

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 14 november 2019(1)

Mål C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

mot

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

(begäran om förhandsavgörande från Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (vojvodskapsförvaltningsdomstol i Wrocław, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatterätt – Mervärdesskatt – Tjänster – Platsen för tillhandahållandet av en tjänst – Begreppet fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG – Dotterbolag (etablerat i en medlemsstat) vars moderbolag är etablerat i ett tredjeland”

I. Inledning

1. I förevarande begäran om förhandsavgörande ska domstolen behandla frågan var platsen för tillhandahållande av en tjänst är belägen enligt mervärdesskatterätten. Denna plats avgör vilken stat som har rätt att beskatta tjänsten.

2. Bakgrunden till beslutet om hänskjutande är att ett koreanskt bolag har gett ett polskt företag i uppdrag att utföra monteringstjänster. Eftersom detta uppdrag genomfördes med hjälp av den koreanska uppdragsgivarens polska dotterbolag har frågan uppkommit huruvida tjänsten har tillhandahållits gentemot den koreanska uppdragsgivaren eller det polska dotterbolaget i egenskap av uppdragsgivarens fasta etableringsställe. Om sistnämnda vore fallet, skulle platsen för tillhandahållande vara i Polen och polsk mervärdesskatt skulle ha uppkommit, vilken uppdragsgivaren borde ha tagit ut och redovisat. Det har emellertid inte skett.

3. Det är anmärkningsvärt att det i förevarande fall ”bara” är fråga om den korrekta behandlingen i mervärdesskattehanterande och inte om storleken på (de polska) skatteintäkterna. Om tjänsterna tillhandahållits till ett fast etableringsställe i Polen så är det otvistigt att den koreanska uppdragsgivaren hade motsvarande avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten. Varorna som tillverkats såldes nämligen skattepliktigt från Polen på den europeiska marknaden. I vilket fall som helst belastades inte den koreanska uppdragsgivaren av mervärdesskatt och den

ledde inte heller till en ökning av av de polska skatteintäkterna.

4. Trots detta är frågan relevant, eftersom uppdragstagaren antingen är skyldig att betala mervärdesskatt i Polen eller inte, beroende på huruvida ett dotterbolag kan anses som ett moderbolags fasta etableringsställe. Denna fråga kan eventuellt vara av betydelse för uppdragstagarens överlevnad, för det fall att företaget inte i efterhand kan kräva in den aktuella mervärdesskatten från sin avtalspart.

5. Visserligen har domstolen redan i flera tidigare fall behandlat frågan när ett fast etableringsställe föreligger i mervärdesskatterättsligt hänseende. Domstolen har emellertid inte gjort något entydigt uttalande med avseende på huruvida ett dotterbolag kan anses som ett fast etableringsställe till moderbolaget. Från början tenderade domstolen i målet DFDS(2) mot uppfattningen att även ett dotterbolag kan anses som ett fast etableringsställe. I målet Daimler(3) distanserade sig domstolen emellertid från denna uppfattning. I målet Welmory(4) kunde domstolen i slutändan avhålla sig från att besvara frågan. Nu måste domstolen emellertid slutgiltigt avgöra denna fråga.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

6. Den unionsrättsliga ramen i detta mål utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(5) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

7. Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet(6) föreskriver följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”

8. Angående tolkningen av artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet föreskriver artikel 11.1 i genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallad genomförandeförordningen) följande:(7)

”Vid tillämpningen av artikel 44 i direktiv 2006/112/EG ska med begreppet *fast etableringsställe* avses varje annat etableringsställe, än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.”

9. Artikel 21 i genomförandeförordningen innehåller följande precisering rörande förhållandet mellan beskattning där sätet för den ekonomiska verksamheten är beläget eller där det fasta etableringsstället är beläget:

”Om ett tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, eller till en icke beskattningsbar juridisk person som anses vara en beskattningsbar person, omfattas av

tillämpningsområdet för artikel 44 i direktiv 2006/112/EG och den beskattningsbara personen är etablerad i mer än ett land, ska tillhandahållandet beskattas i det land där den beskattningsbara personen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

Om tjänsterna emellertid tillhandahålls ett fast etableringsställe som tillhör den beskattningsbara personen och är beläget på en annan plats än den där denne har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, ska detta tillhandahållande beskattas på platsen för det fasta etableringsställe som mottar tjänsten och använder den för sitt eget behov. ...”

10. Tillhandahållarens skyldigheter vad gäller att bestämma platsen där tjänsten tillhandhållits regleras i artikel 22.1 i genomförandeförordningen:

”För att bestämma köparens fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahållits, ska tillhandahållaren undersöka den tillhandahållna tjänstens art och användning.

Om den tillhandahållna tjänstens art och användning inte gör det möjligt för honom att identifiera det fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahållits, ska tillhandahållaren, vid identifierandet av det fasta etableringsstället, lägga särskilt vikt vid om kontraktet, orderblanketten och det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av köparens medlemsstat och som meddelats honom av köparen, identifierar det fasta etableringsstället som köpare av tjänsten och om det fasta etableringsstället är den enhet som betalar för tjänsten.

Om köparens fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahållits inte kan identifieras i enlighet med första och andra styckena i denna punkt eller om tjänster som omfattas av artikel 44 i direktiv 2006/112/EG tillhandahålls en beskattningsbar person enligt ett avtal som omfattar en eller flera tjänster som används på ett oidentifierbart och okvantifierbart sätt, får tillhandahållaren rättmätigt anse att tjänsterna har tillhandahållits på den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.”

B. Polsk rätt

11. Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet införlivades med polsk rätt genom artikel 28b punkterna 1 och 2 i Ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004. Av denna bestämmelse följer att det i fall då tjänster tillhandahålls en beskattningsbar persons fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än den beskattningsbara personens säte eller där denne är bosatt, så är platsen för tillhandahållande av tjänsten platsen där det fasta etableringsstället är beläget.

12. Artikel 13.3 i Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (lagen om näringsfrihet) av den 2 juli 2004 föreskriver att andra än de utländska personer som anges i punkterna 1–2a endast har rätt att starta och bedriva ekonomisk verksamhet i den juridiska formen av ett kommanditbolag, kommanditaktiebolag, bolag med begränsat ansvar eller aktiebolag, såvida inget annat fastställs i internationella avtal.

13. Ingen sådan bestämmelse som fastställer något annat finns i frihandelsavtalet mellan Europeiska unionen och dess medlemsstater å ena sidan och Republiken Korea å andra sidan.(8) I nämnda avtal har Republiken Polen tillåtit tillgång till marknaden för koreanska bolag genom att de bildar ett dotterbolag i form av vissa uttryckligen angivna bolagsformer.(9)

III. Målet vid den nationella domstolen

14. Dong Yang Electronics sp. z o. o. – klagande i målet vid den nationella domstolen – (nedan kallat Dong Yang) med säte i Polen, ingick med LG Display Co. Ltd. (Korea) (nedan kallat LG

Korea) med säte i Republiken Korea den 27 oktober 2010 ett avtal om tillhandahållande av tjänster avseende montering av kretskort bestående av vissa material (moduler, komponenter) som ägdes av LG Korea.

15. Dessa material överlämnades till Dong Yang av LG Display Polska sp. z o.o. (nedan kallat LG Polen Produktion), ett underställt dotterbolag till LG Korea. LG Polen Produktion överlämnade även de bearbetade kretskorten till Dong Yang efter att monteringen utförts. Samtidigt som Dong Yang stämde av den totala mängden av nödvändigt material med LG Korea fick bolaget uppgifter om den mängd som behövdes dagligen från LG Polen Produktion.

16. De i förevarande mål relevanta interna förhållandena i "LG-koncernen", vilka var okända för Dong Yang, såg ut som följer:

17. LG Polen Produktion monterade på grundval av avtal med LG Korea ihop färdiga TFT-LCD-moduler från komponenter som ägdes av LG Korea. LG Polen Produktion tillhandahöll LG Korea ytterligare tjänster i samband med lagring och logistik avseende de färdiga produkterna som likaså ägdes av LG Korea. De färdiga produkterna avyttrades av LG Korea till ett annat med avseende på kapital närstående dotterbolag i Polen (nedan kallat LG Polen Försäljning), vilket sedan sålde varorna på den europeiska marknaden.

18. LG Korea som var registrerat för mervärdesskatt i Polen och hade ett skatteombud försäkrade Dong Yang att bolaget inte hade något fast etableringsställe i Polen eller några anställda och varken innehade fastigheter eller teknisk utrustning.

19. För monteringstjänsterna utfärdade Dong Yang under år 2012 fakturor till LG Korea där ingen mervärdesskatt redovisades. De innehöll i stället följande anmärkning: "Beskattnings enligt artikel 28b punkt 2 i mervärdesskattelagen." I fakturorna angavs LG Korea som mottagare av tjänsten och fakturorna betalades även av detta bolag.

20. Den behöriga polska skattemyndigheten fastställde trots detta mervärdesskatt för Dong Yang avseende de aktuella tjänsterna som utförts under år 2012. Skatten uppkom till den allmänna skattesatsen i Polen, eftersom Dong Yang faktiskt inte hade tillhandahållit tjänsterna vid LG Koreas säte i Korea, utan på platsen där bolagets fasta etableringsställe i Polen – LG Polen Produktion – var beläget.

21. På grundval av avtalsförhållandena mellan LG Korea och LG Polen Produktion fann skattemyndigheten att LG Korea i Polen på grund av den avtalsmässiga utformningen av den aktuella affärsmodellen, genom att "utnyttja den ekonomiska potentialen" hos LG Polen Produktion, i själva verket hade grundat ett fast etableringsställe. Dong Yang borde i stället för att förlita sig på LG Koreas utsagor själv ha bedömt användningen av de tjänster de tillhandahållit i enlighet med artikel 22.1 i genomförandeförordningen. Dong Yang hade då kunnat inse att den faktiska mottagaren av tjänsterna som bolaget tillhandahöll var LG Polen Produktion.

22. Dong Yang har i sitt överklagande yrkat att taxeringsbesluten ska upphävas. Villkoren för att det ska vara fråga om ett fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11.1 i genomförandeförordningen var inte uppfyllda.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet inför domstolen

23. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (vojvodskapsförvaltningsdomstol i Wrocław, Polen) har enligt artikel 267 FEUF genom beslut av den 6 juni 2018 hänskjutit följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

1. Kan man av endast det förhållandet att ett bolag med säte utanför Europeiska unionen har ett dotterbolag med säte i Polen sluta sig till att bolaget har ett fast etableringsställe i Polen i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11.1 i genomförandeförordningen?

2. Är, om den första frågan besvaras nekande, ett tredje företag skyldigt att undersöka de avtalsmässiga förhållandena mellan bolaget med säte utanför Europeiska unionen och dotterbolaget i syfte att bestämma om det förstnämnda bolaget har ett fast etableringsställe i Polen?

24. Dong Yang, den polska skattemyndigheten, Republiken Polen, Förenade kungariket och kommissionen har avgett skriftliga yttranden till domstolen och närvarade vid den muntliga förhandlingen den 5 september 2019.

V. Rättslig bedömning

A. Tolkning av frågorna

25. Det är inledningsvis nödvändigt att precisera den hänskjutande domstolens frågor.

26. Föremålet för den första frågan är uttryckligen endast huruvida omständigheten att ett moderbolag från ett tredjeland har ett polskt dotterbolag (i förevarande fall LG Polen Produktion) innebär att moderbolaget i Korea har ett fast etableringsställe i Polen i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

27. Det framgår dock av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen, för det fall att denna fråga besvaras nekande, även vill få klarhet i vilka andra kriterier som är relevanta för att fastställa huruvida ett dotterbolag (LG Polen Produktion) är ett fast etableringsställe till moderbolaget (LG Korea). En skyldighet att undersöka de avtalsmässiga förhållandena som omnämns i den andra frågan föreligger nämligen endast om dessa förhållanden har relevans för att bestämma om det finns ett fast etableringsställe. Dessutom hänvisar den hänskjutande domstolen uttryckligen redan i inledningen av skälen till tolkningsfrågorna till att det är fråga om den korrekta tolkningen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet för att bestämma platsen för Dong Yangs tillhandahållande av tjänster till LG Korea.

28. Den hänskjutande domstolen vill med sina båda frågor väsentligen få klarhet i, för det första, huruvida ett dotterbolag redan som sådant utgör ett fast etableringsställe till moderbolaget (se nedan under B). För det andra vill den veta huruvida – om den första frågan ska besvaras nekande – det finns andra villkor som, om de är uppfyllda, medför att ett dotterbolag ska anses som ett fast etableringsställe till moderbolaget (se nedan under C). Om det finns sådana villkor uppkommer för den hänskjutande domstolen dessutom frågan vilka kontroller den som tillhandahåller en tjänst är skyldig att utföra för att ta reda på huruvida ett dotterbolag anses som ett sådant fast etableringsställe (se nedan under D).

B. Ska ett underställt dotterbolag anses som ett fast etableringsställe till moderbolaget?

29. Det följer redan av lydelsen av mervärdesskattedirektivet att ett underställt men i juridiskt hänseende självständigt dotterbolag inte samtidigt kan anses som ett fast etableringsställe till moderbolaget. I artikel 44 i mervärdesskattedirektivet är det nämligen tal om *en* beskattningsbar person som har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet på en plats och ett fast etableringsställe på en annan plats. Ett moder- och dotterbolag är emellertid inte en

beskattningsbar person utan två beskattningsbara personer.

30. Artikel 11 i mervärdesskattedirektivet ger visserligen medlemsstaterna möjlighet att under vissa omständigheter anse flera beskattningsbara personer som är nära förbundna med varandra som "en enda beskattningsbar person" (så kallad mervärdesskattegrupp). Denna möjlighet är emellertid begränsad till den aktuella medlemsstatens territorium ("som är etablerade i medlemsstaten"). Då det är otvistigt att LG Korea har sitt säte i Sydkorea är det redan från början uteslutet att det bolaget skulle ingå i en mervärdesskattegrupp med sitt dotterbolag i Polen.

31. Inte heller de andra materiella förutsättningarna enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, vilka preciseras närmare i artikel 11.1 i genomförandeförordningen, tillåter slutsatsen att endast den bolagsrättsliga förbindelsen med en annan beskattningsbar person redan i sig kan motivera att det skulle vara fråga om ett fast etableringsställe till moderbolaget.

32. Artikel 11.1 i genomförandeförordningen nämner i detta sammanhang villkor som en tillräcklig grad av varaktighet hos det fasta etableringsstället, och en lämplig struktur för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna. Inget av dessa villkor har något samband med bolagsrätten och kan således endast avse ett fast etableringsställe som tillhör *en* beskattningsbar person vars säte är beläget på en annan plats.

33. Artikel 11.1 i genomförandeförordningen besvarar således endast frågan huruvida den befintliga infrastrukturen hos en beskattningsbar person på en annan plats än dennes säte redan är tillräckligt omfattande för att konstituera ett fast etableringsställe. För den i förevarande fall avgörande frågan huruvida infrastrukturen hos en *annan* beskattningsbar person (således dennes säte) även kan utgöra ett fast etableringsställe tillhörande en beskattningsbar person *som kan särskiljas*, ger artikel 11.1 i genomförandeförordningen – till skillnad från den uppfattning som Republiken Polen företräder – inte någon indikation.

34. Således kan den första frågan – i överensstämmelse med kommissionens uppfattning – otvetydigt besvaras nekande: Endast av den omständigheten att ett bolag med säte i ett tredjeland har ett dotterbolag i en medlemsstat följer inte att detta dotterbolag utgör ett fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet i denna medlemsstat.

C. Kriterier för ett fast driftställe till moderbolaget, vilket förmedlas genom ett dotterbolag?

35. Det behöver emellertid klargöras huruvida det finns kriterier som undantagsvis medför att även ett dotterbolag är involverat i koncernstrukturen på ett sådant sätt att det inte endast ska anses som en självständig beskattningsbar person, utan samtidigt även som ett fast etableringsställe till moderbolaget i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

36. Det finns vissa principiella invändningar mot detta (se nedan under 1), vilket innebär att det eventuellt, om det anses vara fråga om ett förfarandemissbruk, är möjligt att göra en annorlunda bedömning (om detta under 2). Denna slutsats strider inte heller mot domstolens avgörande i målet DFDS(10) (se nedan under 3).

1. Principiella invändningar

37. Det finns vissa principiella invändningar mot att anse ett dotterbolags säte som ett fast etableringsställe till moderbolaget. Rättsfiguren fast etableringsställe syftar väsentligen till att ett visst "agerande" hos ett etableringsställe ska tillskrivas ett skattesubjekt. Om etableringsstället emellertid är juridiskt självständigt och därmed utgör ett eget skattesubjekt så talar mycket för att

det i allmänhet inte kan komma i fråga att tillskriva ett annat skattesubjekt det förstnämnda subjektets agerande.

38. Som framgår ovan (se punkt 29) talar således även ordalydelsen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet i förening med artikel 11.1 i genomförandeförordningen mot antagandet att infrastrukturen hos en annan beskattningsbar person (således dess säte) samtidigt ska kunna betraktas som ett fast etableringsställe till en annan beskattningsbar person. I överensstämmelse med detta har även vissa rättsvetenskapsmän i doktrinen intagit ståndpunkten att en självständig juridisk person – till exempel ett dotterbolag – ”inte samtidigt kan utgöra ett fast etableringsställe för en annan juridisk person”.(11)

39. Dessutom skulle detta leda till konflikter med bestämmelserna om omvänd skattskyldighet (artikel 196 i mervärdesskattedirektivet) och om så kallade mervärdesskattegrupper (artikel 11 i mervärdesskattedirektivet).

40. Detta visar sig om ett kontrollerat inhemskt dotterbolag till exempel skulle ingå civilrättsligt giltiga avtal med ett utländskt företag som fullgörs och beskattas på platsen där dotterbolaget är etablerat. Om dotterbolaget då skulle anses som ett fast etableringsställe till moderbolaget skulle det följa av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet att det inte är dotterbolaget i landet, utan moderbolaget, som ska betala mervärdesskatt. Resultatet skulle bli detsamma om moderbolaget – som i förevarande mål – har sitt säte i ett tredjeland.

41. Omvänd skattskyldighet för mottagaren av en tjänst enligt artikel 196 i mervärdesskattedirektivet syftar emellertid även till att underlätta skatteuppbörden för den stat där mottagaren är etablerad. Det skulle dock inte vara moderbolaget i förevarande fall. Eftersom moderbolaget dessutom inte nödvändigtvis måste ha kännedom om alla rättshandlingar som en annan självständig juridisk person – även om det är ett dotterbolag – företar, framstår en sådan slutsats som än mer egendomlig. Moderbolaget skulle mot sin vilja vara skyldigt att betala mervärdesskatt för transaktioner som det inte har någon kännedom om, och för vilka det inte mottagit någon motprestation. Denna situation vore knappast förenlig med den beskattningsbara personens roll som någon som ombesörjer skatteuppbörd åt staten.(12)

42. Dessutom föreskrivs denna effekt – överföring av skatterättsliga skyldigheter mellan bolag som är ”nära förbundna” – endast enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. I detta avseende skulle även den uttryckliga normen i mervärdesskattedirektivet i artikel 11, att en mervärdesskattegrupp bestående av flera juridiskt självständiga personer på goda grunder(13) endast kan bildas inom en medlemsstat – således inte med företag från andra medlemsstater eller tredjeländer – undergrävas.

43. Jag har redan i mitt förslag till avgörande i målet *Welmory*(14) pekat på den avgörande betydelsen av rättssäkerhet för tillhandahållaren av en tjänst när denne ska utreda sina skatterättsliga skyldigheter och av denna härlett att en i rättsligt avseende självständig juridisk person inte samtidigt kan utgöra en annan juridisk persons fasta etableringsställe. Denna aspekt av rättssäkerheten betonas även av domstolen i domen i nämnda mål.(15) Detsamma gäller köparens rättssäkerhet, då denne måste veta huruvida det är dess dotter- eller moderbolag (se artikel 196 i mervärdesskattedirektivet) som ska betala mervärdesskatten.

44. Dessutom hänvisar jag i detta sammanhang till motiveringen i förslaget till genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, enligt vilken "det [är] viktigt att tillhandahållaren ... korrekt kan fastställa var köparen är belägen".(16) Detta kan tillhandahållaren emellertid endast göra om den kan utesluta att sätet för ett dotterbolag även skulle kunna vara en annan juridisk persons fasta etableringsställe. Den rättsliga ställningen som självständigt bolag – i förevarande fall ett bolag med begränsat ansvar (sp.z.o.o.) – är nämligen relativt enkel att ta reda på.

45. Därtill kommer att det från utsidan – det vill säga i detta fall för Dong Yang – inte alltid tydligt framgår vem som kontrollerar ett dotterbolag. I förevarande fall ägs LG Polen Produktion – i vart fall tyder de uppgifter som Dong Yang lämnat skriftligen och vid den muntliga förhandlingen på detta – även till 20 procent av ett tredje företag. Om dessa 20 procent skulle vara förbundna med en blockerande minoritet kan det till exempel knappast vara tal om ett (kontrollerat) dotterbolag.

46. Slutsatsen är således att ett självständigt dotterbolag inte kan anses som ett fast etableringsställe till moderbolaget.

2. Undantag med stöd av förbudet mot förfarandemissbruk?

47. Det kan eventuellt förhålla sig annorlunda om de valda avtalsförhållandena (här mellan LG Korea och Dong Yang) utgör förfarandemissbruk.

48. Principen om förbud mot förfarandemissbruk så som den tillämpas på mervärdesskatterättens område enligt den rättspraxis som inleddes av domen i målet Halifax(17) utgör en av unionens allmänna rättsprinciper.(18)

49. Följaktligen kan denna princip även vara tillämplig i förevarande konstellation. I förevarande mål är det emellertid relativt uppenbart att LG Korea inte gjort sig skyldigt till förfarandemissbruk på grund av att bolaget direkt tilldelat Dong Yang ett uppdrag (i stället för att till exempel tilldela uppdraget genom LG Polen Produktion), vilket kommissionen också har anfört.

50. För det första tillhandahöll Dong Yang inte tjänsterna endast formellt till LG Korea, medan det faktiska tillhandahållandet var till LG Polen Produktion. Det går inte att komma till en annan slutsats även om man beaktar de faktiska ekonomiska förhållandena (det så kallade ekonomiska synsättet) vilket är ett grundläggande villkor vid tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.(19)

51. LG Polen Produktion var varken avtalspart till Dong Yang eller ägare av de bearbetade varorna, och har inte heller självt realiserat värdet av (det vill säga sålt) dessa. De färdiga varorna sålde LG Korea istället till LG Polen Försäljning. I det avseendet kan det – i överensstämmelse med uppfattningen som Förenade kungariket gav uttryck för vid den muntliga förhandlingen – inte vara fråga om att LG Polen Produktion använde tjänsterna som Dong Yang tillhandhöll. Både Dong Yang och LG Polen Produktion har emellertid i egenskap av "underleverantörer" inom ramen för en produktionsprocess med arbetsdelning arbetat tillsammans och mot LG Korea. Sistnämnda bolag har använt tjänsterna som de båda bolagen tillhandahållit genom att sälja de färdigställda varorna till LG Polen Försäljning.

52. För det andra skulle det, även om man antar att Dong Yang faktiskt har tillhandahållit LG Polen Produktion tjänsterna, inte ha någon effekt på Polens skatteintäkter och det mervärdesskattebelopp som LG Polen Produktion ska betala. I detta fall skulle LG Polen Produktion ha rätt till motsvarande avdrag för ingående mervärdesskatt vid tidpunkten då fakturan utfärdas.(20)

53. Denna bedömning påverkas inte heller om man antar att LG Korea har ett fast etableringsställe i Polen genom dotterbolaget LG Polen Produktion. I sådana fall skulle LG Korea ha rätt till avdrag för mervärdesskatt i Polen och skulle således i slutändan inte heller i detta fall behöva betala mervärdesskatt i Polen. Varken Republiken Polen eller skattemyndigheten har för något av dessa synsätt kunnat visa vilken mervärdesskatt som har undanhållits genom förfarandemissbruk.

54. Republiken Polen har som argument i huvudsak anfört att förädlingsvärdet har tillförts i Polen och att det således även ska beskattas i Polen. Huruvida detta påstående över huvud taget stämmer kan lämnas därhän (vid produktion av varor och efterföljande gemenskapsintern leverans som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet stämmer detta påstående exempelvis inte, eftersom principen om destinationsland ska tillämpas i det fallet, vilket innebär att förädlingsvärdet anses ha tillförts i ett land men att det ska beskattas i det andra landet).

55. Såvitt de tjänster som Dong Yang har tillhandahållit har införlivats i varorna som sålts i Polen, beskattas Dong Yangs tillhandahållande i slutändan även på den plats där varorna konsumeras (följaktligen i Polen). Beloppet som LG Korea har betalat till Dong Yang utan polsk mervärdesskatt räknas in i slutprodukten (här TFT-monitorernas) pris, vilket i slutändan ändå omfattas av polsk mervärdesskatt vid försäljning av slutprodukten i Polen. Således erhåller Polen skatteintäkterna av det värde som Dong Yang tillhandahållit LG Korea i Polen vid tidpunkten då TFT-monitorerna levereras i Polen. Att platsen för Dong Yangs tillhandahållande av tjänsten i mervärdesskatterättsligt hänseende tidigare låg i Korea är ett val som unionslagstiftaren gjort genom att föreskriva att platsen för tillhandahållande av en tjänst till ett annat företag är platsen där det etablerat sitt säte.

56. Unionslagstiftarens val i detta avseende har dock inte någon relevans för Polens skatteintäkter i det konkreta fallet, vilket kommissionen helt riktigt också har påpekat. I detta avseende finns inte någon särskild risk för förfarandemissbruk i mervärdesskatterättsligt hänseende beträffande tjänster som införlivas i fysiska produkter. Följaktligen är det inte heller nödvändigt att besvara frågan huruvida Dong Yang på något vis borde ha insett att LG Korea utformat sin verksamhet på ett sätt som utgör missbruk.

57. I detta ligger också en avgörande skillnad i jämförelse med situationer där tjänsterna införlivas i andra tjänster. Den typen av konstellationer har redan behandlats i domstolens praxis.(21) I förevarande fall vore det teoretiskt möjligt att minska mervärdesskatten genom att välja en viss civilrättslig utformning. Ett försök att göra detta skedde uppenbarligen också i målet DFDS,(22) som dock avser ett tidigare rättsläge.

58. Omständigheten att Dong Yang inte har debiterat eller betalat sydkoreansk mervärdesskatt kan inte heller anses utgöra förfarandemissbruk. Med avseende på den sydkoreanska mervärdesskatt som ska betalas – beroende på rättsläget i Sydkorea – torde man kunna utgå från att LG Korea har gett sin avtalspart Dong Yang korrekt information. Det framkom vid den muntliga förhandlingen att Dong Yang fick en försäkran om att bolaget inte behöver betala någon skatt på "import av de berörda tjänsterna" i Sydkorea. Det kan inte uteslutas att sydkoreansk mervärdesskatterätt till exempel föreskriver att skatteskulden ska överföras till köparen med säte i

Sydkorea om ett utländskt företag tillhandahåller tjänster till det koreanska företaget. Unionens mervärdesskattesystem innehåller i vart fall en motsvarande föreskrift för många tjänster som utländska företag tillhandahåller inhemska företag (se bland annat artikel 196 i mervärdesskattedirektivet).

3. **Undantag på grund av domen i målet DFDS?**

59. Domen i målet DFDS kan eventuellt utgöra hinder för slutsatsen ovan. Domen öppnar nämligen för en tolkning som gör det möjligt att ett dotterbolag endast biträder moderbolaget och därigenom kan bilda ett fast etableringsställe för moderbolaget.(23)

60. I domen i nämnda mål slog domstolen fast att då en researrangör med säte i en medlemsstat tillhandahåller resenärer tjänster genom ett bolag som verkar som agent i en annan medlemsstat, så är dessa tjänster mervärdesskattepliktiga i den sistnämnda staten. En förutsättning för detta är att detta bolag, som endast biträder arrangören, förfogar över sådana personella och tekniska resurser som utmärker ett fast driftställe.(24)

61. Emellertid avsåg denna dom – på vilken Polen i huvudsak grundar sin argumentation – det särskilda området för researrangörer som i vilket fall som helst omfattas av en mervärdesskatterättslig specialreglering (nuvarande artikel 306 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet). Redan av denna anledning kan denna dom inte utan vidare överföras på andra situationer.

62. För det andra avsåg domstolens slutsatser i nämnda mål ett dotterbolag som handlat *som mellanhand* för moderbolaget när det tillhandahållit tjänster till utomstående. En sådan konstellation föreligger emellertid inte i förevarande mål. LG Polen Produktion säljer inte TFT-monitorerna i LG Koreas namn. Det kan alltså inte vara tal om att dotterbolaget endast biträder moderbolaget.

63. För det tredje avsåg domen i målet DFDS det omvända förhållandet, nämligen platsen för moderbolagets eller dotterbolagets *tillhandahållande av tjänsten* och inte en utomstående parts mottagande av tjänsten. Även av denna anledning är det svårt att överföra synpunkterna från nämnda mål. Omständigheten att det är fråga om ett dotterbolag som endast biträder moderbolaget föreligger inte i förevarande mål. Domen i målet DFDS präglades av frågan vem som vid beaktande av den ekonomiska verkligheten *tillhandahåller* (och inte mottar) resetjänsterna.

64. För det fjärde var de faktiska omständigheterna i målet DFDS – vilket kommissionen helt riktigt påpekat – präglade av den särskilda risken för missbruk av tjänster och det faktum att ett undantag från mervärdesskatt blev tillämpligt beroende på var platsen för tjänstens tillhandahållande var belägen. Som jag redan påpekat ovan påförs mervärdesskatt i förevarande fall emellertid i slutändan ändå vid leveransen av varorna (monitorer), varvid tjänsten endast utgör ett föregående led. Det föreligger därför inte en risk för sådant missbruk i förevarande mål.

65. Avslutningsvis kan jag dessutom konstatera att domstolen redan har distanserat sig från domen i målet DFDS och klargjort att även ett helägt dotterbolag är en juridisk person som beskattas fristående.(25) För övrigt bidrar det även – såsom jag redan visat i punkt 43 ovan – till rättssäkerheten för den person som är skyldig att betala mervärdesskatt, om en i rättsligt hänseende självständig juridisk person inte samtidigt kan utgöra en annan självständig persons fasta etableringsställe.

66. Mot denna bakgrund kan man av domstolens avgörande i målet DFDS inte dra några slutsatser för förevarande mål.

4. **Resultat i denna del**

67. Följaktligen kan ett dotterbolag inte anses som ett fast etableringsställe (i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet) till moderbolaget. Det skulle möjligen kunna förhålla sig annorlunda om den avtalsmodell som köparen valt strider mot förbudet mot förfarandemissbruk. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva denna fråga. Det är dock ingenting som tyder på detta i de uppgifter avseende de faktiska omständigheterna som redovisats för domstolen i förevarande mål.

D. **Alternativ prövning: Tjänsteleverantörens kontrollskyldighet**

68. Om det ändå vore fråga om förfarandemissbruk (i detta fall av LG Korea) uppkommer frågan vilka kontroller tillhandahållaren av tjänsten (i detta fall Dong Yang) är skyldig att genomföra för att kunna bedöma huruvida dennes avtalspart gör sig skyldig till förfarandemissbruk. Det skulle innebära att ett självständigt bolag ska betraktas som ett fast etableringsställe till ett annat självständigt bolag.

69. Det finns vissa indikationer på detta i bestämmelserna i artikel 21 och artikel 22 i genomförandeförordningen. Enligt artikel 22.1 i genomförandeförordningen ska tillhandahållaren, för att bestämma köparens fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahållits, undersöka den tillhandahållna tjänstens art och användning.

70. Emellertid ska artikel 22 i genomförandeförordningen läsas i förening med artikel 21 i genomförandeförordningen. Artikel 21 i nämnda förordning avser dock en situation då en beskattningsbar person är etablerad i ett land och har ett fast etableringsställe i ett annat land. Föremålet för dessa bestämmelser är således osäkerheten angående *till vilken känd plats där en beskattningsbar person är etablerad* tjänsten tillhandhålls (till ett fast driftställe eller till huvudsätet).

71. I förevarande mål är dock frågan huruvida en annan (som till sin yttre rättsliga form är en självständig) beskattningsbar person kan anses som ett fast etableringsställe till den första beskattningsbara personen. Det är alltså oklart *huruvida* det över huvud taget finns ett fast etableringsställe. Detta fall omfattas inte av bestämmelserna i genomförandeförordningen. Av denna anledning inriktar sig artikel 22.1 i genomförandeförordningen inte heller på de bolagsrättsliga förhållandena mellan företag på köparsidan, utan endast på avtalsförhållandena mellan tillhandahållare och köpare. Det förklarar också varför till exempel kontrakt och orderblankett omnämns, medan utdrag från handelsregister och liknande däremot inte omnämns. Följaktligen är artikel 21 och följande artiklar i genomförandeförordningen inte relevanta i detta avseende i förevarande mål.

72. Oberoende av detta kan man dock av en beskattningsbar person – som endast ombesörjer skatteuppbörden för statens räkning, såsom följer av domstolens fasta praxis⁽²⁶⁾ – kräva en viss omsorgsplikt⁽²⁷⁾ om än endast i viss utsträckning. Om det finns *uppgifter som ger fog för misstanke* om skatteundandragande eller missbruk kan det till exempel förväntas av en beskattningsbar person att denne ser till att skaffa sig vissa ytterligare upplysningar om leverantören eller tillhandahållaren för att säkerställa tillförlitligheten hos denna person.⁽²⁸⁾ Detsamma gäller – se skäl 20 i genomförandeförordningen – för att fastställa var köparen är etablerad.

73. Generaladvokaten Wahl har i detta sammanhang helt riktigt betonat att

skattemyndigheterna, även om det finns uppgifter som ger fog för misstanke om skatteundandragande eller missbruk, inte kan kräva att den beskattningsbara personen ska genomföra komplexa och långtgående kontroller, och därigenom i själva verket övervältra sitt kontrollansvar på denna person.(29)

74. Av detta följer med nödvändighet att man inte heller kan begära det omöjliga av Dong Yang. Det är emellertid subjektivt omöjligt för Dong Yang att kontrollera avtalsförhållanden – som bolaget inte har insyn i – mellan sin avtalspart och dennes (för Dong Yang eventuellt okända) dotterbolag. En sådan kontroll- eller efterforskningsskyldighet skulle gå utöver den grad av tillbörlig aktsamhet som rimligen kan krävas av bolaget. Alla parter gör således helt rätt i att utgå från att Dong Yang inte var skyldigt att analysera dessa avtal.

75. I avsaknad av motstridiga uppgifter är det helt och hållet godtagbart att den ena avtalsparten litar på en skriftlig försäkran från den andra avtalsparten om att denne inte har ett fast etableringsställe i landet (i detta fall i Polen). Detta gäller i än högre grad eftersom den polska lagstiftningen(30) försvårar för koreanska företag att bedriva verksamhet med fasta etableringsställen, vilket innebär att det inte finns skäl att betvivla den andra avtalspartens uppgifter.

76. Omständigheten att ett dotterbolag är involverat i kontraktets genomförande kan i alla händelser i förevarande situation, där det är fråga om arbetsdelning i samband med produktionen av en vara som ägs av den andra avtalsparten, inte heller utlösa en mer långtgående efterforskningsskyldighet. Detta gäller desto mer då ett självständigt dotterbolag i princip inte kan utgöra ett fast etableringsställe till moderbolaget (se utförligt om detta ovan punkt 37 och följande punkter).

77. Mot denna bakgrund kan man visserligen av den beskattningsbara personen kräva en grad av tillbörlig aktsamhet när det gäller att fastställa den korrekta platsen för tillhandahållande. Det omfattar dock inte efterforskningar och kontroll av avtalsförhållanden – som den beskattningsbara personen inte har insyn i – mellan dennes avtalspart och avtalspartens dotterbolag.

VI. Förslag till avgörande

78. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (vojvodskapsförvaltningsdomstol i Wrocław, Polen) på följande sätt:

1. Ett bolags (från ett tredjeland) dotterbolag är i princip inte dess fasta etableringsställe i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i direktiv 2006/112/EG och artikel 11.1 i genomförandeförordningen (EU) nr 282/2011.
2. Det skulle möjligen kunna förhålla sig annorlunda om den avtalsmodell som tjänsteköparen valt strider mot förbudet mot förfarandemissbruk. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva denna fråga.
3. Direktiv 2006/112/EG kräver en grad av tillbörlig aktsamhet av den beskattningsbara personen när det gäller att fastställa den korrekta platsen för tillhandahållande. Det omfattar dock inte efterforskningar och kontroll av avtalsförhållanden – som den beskattningsbara personen inte har insyn i – mellan dennes avtalspart och avtalspartens dotterbolag.

- 2 Dom av den 20 februari 1997 (C?260/95, EU:C:1997:77, punkt 26).
- 3 Dom av den 25 oktober 2012 (C?318/11 och C?319/11, EU:C:2012:666, punkt 47 och följande punkter).
- 4 Dom av den 16 oktober 2014 (C?605/12, EU:C:2014:2298).
- 5 EUT L 347, 2006, s. 1.
- 6 I den lydelse som i förevarande fall är tillämplig av artikel 2.1 i rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11).
- 7 EUT L 77, 2011, s. 1.
- 8 EUT L 127, 2011, s. 6.
- 9 Se artikel 7.11 första stycket jämförd med artikel 7.13 och bilaga 7-A-2 (EUT L 127, 2011, s. 1201 f.) i avtalet.
- 10 Dom av den 20 februari 1997 (C?260/95, EU:C:1997:77).
- 11 Uttryckligen enligt *H. Stadie*, UStG, 3:e utgåvan 2015, § 3a punkt 32 i slutet.
- 12 Se exempelvis dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 22), dom av den 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

Se även mitt förslag till avgörande i målet Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).
- 13 Se även mitt förslag till avgörande i målet Aviva (C?605/15, EU:C:2017:150, punkt 38 och följande punkter).
- 14 (C?605/12, EU:C:2014:340, punkterna 29, 30 och 36).
- 15 Dom av den 16 oktober 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 55).
- 16 Förslag till rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (Omarbetning) KOM/2009/672 slutlig av den 17 december 2009, s. 3.
- 17 Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 67 och följande punkter).
- 18 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl. (C?251/16, EU:C:2017:881, punkt 31) som hänvisar till dom av den 15 oktober 2009, Audiolum m.fl. (C?101/08, EU:C:2009:626, punkt 50).
- 19 Detta framgår uttryckligen av dom av den 22 februari 2018, T-2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punkt 43), dom av den 20 juni 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punkt 42), dom av den 7 oktober 2010, Loyalty Management UK (C?53/09 och C?55/09, EU:C:2010:590, punkt 39), och dom av den 28 juni 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397, punkt 43).

Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 27 mars 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 38 och följande punkter) med avseende på om det är fråga om en enda tjänst eller ej.

20 Vad gäller kravet att mervärdesskatten ska anges separat på fakturan för att rätten till avdrag för mervärdesskatt ska kunna utövas, se dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkterna 42 och 43), och mitt förslag till avgörande i målet Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 34 och följande punkter).

21 Se, exempelvis, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), dom av den 16 oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), liksom dom av den 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

22 Dom av den 20 februari 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

23 Dom av den 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punkt 26).

24 Se dom av den 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punkt 29).

25 Dom av den 25 oktober 2012, Daimler (C-318/11 och C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 48).

26 Se, exempelvis, dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 22), dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

Se även mitt förslag till avgörande i målet Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).

27 Se i detta avseende domstolens praxis rörande bedrägerier: dom av den 25 oktober 2018, Božićević Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punkt 46 – rimligen), dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53 – rimligen), och dom av den 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 59 – rimligen).

28 Dom av den 18 maj 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 39), dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 52), och dom av den 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60).

29 Förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i de förenade målen Finanzamt Neuss och Butin (C-374/16 och C-375/16, EU:C:2017:515, punkt 61). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 62), och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 61 och följande punkter).

30 Artikel 13.3 i Ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej (lagen om näringsfrihet) av den 2 juli 2004.