

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT

predstavljeni 14. novembra 2019(1)

Zadeva C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocawiu

(Predlog za sprejetje predhodne odlobe, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocawiu (upravno sodišče vojvodstva v Vroclavu, Poljska))

„Predhodno odloanje – Davno pravo – Davek na dodano vrednost – Storitve – Kraj opravljanja storitev – Pojem stalne poslovne enote v smislu člena 44 Direktive 2006/112/ES o davku na dodano vrednost – Hérinska družba (s sedežem v državi članici) mati?ne družbe s sedežem v tretji državi“

I. Uvod

1. Predmet predloga za sprejetje predhodne odlobe, ki ga obravnava Sodišče, je vprašanje, kje se na podlagi zakonodaje o davku na dodano vrednost nahaja kraj opravljanja storitev. Ta kraj določa, katera država je pristojna za obdavčitev.

2. Ozadje tega predloga za sprejetje predhodne odlobe je, da je korejska družba poljskemu podjetju naročila izvedbo montažnih storitev. Ker je bilo naročilo izvedeno ob vključitvi poljskega hérinskega podjetja korejske naročnice, je sporno, ali je bila storitev opravljena za korejsko naročnico ali za poljsko hérinsko podjetje kot stalno poslovno enoto naročnice. Če velja zadnje, bi bil kraj opravljanja storitev na Poljskem in bi bil dolgovan poljski davek na dodano vrednost, ki bi ga nato moral zaračunati in odvesti prejemnik naročila. To ni bilo tako.

3. Ob tem je zanimivo, da gre v tem primeru „le“ za pravilno obravnavo z vidika davka na dodano vrednost in ne za višino (poljskega) davčnega prihodka. Če bi bile storitve opravljene za stalno poslovno enoto na Poljskem, bi lahko korejska naročnica nesporno uveljavila ustrezen odbitek tega davka na dodano vrednost. Izdelano blago je Poljska namreč obdavčljivo prodala na evropskem trgu. Davek na dodano vrednost nikakor ne bi privedel niti do bremenitve korejskega naročnika niti do povišanja poljskega davčnega prihodka.

4. Kljub temu je vprašanje pomembno, saj je naročnik, glede na to, ali je hčerinsko družbo mogoče šteti za stalno poslovno enoto matične družbe ali ne, zavezanec za plačilo davka na dodano vrednost ali pa ne. Zanj je lahko to vprašanje morda eksistencialnega pomena, če mu davka na dodano vrednost ne uspe naknadno pobrati od svojega sopogodbenika.

5. Sodišče se je v preteklosti sicer že večkrat opredelilo do pojma stalne poslovne enote v smislu predpisov na področju davka na dodano vrednost. Ni pa mogoče najti jasne opredelitve glede ocene hčerinske družbe kot stalne poslovne enote matične družbe. V sodbi DFDS(2) se je Sodišče sprva dejansko nagibalo k temu, da tudi hčerinsko družbo šteje za stalno poslovno enoto. V sodbi Daimler(3) pa se je od tega oddaljilo. V zadevi Welmory(4) se je lahko nazadnje vzdržalo odgovora. Zdaj mora Sodišče to vprašanje nedvoumno razjasniti.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

6. Okvir prava Unije tega primera je Direktiva 2006/112/ES Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(5) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

7. Člen 44 Direktive o DDV(6) 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.“

8. Za razlago člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV člen 11(1) Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Izvedbena uredba) določa:(7)

„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.“

9. Člen 21 Izvedbene uredbe glede vezanosti obdavčitve na sedež ali drug kraj stalne poslovne enote davčnega zavezanca vsebuje to pojasnilo:

„Kadar storitve, opravljene za davčnega zavezanca ali osebo, ki ni davčni zavezanec, vendar se šteje za davčnega zavezanca, spadajo v okvir člena 44 Direktive 2006/112/ES, davčni zavezanec pa ima sedež v več kot eni državi, se opravljanje teh storitev obdavči v državi, v kateri ima prejemnik sedež dejavnosti.“

Vendar pa, kadar se storitev opravlja za stalno poslovno enoto davčnega zavezanca, ki ni v istem kraju kot sedež njegove dejavnosti, se opravljanje te storitve obdavči v kraju stalne poslovne enote, ki uporablja to storitev. [...]“

10. Dolžnosti izvajalca storitev pri ugotavljanju kraja opravljanja storitev je opisana v členu 22(1) Izvedbene uredbe:

„Za identifikacijo stalne poslovne enote prejemnika, za katero se opravlja storitev, izvajalec preuži 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 opravljajo v kraju, v katerem ima prejemnik sedež dejavnosti.“

B. Poljsko pravo

11. Člen 44 Direktive o DDV je na Poljskem prenesen s členom 28b(1) in (2) zakona o davku na blago in storitve (Ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004, ki določa, da se kraj opravljanja storitev, če se storitve opravljajo za stalno poslovno enoto davčnega zavezanca, ki se nahaja v drugem kraju, kot je njegov sedež ali prebivališče, nahaja v kraju stalne poslovne enote.

12. Člen 13(3) ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (zakon o svobodi opravljanja gospodarske dejavnosti) z dne 2. julija 2004 določa, da imajo tuji subjekti, ki niso ti iz odstavkov od 1 do 2a tega člena, pravico, da začnejo in opravljajo gospodarsko dejavnost le v obliki komanditne družbe, komanditne delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo in delniške družbe, če v mednarodnih sporazumih ni določeno drugače.

13. Taka drugačna ureditev ne izhaja iz Sporazuma o prosti trgovini med Evropsko unijo in njenimi državami članicami na eni strani ter Republiko Korejo na drugi strani.⁽⁸⁾ V njem je Republika Poljska korejskim podjetjem dovolila dostop do trga le v obliki ustanovitve hčerinske družbe v obliki posamično navedenih oblik družb.⁽⁹⁾

III. Spor o glavni stvari

14. Družba Dong Yang Electronics sp. z o.o. – tožena stranka v sporu o glavni stvari – (v nadaljevanju: družba Dong Yang) s sedežem na Poljskem je 27. oktobra 2010 z družbo LG Display Co. Ltd. (Koreja) (v nadaljevanju: LG Koreja) s sedežem v Republiki Koreji sklenila pogodbo o izvedbi storitev v obliki montaže plošč tiskanega vezja iz določenih materialov (elementi, komponente), ki so bili v lasti družbe LG Koreja.

15. Te materiale je družbi Dong Yang predala družba LG Display Polska sp. z o.o. (v nadaljevanju: LG Poljska proizvodnja) – hčerinska družba družbe LG Koreja. Družbi LG Poljska proizvodnja je družba Dong Yang po izvedbi montaže predala tudi obdelane plošče tiskanega vezja. Medtem ko je družba Dong Yang usklajevala celotno količino potrebnega materiala z družbo LG Koreja, ji je družba LG Poljska proizvodnja posredovala podatke o dnevno potrebni količini.

16. Tukaj upoštevna razmerja znotraj „skupine LG“, ki družbi Dong Yang niso bila znana, so ta.

17. Družba LG Poljska proizvodnja je na podlagi pogodbenih obveznosti do LG Koreja sestavljala izdelane module TFT-LCD iz elementov, ki so bili v lasti družbe LG Koreja. Družba LG

Poljska proizvodnja je opravila naknadne storitve za družbo LG Koreja v zvezi s skladiščenjem in prevozom končnih proizvodov, ki so bili prav tako v lasti družbe LG Koreja. Končne proizvode je družba LG Koreja prodala naprej drugi kapitalsko povezani hčerinski družbi na Poljskem (v nadaljevanju: LG Poljska distribucija), ki jih je ta nato prodajala na evropskem trgu.

18. Družba LG Koreja, ki je bila na Poljskem registrirana za namene davka na dodano vrednost in je imela davčnega zastopnika, je družbi Dong Yang zatrdila, da na Poljskem nima stalne poslovne enote, ne zaposluje delavcev in ne poseduje niti nepremičnin niti tehničnih virov.

19. Zato je družba Dong Yang družbi LG Koreja za svoje storitve montaže v letu 2012 izstavila račune, v katerih ni obračunala davka na dodano vrednost. Namesto tega so vsebovali zaznamek: „davčna osnova člen 28b(2) zakona o davku na dodano vrednost.“ Iz računov je izhajalo, da je družba LG Koreja prejemnik storitev in jih je tudi plačala.

20. Pristojni poljski davčni organi so od družbe Dong Yang vendarle zahtevali plačilo davka na dodano vrednost za zadevne storitve za leto 2012. Davek s splošno davčno stopnjo je nastal na Poljskem, ker naj bi storitve družbe Dong Yang pravzaprav ne bile opravljene za potrebe sedeža družbe LG Koreja v Koreji, temveč – za potrebe družbe LG Poljska proizvodnja – v kraju njene stalne poslovne enote na Poljskem.

21. Na podlagi pogodbenih razmerij med družbo LG Koreja in družbo LG Poljska proizvodnja so davčni organi ugotovili, da je družba LG Koreja na Poljskem na podlagi pogodbenega oblikovanja ustreznega poslovnega modela z „uporabo gospodarskih zmogljivosti“ družbe LG Poljska proizvodnja sama ustanovila stalno poslovno enoto. Družba Dong Yang bi morala, namesto da se je zanašala na pojasnila družbe LG Koreja, na podlagi člena 22(1) Izvedbene uredbe preveriti uporabo storitev, ki jih je opravila. Pri tem bi morala ugotoviti, da je dejanski upravičenec do storitev, ki jih je opravila, družba LG Poljska proizvodnja.

22. V tožbi družba Dong Yang predlaga razveljavitev davčnih odločb. Predpostavke za obstoj stalne poslovne enote v smislu člena 44 Direktive o DDV in člena 11(1) Izvedbene uredbe naj ne bi bile podane.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

23. V sklepu z dne 6. junija 2018 je Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska) Sodišču v skladu s členom 267 PDEU predložilo ti vprašanji za predhodno odločanje:

„1. Ali je že na podlagi dejstva, da ima družba s sedežem zunaj Evropske unije na ozemlju Poljske hčerinsko družbo, mogoče sklepati o obstoju stalne poslovne enote na Poljskem v smislu člena 44 Direktive o DDV in člena 11(1) Izvedbene uredbe?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali mora tretja oseba preučiti pogodbeno razmerja med družbo s sedežem zunaj Evropske unije in hčerinsko družbo, da bi ugotovila, ali ima prvonavedena družba na Poljskem stalno poslovno enoto?“

24. V postopku pred Sodiščem so družba Dong Yang, poljska finančna uprava, Republika Poljska, Združeno kraljestvo in Komisija podali pisna stališča in se udeležili ustne obravnave z dne 5. septembra 2019.

V. Pravna opredelitev

A. Razlaga vprašanj za predhodno odločanje

25. Najprej je treba natančno opredeliti vprašanji predložitvenega sodišča.

26. Predmet prvega vprašanja je izrecno le, ali zgolj dejstvo, da ima matična družba iz tretje države poljsko hčerinsko družbo (tukaj družba LG Poljska proizvodnja), privede do tega, da ima – matična družba iz Koreje – stalno poslovno enoto na Poljskem v smislu člena 44 Direktive o DDV.

27. Iz predložitvenega sklepa pa izhaja, da želi predložitveno sodišče, če bi bil odgovor na vprašanje nikalen, tudi vedeti, katera druga merila naj bodo upoštevna, da bi ugotovilo, ali hčerinska družba (družba LG Poljska proizvodnja) pomeni stalno poslovno enoto matične družbe (družba LG Koreja). Dolžnost preverjanja pogodbenih razmerij, navedenih v drugem vprašanju, bi namreč obstajala le, če bi bila ta odločilna za ugotavljanje obstoja stalne poslovne enote. Poleg tega predložitveno sodišče v obrazložitvi vprašanj uvodoma izrecno opozarja, da se zavzema za pravilno razlago člena 44 Direktive o DDV, da bi lahko določilo kraj, kjer je družba Dong Yang za družbo LG Koreja opravila storitev.

28. Predložitveno sodišče želi torej s svojima vprašanjema za predhodno odločanje po eni strani izvedeti, ali je odvisna hčerinska družba že sama po sebi stalna poslovna enota matične družbe (o tem pod B). Po drugi strani želi izvedeti, ali – če je odgovor na prvo vprašanje nikalen – obstajajo druga merila, na podlagi katerih je hčerinsko družbo mogoče šteti za stalno poslovno enoto matične družbe (o tem pod C). Če takšna merila obstajajo, se predložitvenemu sodišču poraja tudi vprašanje, kaj mora izvajalec preverjati, da bi ugotovil, ali je hčerinska družba takšna stalna poslovna enota (o tem pod D).

B. Hčerinska družba kot stalna poslovna enota matične družbe?

29. Iz besedila Direktive o DDV že izhaja, da odvisne, a pravno samostojne hčerinske družbe ni mogoče hkrati šteti za stalno poslovno enoto njene matične družbe. Člen 44 Direktive o DDV namreč navaja *enega* davčnega zavezanca, ki ima sedež dejavnosti v enem kraju in stalno poslovno enoto v drugem kraju. Matična in hčerinska družba pa nista en davčni zavezanec, temveč dva davčna zavezanca.

30. Člen 11 Direktive o DDV sicer dopušča, da države članice, pod določenimi pogoji več davčnih zavezancev, ki so med seboj tesno povezani, „obravnavajo kot enega davčnega zavezanca“ (tako imenovana DDV-skupina). Vendar je ta možnost omejena na ozemlje vsakokratne države članice („osebe s sedežem na ozemlju te države članice“). Ker ima družba LG Koreja nesporno sedež v Južni Koreji, je DDV-skupina z njeno hčerinsko družbo na Poljskem že vnaprej izključena.

31. Tudi nadaljnja materialna merila člena 44 Direktive o DDV, ki so v členu 11(1) Izvedbene uredbe natančneje konkretizirana, ne dopuščajo sklepa, da zgolj strukturna povezanost, ki spada pod pravo družb, z drugim davčnim zavezancem zadostuje za dokaz obstoja stalne poslovne enote matične družbe.

32. Člen 11(1) Izvedbene uredbe v zvezi s tem navaja merili, kot sta zadostna stanovitnost stalne poslovne enote in struktura, ki ji dovoljuje, da prejema in uporablja storitve. To sta merili, ki nista povezani s pravom družb in se zato lahko nanašata le na stalno poslovno enoto *enega* davčnega zavezanca, ki ima sedež v drugem kraju.

33. Člen 11(1) Izvedbene uredbe zato odgovarja le na vprašanje, ali obstoječa infrastruktura davčnega zavezanca v drugem kraju, kot je kraj njegovega sedeža, že zadostuje za obstoj stalne poslovne enote. Glede vprašanja, o katerem je treba tukaj odločiti, ali lahko infrastruktura *drugega* davčnega zavezanca (torej njegov sedež) pomeni tudi stalno poslovno enoto davčnega

zavezanca, ki se *od tega razlikuje*, ?len 11(1) Izvedbene uredbe – druga?e kot meni Republika Poljska – ne vsebuje odgovorov.

34. Zato je mogo?e na prvo vprašanje – ob strinjanju s Komisijo – odgovoriti z jasnim „ne“: Zgolj dejstvo, da ima družba iz tretje države h?erinsko družbo v državi ?lanici, ne pomeni, da je ta h?erinska družba stalna poslovna enota v smislu ?lena 44, drugi stavek, Direktive o DDV v tej državi ?lanici.

C. Merila za stalno poslovno enoto mati?ne družbe, ki jo pomeni h?erinska družba?

35. Razjasniti pa je treba, ali obstajajo merila, po katerih je tudi h?erinska družba izjemoma tako vklju?ena v strukturo skupine, da je ni mogo?e šteti le kot samostojnega dav?nega zavezanca, temve? hkrati tudi kot stalno poslovno enoto mati?ne družbe v smislu ?lena 44 Direktive o DDV.

36. Glede tega obstajajo pomisleki na na?elni ravni (o tem pod 1), tako da je druga?na ocena mogo?a kve?jemu ob potrditvi zlorabe (o tem pod 2). Takšni ugotovitvi ne nasprotuje niti odlo?ba Sodiš?a v zadevi DFDS(10) (o tem pod 3).

1. Pomisleki na na?elni ravni

37. Splošni pomisleki obstajajo glede tega, da bi bilo sedež h?erinske družbe mogo?e šteti za stalno poslovno enoto mati?ne družbe. Pri pravnem pojmu stalne poslovne enote gre za to, da dav?nemu zavezancu pripisujemo dolo?eno „ravljanje“ stalne poslovne enote. ?e pa je stalna poslovna enota pravno samostojna in je tako tudi samostojni dav?ni subjekt, vse kaže na to, da je treba pripisovanje drugemu pravnemu subjektu praviloma izklju?iti.

38. Kot je bilo že navedeno, (glej to?ko 29), tudi besedilo ?lena 44 Direktive o DDV v zvezi s ?lenom 11(1) Izvedbene uredbe zato nasprotuje domnevi, da lahko infrastruktura enega dav?nega zavezanca (torej njegov sedež) pomeni hkrati tudi stalno poslovno enoto drugega dav?nega zavezanca. Temu ustrezno se zagovarja stališ?e, da pravno samostojna pravna oseba – na primer h?erinska družba – „ne more biti hkrati stalna poslovna enota druge pravne osebe“. (11)

39. Poleg tega bi to privedlo do navzkrižja s predpisi obrnjene dav?ne obveznosti (?len 196 Direktive o DDV) in tako imenovane DDV-skupine (?len 11 Direktive o DDV).

40. Tako bi bilo, ?e bi nadzorovana doma?a h?erinska družba na primer sklenila civilnopravno veljavne pogodbe s tujim podjetjem, ki bi bile izpolnjene in obdav?ene na sedežu h?erinske družbe. ?e bi namre? h?erinsko družbo šteli za stalno poslovno enoto mati?ne družbe, bi po ?lenu 196 Direktive o DDV DDV dolgovala mati?na družba in ne doma?a h?erinska družba. To bi tudi veljalo, ?e bi imela mati?na družba – kot tukaj – sedež v tretji državi.

41. Namen prealitivne dav?ne obveznosti na prejemnika storitev na podlagi ?lena 196 Direktive o DDV pa je tudi enostavnejše pobiranje davkov s strani države, v kateri ima prejemnik storitev svoj sedež. V tem primeru to ne bi bila mati?na družba. Ker ta poleg tega nujno ne pozna vseh pravnih poslov samostojne pravne osebe – tudi ?e gre za h?erinsko družbo – se zdi takšna ugotovitev nenavadna. Mati?na družba bi proti svoji volji dolgovala DDV za njej neznan promet, za katerega ni prejela nobene nasprotne dajatve. To bi bilo težko združljivo s funkcijo dav?nega zavezanca kot pobiralca davkov na ra?un države(12).

42. Poleg tega je tak u?inek – prevalitev dav?nopravnih obveznosti na „tesno povezano“ družbo – dolo?en le v ?lenu 11 Direktive o DDV. Tako bi tudi zaobšli izrecno razlago Direktive o DDV v ?lenu 11, ki utemeljeno(13) dopuš?a skupno obravnavo ve? pravno samostojnih oseb le

znotraj države članice – zato je ne s podjetji iz drugih držav članic ali tretjih držav.

43. Že v sklepni predlogi v zadevi Welmory(14) sem opozorila na izjemen pomen pravne varnosti za izvajalca storitev pri ugotavljanju njegovih davčnih obveznosti in iz tega sklepala, da pravno samostojna pravna oseba ne more biti hkrati stalna poslovna enota druge pravne osebe. Ta vidik pravne varnosti poudarja tudi Sodišče v sodbi v tej zadevi.(15) Enako velja za pravno varnost prejemnika storitev, ki mora vedeti, ali on ali njegova hčerinska oziroma mati na družba (glej člen 196 Direktive o DDV) dolguje DDV.

44. Poleg tega se sklicujem na obrazložitev osnutka Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011, v skladu s katero ni „pomembno le, da izvajalec storitev pravilno doloži kraj naročnika, temveč tudi njegov status“. (16) To pa lahko stori le, če sme izključiti, da je tudi sedež hčerinske družbe mogoče šteti za stalno poslovno enoto drugega davčnega zavezanca. Pravni položaj samostojne družbe – v obravnavanem primeru družba z omejeno odgovornostjo (sp. z o.o.) – je namreč mogoče dokaj lahko ugotoviti.

45. Dodati je treba še, da od zunaj – to tukaj pomeni s strani družbe Dong Yang – ni vedno enoznažno razvidno, kdo nadzoruje hčerinsko družbo. V obravnavani zadevi družbo LG Poljska proizvodnja očitno – na kar kažejo izjave družbe Dong Yang v vlogah in ustni obravnavi – nadzoruje tretje podjetje še do 20 %. Če bi bila s temi 20 % povezana manjšina, ki lahko prepreči sprejetje odločitev, je na primer težko govoriti o (nadzorovani) hčerinski družbi.

46. Nazadnje torej samostojne hčerinske družbe ni mogoče šteti za stalno poslovno enoto matične družbe.

2. Izjema zaradi prepovedi zlorab?

47. Drugače bi veljalo kvečjemu takrat, kadar bi izbrana pogodbeni razmerja (tukaj med družbo LG Koreja in družbo Dong Yang) pomenila zlorabo.

48. Načelo prepovedi zlorab, kot je uporabljeno v sodni praksi na področju DDV, ki je bila obrazložena v sodbi Halifax(17), je splošno načelo prava Unije.(18)

49. Zato bi lahko to načelo uporabili tudi v zadevnem primeru. V tem primeru pa je mogoče zlorabo s strani družbe LG Koreja na podlagi neposrednega naročila s strani družbe Dong Yang (namesto na primer naročila s strani družbe LG Poljska proizvodnja) skladno s stališčem Komisije dokaj jasno zanikati.

50. Po eni strani družba Dong Yang ne le, da je formalno opravila storitve za družbo LG Koreja, temveč jih je dejansko opravila za družbo LG Poljska proizvodnja. Tudi ob upoštevanju gospodarske realnosti (tako imenovani gospodarski vidik), ki je temeljno merilo za uporabo skupnega sistema DDV(19), tukaj ni mogoče sklepati nasprotno.

51. Družba LG Poljska proizvodnja ni bila niti pogodbeni stranka družbe Dong Yang, niti lastnica obdelanega blaga, niti tega ni sama naprej distribuirala (to pomeni prodajala). Končne proizvode je družba LG Koreja namreč prodala družbi LG Poljska distribucija. Tako ni mogoče – ob strinjanju z mnenjem Združenega kraljestva na ustni obravnavi – govoriti o tem, da je družba LG Poljska proizvodnja uporabila storitve družbe Dong Yang. Tako družba Dong Yang kot tudi družba LG Poljska proizvodnja sta kot „dobavitelja“ v proizvodnem procesu, kjer je bilo delo razdeljeno, sodelovali in delali za družbo LG Koreja. Ta je storitve obeh družb uporabila pri prodaji končnih proizvodov družbi LG Poljska distribucija.

52. Po drugi strani to, tudi če bi domnevali, da je družba Dong Yang storitve dejansko opravila

za družbo LG Poljska proizvodnja, ne bi imelo nobenega vpliva na višino poljskega davčnega prihodka in višino bremenitve družbe LG Poljska proizvodnja z DDV. V tem primeru bi družba LG Poljska proizvodnja imela pravico do ustreznega odbitka davka v trenutku izdaje računa.(20)

53. Tudi v primeru domneve stalne poslovne enote družbe LG Koreja na Poljskem zaradi njene hčerinske družbe LG Poljska proizvodnja se glede tega ničesar ne spremeni. V takšnem primeru bi imela družba LG Koreja na Poljskem pravico do odbitka davka in s tem končno tudi ne bi bila deležna nobene bremenitve z DDV. Glede obeh vidikov niti Republika Poljska niti finančna uprava nista mogli pojasniti, katero bremenitev z DDV bi z zlorabo zaobšli.

54. Republika Poljska je predvsem trdila, da je bila dodana vrednost ustvarjena na Poljskem in jo je zato treba tudi obdavčiti na Poljskem. Ali je ta trditev sploh pravilna, tukaj ni pomembno (pri proizvodnji predmetov in naknadni neobdavčeni dobavi znotraj Skupnosti v skladu s členom 138 Direktive o DDV ta trditev na primer ne velja, saj se tukaj uporabi načelo namembnega kraja, tako da ustvarjanje dodane vrednosti nastopi v eni državi in je obdavčeno v drugi državi).

55. Če so bile storitve družbe Dong Yang vključene v proizvode, ki jih prodajajo na Poljskem, bo storitev družbe Dong Yang na koncu obdavčena tudi na kraju potrošnje teh proizvodov (torej na Poljskem). Znesek, ki ga je družba LG Koreja plačala družbi Dong Yang brez poljskega DDV, se vračuna v ceno končnega proizvoda (tukaj v TFT-monitor) in je potem pri prodaji končnega proizvoda na Poljskem nazadnje vseeno predmet poljskega DDV. Tako Poljska davčni prihodek prejme iz ustvarjene dodane vrednosti, ki jo je družba Dong Yang za družbo LG Koreja ustvarila na Poljskem, v trenutku dobave TFT-monitorja na Poljskem. Dejstvo, da je bil kraj opravljanja storitev družbe Dong Yang pred tem z vidika DDV v Koreji, izhaja iz odločitve zakonodajalca Unije, ki je za kraj opravljanja storitve drugemu podjetju določil njegov sedež.

56. Ta odločitev zakonodajalca Unije pa v konkretnem primeru za davčni prihodek na Poljskem ni pomembna, kot je pravilno poudarila tudi Komisija. Pri storitvah, ki so vključene v stvarne proizvode, tako ne obstaja posebna nevarnost zlorab na področju DDV. Tako postane tudi vprašanje, ali bi morala družba Dong Yang na kakršen koli način prepoznati shemo zlorabe družbe LG Koreja, brezpredmetno.

57. V tem je odločilna razlika v primerjavi s primeri, v katerih so storitve vključene v druge storitve. Ti primeri so že bili predmet sodne prakse Sodišča.(21) V tem pogledu si je teoretično mogoče predstavljati, da je bremenitev z DDV mogoče zmanjšati s civilnopravnimi strukturami, kot se je očitno skušalo doseči v zadevi DFDS(22) – vendar še na podlagi prejšnje pravne ureditve.

58. Zlorabe družbe Dong Yang tudi ni mogoče videti v tem, da ta ni izkazala in odvedla južnokorejskega DDV. V zvezi z DDV, dolgovanim v Južni Koreji – glede na južnokorejsko pravno ureditev – je mogoče izhajati iz tega, da je družba LG Koreja svojega sopogodbenika, družbo Dong Yang, pravilno obvestila. Kot se je pokazalo na ustni obravnavi, so družbi Dong Yang zagotovili, da „uvoz teh storitev“ v Južni Koreji ni obdavčljiv. Ni izključeno, da južnokorejski predpisi na področju DDV določajo na primer prevelitev davčne obveznosti na prejemnika storitev, ki ima sedež v Južni Koreji, če storitve zanj opravlja tuje podjetje. Tako je vsaj v sistemu DDV po pravu Unije določeno za številne storitve, ki jih tuja podjetja opravijo za domača podjetja (glej člen 196 Direktive o DDV).

3. Izjema na podlagi sodbe v zadevi DFDS?

59. Kvečjemu odločba Sodišča v zadevi DFDS bi temu lahko nasprotovala. Lahko bi jo namreč razlagali tako, da bi prikazala kot možno, da bi bila hčerinska družba zgolj kot pomožna matična družba stalna poslovna enota matične družbe.(23)

60. Sodišče je v tej zadevi odločilo, da so storitve, ki jih organizator potovanj s sedežem v državi članici opravi za potnike s posredovanjem družbe, ki opravlja dejavnost v drugi državi članici, obdavčljive z DDV v zadnjenavedeni državi. Predpostavka je, da ta družba, ki deluje le kot pomožnica organizatorja, razpolaga s finanškimi in materialnimi viri, ki označujejo stalno poslovno enoto.(24)

61. Vendar se je ta odločba – na katero se v bistvu opira Poljska – nanašala na posebno področje organizatorjev potovanj, za katere vsekakor velja poseben režim DDV (odslej člen 306 in naslednji Direktive o DDV). Že zato te odločbe ni mogoče neposredno prenesti na druge primere.

62. Drugič, odgovor Sodišča v tem primeru se nanaša na hčerinsko družbo, ki je *kot posrednica* za matično družbo opravljala storitve za tretje osebe. To pa v tem primeru ni tako. Družba LG Poljska proizvodnja TFT-monitorjev ne prodaja v imenu družbe LG Koreja. Ni mogoče trditi, da deluje zgolj kot pomožnica.

63. Tretjič, sodba DFDS se je nanašala na obratni primer *kraja opravljanja storitev* s strani matične družbe ali hčerinske družbe in ne na prejem storitve s strani tretje osebe. Tudi zato je te trditve težko prenesti. Sklicevanje na pomožnika, ki deluje za matično družbo, v obravnavanem primeru ni ustrezno. Sodba DFDS je zaznamovala vprašanje, kdo je z gospodarskega vidika *opravi* (in ne prejel) storitve potovanja.

64. Četrto, dejansko stanje v sodbi DFDS – kot pravilno navaja tudi Komisija – je bilo zaznamovano s posebnimi okoliščinami nevarnosti zlorab pri storitvah in dejstvu, da je do uporabe ali neuporabe davčne oprostitve prišlo glede na kraj opravljanja storitev. Kot je bilo navedeno že zgoraj, pa se končni DDV v tem primeru dolguje pri dobavi predmetov (monitorjev), glede na katero je storitev le predhodna stopnja. Zato takšna nevarnost zlorabe v obravnavanem primeru ni podana.

65. Nazadnje, Sodišče se je že oddaljilo od sodbe DFDS in razjasnilo, da tudi 100-odstotna hčerinska družba pomeni samostojno pravno osebo, ki je davčna zavezanica.(25) V preostalem je to – kot sem že obrazložila v točki 43 – tudi v interesu pravne varnosti glede osebe davčnega zavezanca, če pravno samostojna oseba ne more biti hkrati stalna poslovna enota druge samostojne osebe.

66. Torej v odločbi Sodišča v zadevi DFDS ni mogoče najti nobenega odgovora za zadevni primer.

4. **Vmesni predlog**

67. Tako hčerinske družbe ni mogoče šteti za stalno poslovno enoto (v smislu člena 44, drugi stavek Direktive o DDV) matične družbe. Mogoča bi bila druga rešitev, če bi pogodbeni struktura, ki jo je izbral prejemnik storitev, nasprotovala prepovedi zlorab. Presoja tega pa je v pristojnosti predložitvenega sodišča. Na podlagi dejanskega stanja, ki je bilo Sodišču prikazano, pa v zadevnem primeru za to ni nobenih znamenj.

D. **Podredno: Obveznosti preverjanja s strani izvajalca storitev**

68. Če bi lahko domnevali, da gre za primer zlorabe (tukaj s strani družbe LG Koreja), potem se postavlja vprašanje, kaj mora izvajalec storitev (tukaj družba Dong Yang) preveriti, da bi lahko ocenil, ali je podana zloraba s strani njegovega sopogodbenika. Posledica tega bi potem bila, da je samostojno družbo mogoče šteti za stalno poslovno enoto druge samostojne družbe.

69. Oporne točke za to bi lahko našli v določbah členov 21 in 22 Izvedbene uredbe. V skladu s

¶lenom 22(1) Izvedbene uredbe izvajalec za identifikacijo stalne poslovne enote, za katero se opravlja storitev, preuči naravo in uporabo opravljene storitve.

70. Vendar je treba ¶len 22 Izvedbene uredbe razlagati v povezavi s ¶lenom 21 Izvedbene uredbe. ¶len 21 Izvedbene uredbe pa se nanaša na to, da ima dav¶ni zavezanec sedež v eni državi in stalno poslovno enoto v drugi državi. V teh dolo¶bah gre torej za negotovost, v katerem znanem kraju dav¶nega zavezanca se opravlja storitev (v stalni poslovni enoti ali na sedežu podjetja).

71. V tem primeru pa gre za to, ali bi bilo mogo¶e drugega (po zunanji obliki pravno samostojnega) dav¶nega zavezanca šteti za stalno poslovno enoto prvega dav¶nega zavezanca. Nejasno je torej, ali je sploh podana stalna poslovna enota. Tega primera dolo¶be Izvedbene uredbe ne zajemajo. Iz tega razloga se ¶len 22(1) Izvedbene uredbe tudi ne sklicuje na strukturna razmerja med podjetji prejemniki, temve¶ le na pogodbeno razmerje med ponudnikom in prejemnikom storitev. Tako sta v njem na primer navedeni pogodba in naro¶ilnica, ne pa izpiski iz poslovnega registra ali drugi podobni dokumenti. ¶len 21 in naslednji Izvedbene uredbe zato tukaj niso upoštevní.

72. Ne glede na to pa je mogo¶e od dav¶nega zavezanca – ki deluje zgolj kot pobiralec davkov na ra¶un države, kot poudarja Sodiš¶e v ustaljeni sodni praksi(26) – zahtevati dolo¶eno, vendar le sorazmerno dolžnost skrbnosti(27). Ob konkretnih pokazateljih utaje davkov ali zlorabe je mogo¶e od dav¶nega zavezanca na primer pri¶akovati, da bo opravil dolo¶ene dodatne poizvedbe glede svojega dobavitelja, da bi se prepri¶al o njegovi zanesljivosti.(28) Podobno velja – glej zlasti uvodno izjavo 20 Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 – za natan¶no dolo¶itev prejemnikovega sedeža.

73. Kot je generalni pravobranilec Wahl v zvezi s tem upravi¶eno poudaril, pa dav¶ni organi celo pri konkretnih pokazateljih dav¶ne utaje ali zlorabe dav¶nemu zavezancu ne morejo naložiti izvedbe zapletenih in daljnosežnih naknadnih preverjanj in tako dejansko nanj prenesti svoje lastne nadzorne naloge.(29)

74. Iz tega nujno sledi, da tudi od družbe Dong Yang nikakor ni mogo¶e zahtevati ni¶esar nemogo¶ega. Preverjanje pogodbenih razmerij med svojim sopogodbenikom in njegovimi (njemu morda nepoznanimi) h¶erinskimi družbami, ki mu niso dostopna, pa je za družbo Dong Yang subjektivno nemogo¶e. Takšna obveznost preverjanja oziroma poizvedovanja bi presegala zahtevano sorazmerno mero skrbnosti, ki bi jo lahko razumno zahtevali od te družbe. Vsi udeleženci zato upravi¶eno izhajajo iz tega, da družba Dong Yang teh pogodb ni bila dolžna analizirati.

75. Ob neobstoju nasprotujo¶ih pokazateljev sme en sopogodbenik zato seveda zaupati pisnemu zagotovitlu drugega sopogodbenika, da ta v državi (tukaj na Poljskem) nima nobene stalne poslovne enote. To velja še toliko bolj, saj poljsko pravo(30) aktivnosti podjetij iz Koreje otežuje s stalnimi poslovnimi enotami, tako da ni nobenega razumnega razloga, da bi podvomili o izjavi sopogodbenika.

76. Dejstvo, da je h¶erinska družba udeležena pri izvajanju pogodbe, vsekakor v obravnavani zadevi proizvodnje predmeta, ki je v lasti sopogodbenika, z deljenim delom, tudi ne more sprožiti nadaljnjih obveznosti poizvedovanja. To velja še toliko bolj, ¶e samostojna h¶erinska družba na¶eloma ni stalna poslovna enota mati¶ne družbe (o tem je bilo obširno navedeno zgoraj v to¶ki 37 in naslednjih).

77. Kon¶no, od dav¶nega zavezanca je sicer mogo¶e zahtevati ustrezno mero skrbnosti glede dolo¶itve pravega kraja opravljanja storitve. Sem pa ne spada raziskovanje in preverjanje zanj

nedostopnih pogodbenih razmerij med svojim sopogodbenikom in njegovimi hčerinskimi družbami.

VI. Predlog

78. Zato Sodišče u predlagam, naj na vprašanji Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska) odgovori tako:

1. Hčerinska družba neke družbe (iz tretje države) na celoma ni njena stalna poslovna enota v smislu člena 44, drugi stavek, Direktive 2006/112/ES in člena 11(1) Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011.
2. Drugačen odgovor je kvečjemu možen, če pogodbeni struktura, ki jo izbere prejemnik storitev, nasprotuje prepovedi zlorab. Takšna ocena je v pristojnosti predložitvenega sodišča.
3. Direktiva 2006/112/ES davčnega zavezanca zavezuje k primerni skrbnosti pri določitvi ustreznega kraja opravljanja storitve. Sem pa ne spada raziskovanje in preverjanje zanj nedostopnih pogodbenih razmerij med svojim sopogodbenikom in njegovimi hčerinskimi družbami.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 Sodba z dne 20. februarja 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77, točka 26).

3 Sodba z dne 25. oktobra 2012 (C-318/11 in C-319/11, EU:C:2012:666, točka 47 in naslednje).

4 Sodba z dne 16. oktobra 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 UL 2006, L 347, str. 1.

6 V tu upoštevni različici člena 2(1) Direktive 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev – UL 2008, L 44, str. 11.

7 UL 2011, L 77, str. 1.

8 UL 2011, L 127, str. 6.

9 Glej člen 7.11(1) v zvezi s členom 7.13 in prilogo 7-A-2 Sporazuma (UL 2011, L 127, str. 1201 in naslednje).

10 Sodba z dne 20. februarja 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

11 Tako izrečno Stadie, H. *UStG* (Umsatzsteuergesetz, zakon o davku na dodano vrednost), 3. izdaja, 2015, člen 3a, točka 32 na koncu.

12 Glej le sodbe z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 22); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

Glej glede tega tudi moje sklepne predloge v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točka 21).

13 Glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, točka 38 in naslednje).

14 C?605/12, EU:C:2014:340, to?ke 29, 30 in 36.

15 Sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, to?ka 55).

16 Predlog Uredbe Sveta o dolo?itvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Prenovitev), COM(2009) 672 final z dne 17. decembra 2009, str. 3.

17 Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C–255/02, EU:C:2006:121, to?ka 67 in naslednje).

18 V tem smislu sodba z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C?251/16, EU:C:2017:881, to?ka 31), ki navaja sodbo z dne 15. oktobra 2009, Audiolux in drugi (C?101/08, EU:C:2009:626, to?ka 50).

19 Tako izrecno v sodbah z dne 22. februarja 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, to?ka 43); z dne 20. junija 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, to?ka 42); z dne 7. oktobra 2010, Loyalty Management UK (C?53/09 in C?55/09, EU:C:2010:590, to?ka 39), in z dne 28. junija 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397, to?ka 43).

V podobno smer ka?e tudi sodba z dne 27. marca 2019, Mydibel (C?201/18, EU:C:2019:254, to?ka 38 in naslednje) pri ocenjevanju enotnosti storitve.

20 Glede potrebnosti ra?una z lo?enim izkazom DDV zaradi uresni?evanja pravice do odbitka davka glej zlasti sodbo z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, to?ki 42 in 43), in moje sklepne predloge v zadevi Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, to?ka 34 in naslednje).

21 Glej na primer sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832); z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298), ter z dne 20. februarja 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77).

22 Sodba z dne 20. februarja 1997 (C?260/95, EU:C:1997:77).

23 Sodba za dne 20. februarja 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, to?ka 26).

24 Glej sodbo z dne 20. februarja 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, to?ka 29).

25 Sodba z dne 25. oktobra 2012, Daimler (C?318/11 in C?319/11, EU:C:2012:666, to?ka 48).

26 Glej le sodbe z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, to?ka 22); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, to?ka 23); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, to?ka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, to?ka 25).

Glej glede tega tudi moje sklepne predloge v zadevi Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, to?ka 21).

27 Glej v zvezi s tem sodno prakso Sodiš?a v zvezi z goljufijami: sodbe z dne 25. oktobra 2018, Boži?evi? Ježovnik (C?528/17, EU:C:2018:868, to?ka 46 – razumno); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, to?ka 53 – razumno), in z dne 21. junija 2012, Mahagében (C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 59 – razumno).

28 Sodbe z dne 18. maja 2017, Litdana (C?624/15, EU:C:2017:389, to?ka 39); z dne 22.

oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 52), in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 60).

29 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Wahla v povezanih zadevah Finanzamt Neuss in Butin (C-374/16 in C-375/16, EU:C:2017:515, točka 61). Podobno v sodbah z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točka 62), in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dvid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 61 in naslednje).

30 Člen 13(3) Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (zakon o svobodi opravljanja gospodarske dejavnosti) z dne 2. julija 2004.