsku a vznikla by poľská DPH, ktorú by potom musel vybrať a zaplatiť dodávateľ. To sa nestalo.

3. V tejto súvislosti treba poznamenať, že v prejednávacom prípade ide „len“ o správne daňové zaradenie na účely DPH, a nie o výšku (poškého) príjmu z dane. Ak by sa služby poskytli stálej prevádzkarni v Poľsku, kórejský zadávateľ by mohol bezpochyby vykonať príslušné odpočítanie tejto DPH. Vyrobený tovar z Poľska podliehajúci dani bol totiž predaný na európskom trhu. DPH by nevedlo k zaťaženiu ani kórejského zadávateľa, ani k zvýšeniu poškého príjmu z dane.

4. Otázka je predsa len relevantná, keďže dodávateľ je alebo nie je povinný zaplatiť DPH v Poľsku v závislosti od toho, či dcérska spoločnosť možno alebo nemožno považovať za stálu prevádzkarňu materskej spoločnosti. Táto otázka môže mať preňho za určitých okolností existujúci význam, ak sa mu nepodarí dať z obratu dodatočne vybrať od svojho zmluvného partnera.

5. Súdny dvor sa v minulosti už viackrát vyjadril k otázke, kedy ide o stálu prevádzkarňu v zmysle právnej úpravy DPH. V súvislosti s posúdením dcérskej spoločnosti ako stálej prevádzkarne materskej spoločnosti ale nemožno nájsť jednoznačné vyjadrenie. V rozsudku DFDS(2) sa Súdny dvor najprv ešte priklonil k tomu, že aj dcérska spoločnosť sa má považovať za stálu prevádzkarňu. V rozsudku Daimler(3) sa však od toho dištancoval. Vo veci Welmory(4) sa mohol napokon vyhnúť odpovedi. Teraz musí Súdny dvor túto otázku jednoznačne objasniť.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

6. Právny rámec prípadu na úrovni Únie tvorí smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(5) (ďalej len „smernica o DPH“).

7. Článok 44 smernice o DPH(6) stanovuje:

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkarňu. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkarňu neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

8. Článok 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „vykonávacie nariadenie“)(7), vo vzťahu k výkladu článku 44 druhej vety smernice o DPH stanovuje:

„Na účely uplatňovania článku 44 smernice 2006/112/ES je ‚stálou prevádzkarňou‘ akákoľvek prevádzkarňu iná ako sídlo ekonomickej činnosti uvedené v článku 10 tohto nariadenia, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov, ktoré jej umožňujú prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na jej vlastné potreby.“

9. Článok 21 vykonávacieho nariadenia spresňuje vzťah zdanenia zdaniteľnej osoby v mieste sídla alebo v mieste stálej prevádzkarne takto:

„V prípade, že sa na poskytovanie služieb zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe považovanej za zdaniteľnú osobu vzťahuje článok 44 smernice 2006/112/ES a uvedená

zdaniteľná osoba je usadená vo viac ako jednom štáte, toto poskytovanie služieb je zdaniteľné v štáte, kde táto zdaniteľná osoba zriadila sídlo svojej ekonomickej činnosti.

Ak sa však táto služba poskytuje stálej prevádzkari zdaniteľnej osoby, pričom sa táto prevádzkareň nachádza na inom mieste ako je miesto, kde odberateľ zriadil sídlo svojej ekonomickej činnosti, uvedené poskytovanie služieb je zdaniteľné v mieste stálej prevádzkarne, ktorá uvedenú službu prijíma a ktorá ju využíva pre svoje vlastné potreby. ...“

10. Povinnosti poskytovateľa pri určení miesta poskytovania služby opisuje článok 22 ods. 1 vykonávacieho nariadenia:

„S cieľom určiť stálu prevádzkareň odberateľa, ktorej sa služba poskytuje, poskytovateľ preskúma povahu a použitie poskytovanej služby.

Ak povaha a použitie poskytovanej služby neumožňujú poskytovateľovi určiť stálu prevádzkareň, ktorej sa služba poskytuje, poskytovateľ pri určení tejto stálej prevádzkarne venuje osobitnú pozornosť tomu, či je v zmluve, vo formulári objednávky a na základe identifikačného čísla pre DPH, ktoré prideliť členský štát odberateľ a ktoré mu oznámil odberateľ, určená stála prevádzkareň ako odberateľ tejto služby a či je stála prevádzkareň subjektom, ktorý za danú službu platí.

Ak v súlade s prvým a druhým pododsekom tohto odseku nemožno určiť stálu prevádzkareň odberateľa, ktorému sa služba poskytuje, alebo ak sa služby, na ktoré sa vzťahuje článok 44 smernice 2006/112/ES, poskytujú zdaniteľnej osobe na základe zmluvy, ktorá upravuje jednu alebo viacero služieb využívaných neidentifikovaným a nekvantifikovaným spôsobom, poskytovateľ môže odôvodnene považovať tieto služby za poskytované v mieste, kde odberateľ zriadil sídlo svojej ekonomickej činnosti.“

B. Poľské právo

11. Článok 44 smernice o DPH bol do poľského práva prebratý článkom 28b ods. 1 a 2 Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004, podľa ktorého sa v prípadoch, keď sa služby poskytujú v prospech stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby, ktorá sa nachádza na inom mieste, ako je sídlo alebo bydlisko tejto osoby, je miesto poskytnutia služby tam, kde je zriadená stála prevádzkareň.

12. Článok 13 ods. 3 Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (zákon o slobodnom výkone ekonomickej činnosti) z 2. júla 2004 stanovuje, že iné zahraničné osoby ako uvedené v odsekoch 1 a 2a sú oprávnené začať a vykonávať ekonomickú činnosť výlučne v právnej forme komanditnej spoločnosti, komanditnej spoločnosti na akcie, spoločnosti s ručením obmedzeným a akciovej spoločnosti, pokiaľ medzinárodné zmluvy neustanovujú inak.

13. Takéto odchýlne ustanovenie nevyplýva z Dohody o voľnom obchode medzi Európskou úniou a jej členskými štátmi na jednej strane a Kórejskou republikou na strane druhej.⁽⁸⁾ Poľská republika v nej kórejskej spoločnosti zaručila vstup na trh iba vo forme založenia dcérskej spoločnosti v podobe jednotlivito vymenovaných foriem spoločností.⁽⁹⁾

III. Spor vo veci samej

14. Spoločnosť Dong Yang Electronics sp. z o. o. – žalobkyňa v spore vo veci samej – (ďalej len „Dong Yang“) so sídlom v Poľsku uzavrela so spoločnosťou LG Display Co. Ltd. (Kórea) (ďalej len „LG Kórea“) so sídlom v Kórejskej republike 27. októbra 2010 zmluvu o poskytovaní služieb vo forme montáže dosiek s plošnými spojmi z určitých materiálov (moduly, komponenty),

ktoré boli vo vlastníctve spoločnosti LG Kórea.

15. Tieto materiály dodávala spoločnosť Dong Yang spoločnosť LG Display Polska sp. z o.o. (ale len „výrobná spoločnosť LG Poľsko“), dcérska spoločnosť spoločnosti LG Kórea. Výrobná spoločnosť LG Poľsko dodávala spoločnosti Dong Yang aj spracované dosky s plošnými spojmi po vykonaní montáže. Dong Yang zosúlaovala celkové množstvo potrebného materiálu so spoločnosťou LG Kórea, zatiaľ čo dennú potrebu oznamovala výrobná spoločnosť LG Poľsko.

16. Relevantné pomery v rámci „skupiny LG“, ktoré Dong Yang nepoznala, sú takéto:

17. Výrobná spoločnosť LG Poľsko na základe zmluvných záväzkov so spoločnosťou LG Kórea zmontovala hotové TFT-LCD moduly zo súčiastok, ktoré boli vo vlastníctve spoločnosti LG Kórea. Výrobná spoločnosť LG Poľsko poskytla spoločnosti LG Kórea ďalšie služby, ktoré spočívali v skladovaní a logistike týkajúcej sa hotových výrobkov, ktoré boli tiež vo vlastníctve spoločnosti LG Kórea. Hotové výrobky LG Kórea predala ďalšej kapitálovo prepojenej dcérskej spoločnosti v Poľsku (ale len „distribúcia LG Poľsko“), ktorá potom tieto výrobky distribuovala na európskom trhu.

18. LG Kórea, ktorá bola v Poľsku registrovaná na účely dane z pridanej hodnoty a mala daňového splnomocnenca, ubezpečila Dong Yang, že nemá v Poľsku stálu prevádzkarňu, nezamestnáva žiadnych zamestnancov a nemá ani nehnuteľnosti, ani technické vybavenie.

19. Dong Yang preto spoločnosti LG Kórea vystavila za svoje montážne služby v roku 2012 také faktúry, v ktorých nebola vypočítaná DPH. Namiesto toho obsahovali poznámku: „Základ dane § 28b ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty“. Na faktúrach bola ako príjemca služby uvedená LG Kórea a táto spoločnosť ich aj zaplatila.

20. Príslušné poľské daňové orgány však predsa určili, že Dong Yang je povinná zaplatiť DPH za predmetné služby z roku 2012. Daň vznikla v Poľsku v štandardnej sadzbe, pretože Dong Yang v skutočnosti služby neposkytla v sídle spoločnosti LG Kórea v Južnej Kórei, ale v mieste jej stálej prevádzkarne v Poľsku, čiže výrobnej spoločnosti LG Poľsko.

21. Na základe zmluvných vzťahov medzi spoločnosťou LG Kórea a výrobnou spoločnosťou LG Poľsko daňové orgány zistili, že LG Kórea na základe zmluvnej úpravy zodpovedajúcej obchodnému modelu – pomocou „využitia ekonomického potenciálu“ výrobnej spoločnosti LG Poľsko – sama založila v Poľsku stálu prevádzkarňu. Namiesto spoliehania sa na vyjadrenia spoločnosti LG Kórea mala Dong Yang preskúmať použitie týchto poskytovaných služieb, čo je povinná urobiť podľa § 22 ods. 1 vykonávacieho nariadenia.

22. Dong Yang vo svojej žalobe navrhuje zrušiť daňové výmery. Predpoklady existencie stálej prevádzkarne v zmysle § 44 smernice o DPH a § 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia nie sú splnené.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

23. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko) uznesením zo 6. júna 2018 predložil Súdnemu dvoru podľa § 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Možno už zo samotnej okolnosti, že spoločnosť so sídlom mimo Európskej únie, ktorá má dcérsku spoločnosť na území Poľska, vyvodiť existenciu stálej prevádzkarne v Poľsku v zmysle § 44 smernice o DPH a § 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia?

2. Je v prípade zápornej odpovede na prvú otázku tretia osoba povinná skúmať zmluvné

vzáťahy medzi spoločnosťou so sídlom mimo Európskej únie a dcérskou spoločnosťou, aby zistila, či prvá menovaná spoločnosť má v Poľsku stálu prevádzkareň?

24. V konaní na Súdnom dvore predložili svoje písomné pripomienky Dong Yang, poľská finančná správa, Poľská republika, Spojené kráľovstvo a Komisia a zúčastnili sa na pojednávaní 5. septembra 2019.

V. Právne posúdenie

A. Výklad prejudiciálnych otázok

25. Najprv je nutné spresniť otázky vnútroštátneho súdu.

26. Predmetom prvej otázky je výslovne len to, či zo samotnej okolnosti, že materská spoločnosť z tretieho štátu má poľskú dcérsku spoločnosť (v prejednávanej príhode výrobná spoločnosť LG Poľsko), možno vyvodiť, že táto materská spoločnosť z Kórey má stálu prevádzkareň v Poľsku v zmysle článku 44 smernice o DPH.

27. Z uznesenia o začatí prejudiciálneho konania však vyplýva, že vnútroštátny súd sa v prípade zápornej odpovede na otázku chce dozvedieť aj to, aké iné kritériá sú relevantné na účely zistenia, či dcérska spoločnosť (výrobná spoločnosť LG Poľsko) predstavuje stálu prevádzkareň materskej spoločnosti (LG Kórea). Povinnosť preskúmať zmluvné vzťahy uvedené v druhej prejudiciálnej otázke by totiž vznikla len vtedy, ak by boli relevantné na účely určenia existencie stálej prevádzkarne. Okrem toho vnútroštátny súd v úvode odôvodnenia prejudiciálnych otázok výslovne poukazuje na to, že mu ide o správny výklad článku 44 smernice o DPH, aby bolo možné určiť miesto služieb poskytnutých spoločnosťou Dong Yang spoločnosti LG Kórea.

28. Vnútroštátny súd chce v konečnom dôsledku prostredníctvom oboch svojich otázok na jednej strane zistiť, či dcérska spoločnosť sama osebe zakladá stálu prevádzkareň materskej spoločnosti (k tomu pozri časť B). Na druhej strane sa chce dozvedieť, či v prípade zápornej odpovede na prvú otázku existujú iné kritériá, ktorých splnenie znamená, že dcérsku spoločnosť treba považovať za stálu prevádzkareň materskej spoločnosti (k tomu pozri časť C). Ak existujú takéto kritériá, vnútroštátny súd si okrem toho kladie otázku, čo musí poskytovateľ preskúmať na to, aby zistil, či dcérska spoločnosť predstavuje takúto stálu prevádzkareň (k tomu pozri časť D).

B. Dcérska spoločnosť ako stála prevádzkareň materskej spoločnosti?

29. Už aj zo znenia smernice o DPH vyplýva, že závislú, ale právne samostatnú dcérsku spoločnosť nemožno zároveň považovať aj za stálu prevádzkareň jej materskej spoločnosti. Článok 44 smernice o DPH totiž hovorí o *jednej* zdaniteľnej osobe, ktorá má sídlo hospodárskej činnosti na jednom mieste, a stálu prevádzkareň na inom mieste. Materská spoločnosť a dcérska spoločnosť však nepredstavujú jednu zdaniteľnú osobu, ale dve.

30. Je pravda, že článok 11 smernice o DPH umožňuje členským štátom za určitých okolností „považovať za jednu zdaniteľnú osobu“ viaceré zdaniteľné osoby, ktoré sú vzájomne úzko prepojené (tzv. skupina na účely DPH). Táto možnosť je však obmedzená na územie príslušného členského štátu („osoby usadené na území tohto... členského štátu“). Keďže LG Kórea má sídlo nesporne v Južnej Kórei, logicky nemôže tvoriť jednu skupinu na účely DPH so svojou dcérskou spoločnosťou v Poľsku.

31. Ani ďalšie hmotnoprávne kritériá článku 44 smernice o DPH, ktoré spresňuje článok 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia, nepripúšťajú záver, že prepojenie z hľadiska práva obchodných spoločností s inou zdaniteľnou osobou môže samo osebe založiť stálu prevádzkareň materskej spoločnosti.

spoložnosti.

32. § 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia v tejto súvislosti uvádza kritériá, ako je dostatočná stálosť prevádzkarne a štruktúra, ktorá jej umožňuje prijímať a využívať služby. To všetko sú kritériá, ktoré nevykazujú vzťah k právu obchodných spoločností, a preto sa môžu vzťahovať iba na stálu prevádzkarne *jednej* zdaniteľnej osoby, ktorá má sídlo na inom mieste.

33. § 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia preto odpovedá iba na otázku, či existujúca infraštruktúra zdaniteľnej osoby na inom mieste, ako je miesto jej sídla, sama osebe stačí na to, aby zakladala stálu prevádzkarne. § 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia na rozdiel od názoru Poľskej republiky neposkytuje odpoveď na otázku, o ktorej sa má v prejednávanej veci rozhodnúť, či infraštruktúra *inej* zdaniteľnej osoby (a teda jej sídlo) môže tiež založiť stálu prevádzkarne zdaniteľnej osoby, *ktorú treba od nej odlíšiť*.

34. Na prvú otázku preto možno v súlade s názorom Komisie jasne odpovedať „nie“: už zo samotnej okolnosti, že spoločnosť so sídlom v treťom štáte má dcérsku spoločnosť v poľskom štáte, nemožno vyvodiť, že táto dcérska spoločnosť je stálou prevádzkarňou v tomto poľskom štáte v zmysle § 44 druhej vety smernice o DPH.

C. Kritériá, ktorých splnenie znamená, že dcérsku spoločnosť treba považovať za stálu prevádzkarne materskej spoločnosti?

35. Treba ale objasniť, či existujú kritériá, podľa ktorých je aj dcérska spoločnosť výnimočne zapojená do štruktúry skupiny takým spôsobom, že sa má považovať nielen za samostatnú zdaniteľnú osobu, ale zároveň aj za stálu prevádzkarne materskej spoločnosti v zmysle § 44 smernice o DPH.

36. O tom sú zásadné pochybnosti (k tomu pozri bod 1), takže iné posúdenie je možné najvyššie v prípade zneužívania systému (k tomu pozri bod 2). Takýto záver nie je v rozpore ani s rozsudkom Súdneho dvora vo veci DFDS(10) (k tomu pozri bod 3).

1. Zásadné pochybnosti

37. Existujú zásadné pochybnosti o tom, či sídlo dcérskej spoločnosti možno považovať za stálu prevádzkarne materskej spoločnosti. V prípade „právnej podoby“ stálej prevádzkarne ide o to, aby sa daťovému subjektu pripísalo určité „správanie“ prevádzkarne. Ak je ale prevádzkarne právne samostatná, a teda je aj samostatným daťovým subjektom, do veľkej miery to svedčí o tom, že priradenie k inému právnomu subjektu je všeobecne vylúčené.

38. Ako som už teda uviedla (pozri bod 29), aj znenie § 44 smernice o DPH v spojení s § 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia svedčí proti predpokladu, že infraštruktúru inej zdaniteľnej osoby (a teda jej sídlo) možno zároveň považovať aj za stálu prevádzkarne ďalšej zdaniteľnej osoby. V dôsledku toho treba konštatovať, že právne samostatná právnická osoba – napr. dcérska spoločnosť – „nemôže byť zároveň stálou prevádzkarňou inej právnickej osoby“(11).

39. Okrem toho by to viedlo ku konfliktom s pravidlami prenesenia daňovej povinnosti (§ 11 ods. 196 smernice o DPH) a tzv. skupiny na účely DPH (§ 11 ods. 1 smernice o DPH).

40. O takýto konflikt by išlo v prípade, ak by ovládaná tuzemská dcérska spoločnosť uzatvorila napríklad také ústinné obchodnoprávne zmluvy so zahraničným podnikom, ktoré sú plnené a zdaňované v mieste sídla dcérskej spoločnosti. Ak by sa totiž dcérska spoločnosť považovala za stálu prevádzkarne materskej spoločnosti, podľa § 196 smernice o DPH by DPH neplatila

dcérska spoločnosť v tuzemsku, ale materská spoločnosť. To isté by platilo v prípade, ak by mala materská spoločnosť sídlo v treťom štáte, ako je to aj v prejednávanom prípade.

41. Prenesenie daňovej povinnosti na príjemcu služby podľa článku 196 smernice o DPH však slúži aj na zjednodušenie výberu dane zo strany štátu, v ktorom je príjemca služby usadený. V prejednávanom prípade sa však materská spoločnosť neusadila. Okrem toho, keďže materská spoločnosť nemusela nevyhnutne viesť o všetkých právnych úkonoch samostatnej právnickej osoby, aj keď je ňou závislá dcérska spoločnosť, tento záver je zarážajúci. Materská spoločnosť by proti svojej vôli platila DPH za neznáme transakcie, za ktoré nedostala žiadne protiplnenie. To by bolo ažko zlužiteľné s funkciou zdaniteľnej osoby ako príjemcu dane na území štátu.(12)

42. Tento účinok – čiže prenesenie daňových povinností na „úzko prepojenú“ spoločnosť – ďalej stanovuje iba článok 11 smernice o DPH. V tejto súvislosti by to podkopalo aj výslovné posúdenie v článku 11 smernice o DPH, ktoré z dobrých dôvodov(13) pripúšťa spoločné posúdenie viacerých právne samostatných osôb iba v rámci jedného členského štátu, a teda podniky z iných členských štátov alebo tretích štátov sú vylúčené.

43. Už v mojich návrhoch vo veci Welmore(14) som poukázala na veľký význam toho, že poskytovateľ služieb musí mať právnu istotu pri určení jeho daňových povinností, a z toho som vydedukovala, že právne samostatná právnická osoba nemôže byť zároveň stálou prevádzkarou inej právnickej osoby. Tento aspekt právnej istoty zdôrazňuje aj Súdny dvor vo svojom rozsudku v tejto veci.(15) To isté platí pre právnu istotu odberateľa, ktorý musí viesť, či DPH platí on alebo jeho dcérska, resp. materská spoločnosť (pozri článok 196 smernice o DPH).

44. Okrem toho chcem odkázať na odôvodnenie návrhu vykonávacieho nariadenia (EÚ) č. 282/2011, podľa ktorého „je potrebné, aby mohol poskytovateľ správne určiť... miesto sídla zákazníka“.(16) To však môže urobiť len vtedy, ak môže vylúčiť, že sídlo dcérskej spoločnosti prichádza do úvahy aj ako stála prevádzkarou inej zdaniteľnej osoby. Právne postavenie samostatnej spoločnosti – v prejednávanom prípade spoločnosti s ručením obmedzeným (sp. z o.o.) – možno totiž relatívne ľahko zistiť.

45. Navyše zvonku, t. j. z hľadiska spoločnosti Dong Yang, nie je vždy jednoznačné, kto dcérsku spoločnosť ovláda. V prejednávanom prípade výrobnú spoločnosť LG Poľsko zjavne – poukazujú na to vyjadrenia spoločnosti Dong Yang v žalobných návrhoch a na pojednávaní – v 20 % vlastní aj tretí podnik. Ak týchto 20 % má blokujúcu formu, ažko možno napríklad hovoriť o ovládanej dcérskej spoločnosti.

46. V konečnom dôsledku preto samostatnú dcérsku spoločnosť nemožno považovať za stálu prevádzkarou materskej spoločnosti.

2. Výnimka z dôvodu zásady zákazu zneužitia práva?

47. Inak to môže byť najvyššie vtedy, ak zvolené zmluvné vzťahy (v prejednávanom prípade medzi spoločnosťami LG Kórea a Dong Yang) predstavujú zneužitie práva.

48. Zásada zákazu zneužitia práva, ako je uplatňovaná v oblasti DPH na základe judikatúry vychádzajúcej z rozsudku Halifax,(17) je teda všeobecnou zásadou práva Únie.(18)

49. Túto zásadu preto možno uplatniť aj v prejednávanej situácii. V prejednávanom prípade ale možno – v súlade s názorom Komisie – relatívne jasne odmietnuť, že by sa LG Kórea na základe priameho poverenia spoločnosti Dong Yang (napr. namiesto poverenia prostredníctvom výrobnéj spoločnosti LG Poľsko) dopustila zneužitia práva.

50. Po prvé Dong Yang neposkytovala služby iba formálne spoločnosti LG Kórea, ale skutočne výrobnej spoločnosti LG Poľsko. Ani pri zohľadnení hospodárskej reality (tzv. ekonomické posúdenie), ktorá predstavuje základné kritérium aplikácie spoločného systému DPH,(19) nemožno v prejednávanej veci tvrdiť opak.

51. Výrobná spoločnosť LG Poľsko nebola ani zmluvnou stranou spoločnosti Dong Yang, ani vlastníkom spracovaného tovaru a tento tovar ani sama vôľne nezhodnocovala (t. j. nepredávala). LG Kórea predávala hotový tovar skôr distribúcii LG Poľsko. V tejto súvislosti – v súlade s názorom Spojeného kráľovstva na pojednávaní – nemožno povedať, že výrobná spoločnosť LG Poľsko využívala služby spoločnosti Dong Yang. Tak Dong Yang, ako aj výrobná spoločnosť LG Poľsko spolupracovali a pomáhali spoločnosti LG Kórea ako „dodávateľia“ vo výrobnom procese fungujúcom na báze deľby práce. LG Kórea využívala služby oboch spoločností prostredníctvom predaja hotového tovaru distribúcii LG Poľsko.

52. Po druhé, aj keby sme predpokladali, že Dong Yang poskytovala služby skutočne výrobnej spoločnosti LG Poľsko, nemalo by to žiadny vplyv na výšku poľského príjmu z dane a na výšku daňového zaťaženia výrobnej spoločnosti LG Poľsko. V tomto prípade by výrobná spoločnosť LG Poľsko mala právo na príslušné odpočítanie DPH v prípade vystavenia faktúry.(20)

53. Nič by sa na tom nezmenilo, aj keby sme predpokladali, že spoločnosť LG Kórea mala stále prevádzkareň v Poľsku prostredníctvom dcérskej výrobnej spoločnosti LG Poľsko. V takom prípade by LG Kórea mala v Poľsku právo na odpočítanie DPH, a tak by ju v konečnom dôsledku tiež nezaťažovala DPH v Poľsku. Tak Poľská republika, ako aj finančná správa ani pri jednom z týchto hľadísk nedokázali preukázať, o aké obchádzanie daňového zaťaženia predstavujúce zneužitie práva malo ísť.

54. Poľská republika argumentuje hlavne tým, že pridaná hodnota vznikla v Poľsku, a preto sa má v Poľsku aj zdať. V prejednávanej veci sa netreba zaoberať otázkou, či je toto vyjadrenie vôbec správne (toto vyjadrenie napríklad nie je pravdivé v prípade výroby tovaru a jeho následného dodania v rámci Spoločenstva oslobodeného od dane podľa článku 138 smernice o DPH, keďže tu sa uplatňuje zásada štátu určenia, takže pridaná hodnota vzniká v jednej krajine a v druhej krajine sa zdaťuje).

55. Ak sa totiž služby spoločnosti Dong Yang dostali do výrobkov, ktoré sa predávajú v Poľsku, služby spoločnosti Dong Yang sa v konečnom dôsledku zdania aj v mieste spotreby výrobkov (čiže v Poľsku). Suma, ktorú LG Kórea zaplatila spoločnosti Dong Yang bez poľskej DPH, sa započíta do ceny hotového výrobku (v prejednávanej veci TFT-monitoru) a pri predaji hotového výrobku v Poľsku napokon predsa len podlieha poľskej DPH. Poľsko tak získava príjem z dane v dôsledku pridanej hodnoty, ktorú vytvorila Dong Yang pre LG Kórea v Poľsku, v okamihu dodania TFT-monitoru v Poľsku. Skutočnosť, že predtým bolo miesto poskytnutia služby spoločnosti Dong Yang z hľadiska DPH v Kórei, je rozhodnutím normotvorcu Únie, ktorý za miesto poskytnutia služby inému podnikateľovi určí sídlo tohto podnikateľa.

56. Toto rozhodnutie normotvorcu Únie však v konkrétnom prípade nie je relevantné na účely príjmu z dane v Poľsku, ako to správne zdôrazňuje aj Komisia. V tejto súvislosti pri službách, ktoré sa dostanú do hmotných výrobkov, nevzniká osobitné riziko zneužitia práva z hľadiska DPH. Aj otázka, či Dong Yang mala nejako rozpoznať zneužívajúce správanie spoločnosti LG Kórea, je preto zbytočná.

57. V tom spočíva rozhodujúci rozdiel v porovnaní so situáciami, keď sa služby dostanú do iných služieb. Takéto situácie už boli predmetom judikatúry Súdneho dvora.(21) Tu je teoreticky možné znížiť daňové zaťaženie prostredníctvom obchádzania právnych štruktúr, ako sa o to zjavne

pokúsili vo veci DFDS,(22) hoci ešte pod?a predchádzajúceho právneho stavu.

58. Za zneužitie práva spoločnosťou Dong Yang nemožno považovať ani to, že táto spoločnosť nevykázala a nezaplatila žiadnu DPH v Južnej Kórei. V súvislosti s juhokórejskou DPH, ktorá sa má zaplatiť podľa práva Južnej Kórey, možno zaiste vychádzať z toho, že LG Kórea správne informovala svojho zmluvného partnera, a to spoločnosť Dong Yang. Ako vysvitlo na pojednávaní, Dong Yang bola ubezpečená, že „dovoz týchto služieb“ nemá zdaň v Južnej Kórei. Nie je vylúčené, že podľa juhokórejskej právnej úpravy DPH dochádza napríklad k preneseniu daňovej povinnosti na príjemcu služby so sídlom v Južnej Kórei, ak mu poskytuje služby zahraničný podnik. Systém DPH podľa práva Únie to tak prinajmenšom stanovuje vo vzťahu k mnohým službám zahraničných podnikov poskytovaných tuzemským podnikom (pozri článok 196 smernice o DPH).

3. Výnimka na základe rozsudku vo veci DFDS?

59. Tomuto záveru môže odporovať najvyšší rozsudok Súdneho dvora vo veci DFDS. Ten totiž možno vykladať tak, že ovládaná dcérska spoločnosť, ktorá koná iba ako pomocník svojej materskej spoločnosti, môže tvoriť stálu prevádzkarť tejto materskej spoločnosti.(23)

60. Súdny dvor v tejto veci rozhodol, že služby, ktoré cestovná agentúra so sídlom v ?lenskom štáte poskytuje cestujúcim prostredníctvom sprostredkovania spoločnosti pôsobiacej v inom ?lenskom štáte, podliehajú DPH v tomto inom ?lenskom štáte. Predpokladom toho je, aby spoločnosť, ktorá koná iba ako pomocník agentúry, mala ľudské a technické vybavenie, ktorým sa vyznačuje stála prevádzkarť.(24)

61. Tento rozsudok, z ktorého v podstate vychádza Poľsko, sa ale týkal osobitnej oblasti cestovných agentúr, ktoré jednako podliehajú osobitnému daňovému režimu v oblasti DPH (teraz článok 306 a nasl. smernice o DPH). Už len z toho dôvodu tento rozsudok nemožno automaticky uplatniť na iné situácie.

62. Po druhej odpovedi Súdneho dvora v tomto konaní sa týka dcérskej spoločnosti, ktorá poskytovala služby tretím osobám ako *sprostredkovateľ* materskej spoločnosti. V prejednávanej príhode však nejde o takúto situáciu. Výrobná spoločnosť nepredáva TFT-monitory v mene spoločnosti LG Kórea. Nemožno povedať, že by konala iba ako pomocník.

63. Po treťom rozsudku DFDS sa týkal opačného prípadu miesta poskytnutia služby materskou spoločnosťou alebo dcérskou spoločnosťou, nie prijatia služby treťou osobou. Aj preto sú vyjadrenia ťažko uplatniteľné na iné situácie. V prejednávanej príhode nemožno vychádzať z pomocníka, ktorý koná v záujme materskej spoločnosti. Rozsudok DFDS sa zakladal na otázke, kto z ekonomického hľadiska *poskytol* (a nie *prijal*) cestovné služby.

64. Po štvrtom skutkový stav vo veci DFDS sa vyznačoval – ako správne uviedla aj Komisia – osobitnými okolnosťami rizika zneužitia práva v prípade služieb a skutočnosťou, že oslobodenie od dane nastalo alebo nenastalo v závislosti od miesta poskytnutia služby. Ako som už vyššie uviedla, povinnosť zaplatiť DPH vzniká najneskôr pri dodaní tovaru (monitorov), pričom služba je iba jeho predstupňom. V prejednávanej príhode preto nejde o takéto riziko zneužitia práva.

65. Napokon sa už aj Súdny dvor dištancoval od rozsudku DFDS a vysvetlil, že aj dcérska spoločnosť s jediným spoločníkom je samostatne zdaňovanou právnickou osobou.(25) Okrem toho – ako som už uviedla v bode 43 vyššie – je v záujme právnej istoty osoby povinnej platiť daň, ak právne samostatná právnická osoba nemôže byť zároveň stálou prevádzkarťou inej právnickej osoby.

66. V konečnom dôsledku žiadne vyjadrenie z rozsudku Súdneho dvora vo veci DFDS nemožno uplatniť v prejednávacom prípade.

4. **Predbežný záver**

67. Dcérsku spoločnosť preto nemožno považovať za stálu prevádzkareň (v zmysle článku 44 druhej vety smernice o DPH) materskej spoločnosti. Inak by to bolo nanajvýš v prípade, ak by zmluvná štruktúra zvolená odberateľom porušovala zákaz zneužitia práva. Preskúmať to prislúcha vnútroštátnemu súdu. V prejednávacom prípade však tomu na základe skutkového stavu oznámeného Súdnemu dvoru nenasvedčujú žiadne dôkazy.

D. **Subsidiárne: preskúmvacie povinnosti príjemcu služby**

68. Ak predsa len možno konštatovať, že ide o prípad zneužitia práva (v prejednávacom prípade spoločnosťou LG Kórea), potom vzniká otázka, čo má poskytovateľ služby (v prejednávacom prípade Dong Yang) preskúmať, aby mohol posúdiť, či sa jeho zmluvný partner dopustil zneužitia práva. V dôsledku toho by sa samostatná spoločnosť mala považovať za stálu prevádzkareň inej samostatnej spoločnosti.

69. Toto tvrdenie môžu podporiť pravidlá v článkoch 21 a 22 vykonávacieho nariadenia. Podľa článku 22 ods. 1 vykonávacieho nariadenia s cieľom určiť stálu prevádzkareň odberateľa, ktorej sa služba poskytuje, poskytovateľ preskúma povahu a použitie poskytovanej služby.

70. Článok 22 však treba vykladať v spojení s článkom 21 vykonávacieho nariadenia. Článok 21 vykonávacieho nariadenia ale vychádza z toho, že zdaniteľná osoba je usadená v jednej krajine a má stálu prevádzkareň v inej krajine. V týchto ustanoveniach preto ide o neistotu týkajúcu sa otázky, *na ktorom známom mieste zdaniteľnej osoby* je služba poskytovaná (v mieste stálej prevádzkarne alebo v mieste sídla).

71. V prejednávacom prípade však ide o to, či druhú (z hľadiska vonkajšej formy právne samostatnú) zdaniteľnú osobu možno považovať za stálu prevádzkareň prvej zdaniteľnej osoby. Nie je teda jasné, či vôbec existuje stála prevádzkareň. Právna úprava vykonávacieho nariadenia sa takýmto prípadom nezaoberá. Článok 22 ods. 1 vykonávacieho nariadenia preto nevychádza ani zo vzťahov medzi podnikmi v oblasti práva obchodných spoločností na strane príjemcu, ale iba zo zmluvného vzťahu poskytovateľa voči príjemcovi služby. Ustanovenie tak spomína napríklad zmluvy a formulár objednávky, ale výpisy z obchodného registra alebo podobné dokumenty nie. Z tohto hľadiska článok 21 a nasl. vykonávacieho nariadenia nie je relevantný.

72. Odhliadnuc od toho však možno od zdaniteľnej osoby, ktorá – ako to zdôrazňuje Súdny dvor v ustálenej judikatúre(26) – pôsobí iba ako príjemca dane v záujme štátu, požadovať určiť, avšak iba primeranú povinnosť náležitej starostlivosti.(27) Pokiaľ zdaniteľná osoba nájde *konkrétne náznaky*, ktoré zrejme poukazujú na podvod alebo zneužitie, možno od nej napríklad ošakávať, že dodatočne preverí dodávateľa, aby sa uistila o jeho dôveryhodnosti.(28) Podobne to platí – pozri len odôvodnenie 20 vykonávacieho nariadenia (EÚ) č. 282/2011 – na účel presného určenia miesta usadenia odberateľa.

73. Ako však v tejto súvislosti správne zdôraznil generálny advokát Wahl, daňové úrady ani v prípade konkrétnych náznakov, ktoré zrejme poukazujú na podvod alebo zneužitie, nemôžu uložiť zdaniteľnej osobe, aby vykonávala podrobné a nálekosiahle kontroly, a teda *de facto* presunúť na ňu svoje vyšetrovacie úlohy.(29)

74. Z toho nutne vyplýva, že ani od spoločnosti Dong Yang nemožno ošakávať nemožné.

Preskúmanie zmluvných vzťahov medzi jej zmluvným partnerom a jeho (spoložnosti Dong Yang eventuálne neznámymi) dcérskymi spoločnosťami, ktoré jej nie sú dostupné, je však pre Dong Yang subjektívne nemožné. Takáto preskúmavacia, resp. vyšetrovacia povinnosť by išla nad rámec primeranej náležitej starostlivosti, ktorú od nej možno požadovať. Všetci účastníci konania preto správne vychádzajú z toho, že Dong Yang nemusela tieto zmluvy analyzovať.

75. Pokiaľ neexistujú protichodné dôkazy, jedna zmluvná strana sa teda vždy môže spoliehať na to, že druhá zmluvná strana ju písomne ubezpečí o tom, že v tuzemsku (v prejednávanej veci v Poľsku) nemá stálu prevádzkareň. O to viac to platí vtedy, ak poľské právo⁽³⁰⁾ sťažuje činnosť kórejských podnikov vykonávanú prostredníctvom stálych prevádzkarní, takže neexistuje rozumný dôvod pochybovať o vyjadreniach zmluvnej strany.

76. Skutočnosť, že dcérska spoločnosť je zapojená do realizácie zmluvy, prinajmenšom v prejednávanej veci výroby tovaru na báze deňby práce, ktorý je vo vlastníctve zmluvnej strany, tiež nemôže zakladať širšie vyšetrovacie povinnosti. O to viac to platí vtedy, ak samostatná dcérska spoločnosť v zásade nepredstavuje stálu prevádzkareň materskej spoločnosti (v tejto súvislosti pozri podrobne bod 37 a nasl. vyššie).

77. V konečnom dôsledku od zdaniteľnej osoby možno požadovať primeranú náležitú starostlivosť pri určení správneho miesta poskytovania služieb. To však nezahŕňa rešerš a preskúmanie zmluvných vzťahov medzi jej zmluvným partnerom a jeho dcérskymi spoločnosťami, ktoré jej nie sú dostupné.

VI. Návrh

78. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby na otázky, ktoré položil Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko), odpovedal takto:

1. Dcérska spoločnosť určitej spoločnosti (z tretieho štátu) v zásade nie je jej stálou prevádzkarňou v zmysle článku 44 druhej vety smernice 2006/112/ES a článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia (EÚ) č. 282/2011.
2. Inak by to mohlo byť najviac v prípade, ak by zmluvná štruktúra zvolená odberateľom porušovala zákaz zneužitia práva. Preskúmať to prislúcha vnútroštátnemu súdu.
3. Smernica 2006/112/ES požaduje od zdaniteľnej osoby primeranú náležitú starostlivosť pri určení správneho miesta poskytovania služieb. To však nezahŕňa rešerš a preskúmanie zmluvných vzťahov medzi jej zmluvným partnerom a jeho dcérskymi spoločnosťami, ktoré jej nie sú dostupné.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Rozsudok z 20. februára 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 26).

3 Rozsudok z 25. októbra 2012 (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 47 a nasl.).

4 Rozsudok zo 16. októbra 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

6 V znení článku 2 bodu 1 smernice 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11), relevantné v prejednávanej veci.

7 Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1.

8 Ú. v. EÚ L 127, 2011, s. 6.

9 Pozri článok 7.11 ods. 1 v spojení s článkom 7.13 a prílohou 7A2 (Ú. v. EÚ L 127, 2011, s. 1201 a nasl.) dohody.

10 Rozsudok z 20. februára 1997, C-260/95, EU:C:1997:77.

11 V tomto zmysle výslovne STADIE, H.: *UStG*. 2015, 3. vyd., § 3a bod 32 na konci.

12 Pozri len rozsudky z 8. mája 2019, *A-PAK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22); z 23. novembra 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23); z 21. februára 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

Pozri v tejto súvislosti aj moje návrhy vo veci *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 21).

13 Pozri aj moje návrhy vo veci *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, bod 38 a nasl.).

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

15 Rozsudok zo 16. októbra 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 55).

16 Návrh nariadenia Rady, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Prepracované znenie), KOM(2009) 672 v konečnom znení zo 17. decembra 2009, s. 3.

17 Rozsudok z 21. februára 2006, *Halifax a i.* (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 67 a nasl.).

18 V tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2017, *Cussens a i.* (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 31) s citovaním rozsudku z 15. októbra 2009, *Audiolux a i.* (C-101/08, EU:C:2009:626, bod 50).

19 V tomto zmysle výslovne rozsudky z 22. februára 2018, *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 43); z 20. júna 2013, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42); zo 7. októbra 2010, *Loyalty Management UK* (C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 39), a z 28. júna 2007, *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, bod 43).

V podobnom zmysle aj rozsudok z 27. marca 2019, *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, bod 38 a nasl.) v súvislosti s posúdením jednoty plnenia.

20 V súvislosti s potrebou faktúry s osobitným uvedením DPH na účely výkonu práva na odpočítanie dane pozri len rozsudok z 12. apríla 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43), a moje návrhy vo veci *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 34 a nasl.).

21 Pozri napr. rozsudky zo 17. decembra 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832); zo 16. októbra 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), ako aj z 20. februára 1997, *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77).

22 Rozsudok z 20. februára 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

- 23 Rozsudok z 20. februára 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, bod 26).
- 24 Pozri rozsudok z 20. februára 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, bod 29).
- 25 Rozsudok z 25. októbra 2012, Daimler (C?318/11 a C?319/11, EU:C:2012:666, bod 48).
- 26 Pozri len rozsudky z 8. mája 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, bod 22); z 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, bod 23); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

Pozri v tejto súvislosti aj moje návrhy vo veci Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, bod 21).

- 27 Pozri v tejto súvislosti judikatúru Súdneho dvora v súvislosti s prípadmi podvodu: rozsudky z 25. októbra 2018, Boží?eví? Ježovnik (C?528/17, EU:C:2018:868, bod 46 – rozumne); zo 6. septembra 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, bod 53 – rozumne), a z 21. júna 2012, Mahagében (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 59 – rozumne).
- 28 Rozsudky z 18. mája 2017, Litdana (C?624/15, EU:C:2017:389, bod 39); z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 52), a z 21. júna 2012, Mahagében (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 60).
- 29 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl v spojených veciach Finanzamt Neuss a Butin (C?374/16 a C?375/16, EU:C:2017:515, bod 61). V podobnom zmysle rozsudky z 31. januára 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, bod 62), a z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 61 a nasl.).
- 30 ?lánok 13 ods. 3 Ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej (zákon o slobodnom výkone ekonomickej ?innosti) z 2. júla 2004.