



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 14 ноември 2019 година¹

Дело C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.
срещу
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

(Преюдициално запитване, отправено от Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
(Вроцлавски областен административен съд, Полша))

„Преюдициално запитване — Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Доставка на услуги — Място на доставка на услуги — Понятие „постоянен обект“ по смисъла на член 44 от Директива 2006/112/ЕО за ДДС — Дъщерно дружество (със седалище в държава членка) на дружество майка със седалище в трета държава“

I. Въведение

1. С това преюдициално запитване Съдът е сезиран с въпроса къде според правото в областта на ДДС се намира мястото на доставка на услуги. Това място определя коя държава има правомощие за данъчно облагане.
2. Преюдициалното запитване е отправено във връзка с обстоятелството, че корейско дружество е възложило на полско дружество доставката на монтажни услуги. Тъй като тази поръчка е изпълнена с участието на полското дъщерно предприятие на корейския клиент, е спорно дали услугата е предоставена на корейския клиент или на полското дъщерно предприятие като постоянен обект на клиента. Ако е налице вторият случай, мястото на доставка ще е в Полша, и ще бъде начислен ДДС в Полша, който впоследствие изпълнителят ще трябва да събере и плати. Това не е направено.
3. В това отношение следва да се отбележи, че в случая „само“ става въпрос за правилното третиране от гледна точка на правото в областта на ДДС, а не за размера на (полските) данъчни приходи. Ако услугите бяха предоставени на постоянен обект в Полша, тогава безспорно корейският клиент щеше да може да предприеме съответно приспадане на този ДДС. По-конкретно, произведените стоки са продавани, подлежащи на облагане, от Полша на европейския пазар. Така или иначе ДДС не би довел нито до облагане на корейския клиент, нито до увеличаване на полските данъчни приходи.

¹ Език на оригиналния текст: немски.

4. Въпреки това въпросът е релевантен, тъй като в зависимост от обстоятелството дали дъщерно дружество може да се разглежда като постоянен обект на дружеството майка или не, изпълнителят дължи или не дължи ДДС в Полша. За него този въпрос може да има екзистенциално значение, в случай че не успее впоследствие да събере данъка върху оборота от своя договорен партньор.

5. Наистина в миналото Съдът вече многократно се е произнасял по въпроса кога е налице постоянен обект по смисъла на правото в областта на ДДС. Не може да бъде открито обаче недвусмислено становище относно преценката на дадено дъщерно дружество като постоянен обект на дружеството майка. Всъщност в решение DFDS² първоначално Съдът е склонен да разглежда и дъщерно дружество като постоянен обект. В решение Daimler³ обаче той се дистанцира отново от това схващане. Накрая, в решение Welmooy⁴ той се е въздържал от отговор. Сега Съдът трябва еднозначно да изясни този въпрос.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

6. Относителната към настоящия случай правна уредба на Съюза се съдържа в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност⁵ (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

7. Член 44 от Директивата за ДДС⁶ предвижда:

„Мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживееие на данъчнозадълженото лице, което получава такива услуги“.

8. Член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „Регламентът за изпълнение“)⁷ определя следното относно тълкуването на член 44, второ изречение от Директивата за ДДС:

„За прилагането на член 44 от Директива 2006/112/ЕО „постоянен обект“ е всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност по член 10 от настоящия регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект“.

2 Решение от 20 февруари 1997 г. (C-260/95, EU:C:1997:77, т. 26).

3 Решение от 25 октомври 2012 г. (C-318/11 и C-319/11, EU:C:2012:666, т. 47 и сл.).

4 Решение от 16 октомври 2014 г. (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

6 В приложимата към обстоятелствата по главното производство редакция на член 2, точка 1 от Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11).

7 ОВ L 77, 2011 г., стр. 1.

9. Член 21 от Регламента за изпълнение съдържа следното уточнение относно отношението на облагането в мястото на установяване или в мястото на постоянен обект на данъчнозадълженото лице:

„Когато дадена доставка на услуги към данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице, считано за данъчнозадължено лице, попада в обхвата на член 44 от Директива 2006/112/ЕО, и данъчнозадълженото лице е установено в повече от една държава, тази доставка на услуги се облага в държавата, в която посоченото данъчнозадължено лице е установило мястото на стопанската си дейност.

При все това когато услугата се доставя на постоянен обект на данъчнозадължено лице, който се намира в място, различно от това, където получателят е установил мястото на стопанската си дейност, тази доставка се облага в мястото на постоянния обект, който получава услугата и я ползва за собствените си нужди [...]“.

10. Член 22, параграф 1 от Регламента за изпълнение описва задълженията на доставчика при определянето на мястото на доставка на услуги:

„С оглед да се определи постоянният обект на получателя, на който се предоставя услугата, доставчикът разглежда естеството и използването на предоставената услуга.

В случай че естеството и използването на предоставените услуги не му позволяват да установи постоянния обект, на който са предоставени услугите, определяйки този постоянен обект, доставчикът обръща особено внимание на това дали в договора, във формуляра за поръчка и от идентификационния номер по ДДС, предоставен от държавата членка на получателя и съобщен му от получателя, постоянният обект се определя като получател на услугите и дали постоянният обект е субектът, който плаща за услугите.

Когато постоянният обект на получателя, на когото са предоставени услугите, не може да бъде определен по смисъла на първата и втората алинея от настоящия параграф или когато услуги, попадащи в обхвата на член 44 от Директива 2006/112/ЕО, са доставени на данъчнозадължено лице по силата на договор, обхващащ една или повече услуги, предназначени за използване по неустановим и количествено неизмерим начин, доставчикът на услуги може с пълно основание да счита, че услугите са доставени там, където получателят е установил стопанската си дейност“.

Б. Полското право

11. Член 44 от Директивата за ДДС е транспониран в Полша с член 28b, параграфи 1 и 2 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г., съгласно който в случаите, когато услугите се доставят на постоянен обект на данъчнозадължено лице, който се намира на място, различно от неговото място на установяване или на постоянен адрес, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект.

12. Член 13, параграф 3 от Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (Закон за свободното упражняване на стопанска дейност) от 2 юли 2004 г. предвижда, че освен ако в международно споразумение не е предвидено друго, чуждестранните лица, различни от посочените в параграфи 1—2а, имат право да започнат и да извършват стопанска дейност само под формата на дружество — командитно, командитно с акции, с ограничена отговорност и акционерно.

13. Друга подобна разпоредба не следва от Споразумението за свободна търговия между Европейския съюз и неговите държави членки, от една страна, и Република Корея, от друга страна⁸. В него Република Полша предоставя достъп до пазара само на корейски предприятия, които са учредени като дъщерно дружество във формата на конкретно посочените видове дружества⁹.

III. Спорът в главното производство

14. На 27 октомври 2010 г. Dong Yang Electronics sp. z o.o. — жалбоподателят в главното производство — (наричано по-нататък „Dong Yang“), установено в Полша, сключва с дружеството LG Display Co. Ltd. (Корея) (наричано по-нататък „LG Корея“), установено в Република Корея, договор за доставка на услуги, изразяващи се в монтаж на печатни платки от определени материали (сглобки, съставни части), които са собственост на LG Корея.

15. LG Display Polska sp. z o.o. (наричано по-нататък „LG Полша Производство“) — дъщерно дружество на LG Корея — предава тези материали на LG Dong Yang. След извършване на монтажа LG Полша Производство предава на Dong Yang и обработените печатни платки. Докато Dong Yang уговаря общото количество на необходимия материал с LG Корея, то получава информация за необходимото ежедневно количество от LG Полша Производство.

16. Релевантните в случая отношения в рамките на „групата LG“, които не са били известни на Dong Yang, са следните.

17. Въз основа на задължения по договор с LG Корея LG Полша Производство сглобява готови модули TFT-LCD от части, които са собственост на LG Корея. LG Полша Производство предоставя последващи услуги на LG Корея във връзка с държането на склад и логистиката на готовите изделия, които също са собственост на LG Корея. LG Корея препродава готовите модули на друго свързано с него посредством капиталово участие дъщерно дружество в Полша (наричано по-нататък „LG Полша Търговия“), което впоследствие търгува с тях на европейския пазар.

18. Дружеството LG Корея, което е регистрирано на територията на Полша за целите на ДДС и има представител пред данъчната администрация, уверява Dong Yang, че на територията на Полша не разполага с постоянен обект, не наема работници и служители, не притежава недвижимо имущество, нито пък технически съоръжения.

19. По тази причина през 2012 г. Dong Yang издава на LG Корея фактури за предоставените монтажни услуги, в които не е начислен ДДС. Вместо това те съдържат отбелязването: „данъчна основа член 28b, параграф 2 от Закона за ДДС“. На фактурите като получател е посочено LG Корея и това дружество ги заплаща.

20. Въпреки изложеното компетентният полски данъчен орган начислява ДДС на Dong Yang за разглежданите в случая услуги за 2012 г. Данъкът се определя по основната ставка в Полша, тъй като в действителност услугите са предоставени от Dong Yang не на мястото, където LG Корея е установено в Корея, а на мястото на неговия постоянен обект в Полша — LG Полша Производство.

⁸ ОВ L 127, 2011 г., стр. 6.

⁹ Вж. член 7.11, параграф 1 във връзка с член 7.13 и приложение 7-А-2 (ОВ L 127, 2011 г., стр. 1201 и сл.) от Споразумението.

21. Въз основа на договорните отношения между LG Корея и LG Полша Производство данъчният орган приема, че самото LG Корея е създало в Полша постоянен обект чрез „използване на стопанския потенциал“ на LG Полша Производство, създавайки посредством договори специален бизнес модел. Вместо да разчита на уверенията на LG Korea, Dong Yang е трябвало съгласно член 22, параграф 1 от Регламента за изпълнение да анализира използването на предоставените от него услуги. По този начин е можело да разбере, че истинският получател на доставяните от него услуги е LG Полша Производство.

22. В жалбата си Dong Yang иска актовете за установяване на данъчни задължения да бъдат отменени. Според него не са налице условията за наличието на постоянен обект по смисъла на член 44 от Директивата за ДДС и член 11, параграф 1 от Регламента за изпълнение.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

23. С определение от 6 юни 2018 г. на основание член 267 ДФЕС Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Вроцлавски областен административен съд, Полша) отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Позволява ли самото притежаване на дъщерно дружество на територията на Полша от дружество, установено извън територията на Европейския съюз, да се направи изводът, че е налице постоянен обект в Полша по смисъла на член 44 от Директива за ДДС и член 11, параграф 1 от Регламента за изпълнение?
2. При отрицателен отговор на първия въпрос, дължно ли е трето лице да анализира договорните отношения между дружеството, установено извън територията на Европейския съюз, и дъщерното дружество, за да определи дали първото от тях разполага с постоянен обект в Полша?“.

24. В производството пред съда Dong Yang, полската данъчна администрация, Република Полша, Обединеното кралство и Комисията представят писмени становища и взимат участие в съдебното заседание на 5 септември 2019 г.

V. Правен анализ

A. Тълкуване на преюдициалните въпроси

25. Първо трябва да бъде прецизиран въпросът на запитващата юрисдикция.

26. Предмет на първия въпрос е изключително само дали единствено обстоятелството, че дружество майка от трета държава има полско дъщерно дружество (в случая на LG Полша Производство), означава, че то — дружеството майка от Корея — има постоянен обект в Полша по смисъла на член 44 от Директивата за ДДС.

27. От акта за преюдициално запитване обаче е видно, че при отрицателен отговор на въпроса запитващата юрисдикция иска също така да знае кои други критерии следва да са релевантни, за да се определи дали дадено дъщерно дружество (LG Полша Производство) представлява постоянен обект на дружеството майка (LG Корея). Задължение за проверка на посочените във втория преюдициален въпрос договорни отношения съществувало по-конкретно само ако те са релевантни за преценката дали е налице постоянен обект. Освен това в началото на мотивите на преюдициалните въпроси запитващата юрисдикция изрично посочва, че за нея има значение тълкуването на член 44 от Директивата за ДДС с цел да определи мястото на доставка на услугите от Dong Yang за LG Корея.

28. В заключение, с двата си въпроса запитващата юрисдикция, от една страна, иска да установи дали дадено дъщерно дружество като такова вече обосновава наличието на постоянен обект на дружеството майка, което го притежава (по този въпрос вж. по-долу точка Б). От друга страна, запитващата юрисдикция иска да установи дали — при отрицателен отговор на първия въпрос — има други критерии, при наличието на които дадено дъщерно дружество следва да се разглежда като постоянен обект на дружеството майка, което го притежава (по този въпрос вж. по-долу точка В). Освен това, ако има такива критерии, за запитващата юрисдикция възниква въпросът какво следва да провери доставчикът, за да установи дали дадено дъщерно дружество представлява такъв постоянен обект (по този въпрос вж. по-долу точка Г).

Б. Дъщерното дружество като постоянен обект на дружеството майка?

29. Още от текста на Директивата за ДДС следва, че контролирано, но юридически самостоятелно дъщерно дружество не може едновременно да се разглежда като постоянен обект на своето дружество майка. В член 44 от Директивата за ДДС става дума именно за *дадено* данъчнозадължено лице, което е установило стопанската си дейност на едно място и има постоянен обект на друго място. Дружеството майка и дъщерното дружество обаче не са едно данъчнозадължено лице, а две данъчнозадължени лица.

30. Всъщност член 11 от Директивата за ДДС позволява на държавите членки при определени обстоятелства „да разглежда(т) като едно данъчнозадължено лице“ няколко данъчнозадължени лица, които са тясно обвързани едно с друго (така наречената „ДДС група“). Тази възможност обаче е ограничена до територията на съответната държава членка („лица, установени на територията на тази държава членка“). Тъй като LG Корея безспорно е установено в Южна Корея, изначално се изключва наличието на ДДС група с неговото дъщерно дружество в Полша.

31. Другите материалноправни критерии на член 44 от Директивата за ДДС, които са посочени по-подробно в член 11, параграф 1 от Регламента за изпълнение, също не водят до заключението, че корпоративните връзки с друго данъчнозадължено лице сами по себе вече могат да обосноват наличието на постоянен обект на дружеството майка.

32. Член 11, параграф 1 от Регламента за изпълнение споменава в това отношение критерии като достатъчно постоянство на обекта и структура, която му позволява да получава и ползва услуги. Това са все критерии, които не се характеризират с корпоративни връзки и следователно могат да се отнасят единствено до постоянния обект на *дадено* данъчнозадължено лице, което е установено на друго място.

33. Ето защо член 11, параграф 1 от Регламента за изпълнение дава отговор само на въпроса дали съществуващата инфраструктура на дадено данъчнозадължено лице на място, различно от неговото място на установяване, вече е достатъчна, за да се обоснове наличие на постоянен обект. Противно на становището на Република Полша, член 11, параграф 1 от Регламента за изпълнение няма значение за въпроса, който трябва да бъде разрешен в случая, дали инфраструктурата на *друго* данъчнозадължено лице (следователно неговото място на установяване) може да обоснове и наличието на постоянен обект на *различно от него* данъчнозадължено лице.

34. Следователно на първия въпрос — в съответствие със становището на Комисията — може да се отговори с ясно „не“: от самото обстоятелство, че дружество от трета държава има дъщерно дружество в държава членка, не следва, че това дъщерно дружество е постоянен обект в тази държава членка по смисъла на член 44, второ изречение от Директивата за ДДС.

В. Критериите за постоянен обект на дружеството майка, който се опосредява от дъщерно дружество?

35. Трябва обаче да се изясни дали има критерии, според които по изключение дъщерно дружество също участва в структурата на групата от дружества по такъв начин, че да се разглежда не само като независимо данъчнозадължено лице, но едновременно и като постоянен обект на дружеството майка по смисъла на член 44 от Директивата за ДДС.

36. В това отношение съществуват основни опасения (по този въпрос вж. по-долу точка 1), така че в най-добрия случай при установяване на злоупотреба е възможна друга преценка (по този въпрос вж. по-долу точка 2). Този извод не се изключва и от решението на Съда по дело DFDS¹⁰ (по този въпрос вж. по-долу точка 3).

1. Принципни възражения

37. Съществуват принципни възражения относно възможността мястото на установяване на дадено дъщерно дружество да бъде считано за постоянен обект на дружеството майка. „Правната фигура“ на постоянния обект е свързана с обстоятелството, че на данъчнозадължено лице се признава определено „поведение“ на обект. Ако обаче обектът е самостоятелен от правна гледна точка и следователно е и самостоятелно данъчнозадължено лице, има основателна причина да се изключи като цяло причисляване към друг правен субект.

38. Следователно, както вече споменах (вж. т. 29), текстът на член 44 от Директивата за ДДС във връзка с член 11, параграф 1 от Регламента за изпълнение също изключва схващането, че инфраструктурата на друго данъчнозадължено лице (следователно и на неговото място на установяване) може да се разглежда и като постоянен обект на друго данъчнозадължено лице. Съответно се твърди също, че самостоятелно от правна гледна точка юридическо лице — например дъщерно дружество — „не може едновременно да бъде и постоянен обект на друго юридическо лице“¹¹.

39. Освен това посоченото би довело до противоречие с разпоредбите относно самоначисляването (член 196 от Директивата за ДДС) и така наречената ДДС група (член 11 от Директивата за ДДС).

40. Това става видно, когато контролирано местно дъщерно сключва гражданскоправни договори с чуждестранно дружество, които се изпълняват и облагат с данък на мястото, където е установено дъщерното дружество. Всъщност, ако дъщерното дружество трябва да се разглежда като постоянен обект на дружеството майка, тогава съгласно член 196 от Директивата за ДДС данъкът върху добавената стойност няма да се дължи от местното дъщерно дружество, а от дружеството майка. Същото би било приложимо и ако дружеството майка — както е в случая — е установено в трета държава.

41. Самоначисляването, което се извършва от клиента съгласно член 196 от Директивата за ДДС, служи обаче и за опростяване на събирането на данъци от държавата, в която е установен клиентът. В случая обаче това няма да е дружеството майка. Освен това, тъй като не е задължително дружеството майка непременно да е информирано за всички правни сделки на дадено самостоятелно юридическо лице — дори и да е дъщерно дружество — това заключение

10 Решение от 20 февруари 1997 г. (C-260/95, EU:C:1997:77).

11 В този смисъл вж. изрично *Stadie*, H. UStG, 3. ed., 2015, § 3a, pt. 32 in fine.

изглежда странно. Дружеството майка би дължало против волята си ДДС за сделки, които са му неизвестни и за които не е получило насрещната престация. Това изобщо няма да е съвместимо с функцията на данъчнозадълженото лице, която се състои в събиране на данъка за сметка на държавата¹².

42. Също така това действие — обратно начисляване на данъчни задължения на „тясно обвързани“ дружества — е предвидено само в член 11 от Директивата за ДДС. В това отношение би било налице и противоречие с изричната логика на член 11 от Директивата за ДДС, който допуска, при наличие на основателни причини, обединяване в група на няколко самостоятелни от правна гледна точка лица¹³ само на територията на държава членка — съответно не с предприятие от други държави членки или трети държави.

43. В заключението си по делото *Welmory*¹⁴ вече подчертах първостепенното значение на правната сигурност за доставчика при определяне на данъчните му задължения и въз основа на това направих извода, че едно самостоятелно от правна гледна точка юридическо лице не може едновременно да бъде и постоянен обект на друго юридическо лице. Съдът подчертава този аспект на правната сигурност и в решението по това дело¹⁵. Същото се отнася и за правната сигурност на клиента, който трябва да знае дали той или неговото дъщерно дружество, съответно дружество майка (вж. член 196 от Директивата за ДДС) дължи ДДС.

44. Освен това следва да се има предвид обяснителният меморандум на проекта на Регламента за изпълнение (ЕС) № 282/2011, съгласно който „е от значение доставчикът да може да установи с точност мястото, където се намира получателят“¹⁶. Той обаче може да го направи само ако може да изключи, че мястото, където е установено дъщерно дружество, може също да се счита за постоянен обект на друго данъчнозадължено лице. Правният статут на независимо дружество — в случая дружество с ограничена отговорност (sp. z o.o.) — може да се установи сравнително лесно.

45. Също така следва да се отбележи, че отвън — тоест в случая чрез *Dong Yang* — не винаги може ясно да се разбере кой упражнява контрол върху дадено дъщерно дружество. В настоящия случай — според изявленията на *Dong Yang* в писмените становища и в съдебното заседание — 20 % от LG Полша Производство очевидно са собственост и на още едно трето предприятие. Ако тези 20 % са свързани с блокиращо малцинство, не може например да става дума за контролирано дъщерно дружество.

46. Следователно в заключение дадено самостоятелно дъщерно дружество не може да се разглежда като постоянен обект на дружеството майка.

2. Изключение поради забраната на злоупотребата?

47. Противното може да важи евентуално когато избраните договорни отношения (в случая отношенията между LG Корея и *Dong Yang*) представляват злоупотреба.

¹² Вж. само решения от 8 май 2019 г., *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, т. 22), от 23 ноември 2017 г., *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, т. 23), от 21 февруари 2008 г., *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21), и от 20 октомври 1993 г., *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25).

Вж. по този въпрос и заключението ми по дело *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, т. 21).

¹³ Вж. също заключението ми по дело *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, т. 38 и сл.).

¹⁴ C-605/12, EU:C:2014:340, т. 29, 30 и 36.

¹⁵ Решение от 16 октомври 2014 г., *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 55).

¹⁶ Предложение за регламент на Съвета за определяне на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (Преработен) COM/2009/672 окончателен от 17 декември 2009 г., стр. 3.

48. Принципът за забрана на злоупотребата, както се прилага в областта на ДДС от съдебната практика, установена с решение *Halifax*¹⁷, е общ принцип на правото на Съюза¹⁸.

49. Следователно този принцип би могъл да се приложи и в настоящия случай. В конкретния случай обаче в съответствие с мнението на Комисията може сравнително очевидно да се отрече наличието на злоупотреба от страна на LG Корея поради прякото възлагане на Dong Yang (вместо например възлагане посредством LG Полша Производство).

50. От една страна, Dong Yang предоставя услугите не само формално на LG Korea, а всъщност на LG Полша Производство. Дори при отчитане на действителното икономическо положение (така наречения икономически подход), което представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС¹⁹, в случая не може да се приеме обратното.

51. Дружеството LG Полша Производство не е било нито договорен партньор на Dong Yang, нито собственик на обработените стоки, нито пък самото то ги е използвало (тоест продавало). Напротив, LG Корея е продавало готовите стоки на LG Полша Търговия. В това отношение не може — в съответствие със становището на Обединеното кралство в съдебното заседание — да се твърди, че LG Полша Производство е ползвало услугите на Dong Yang. Както Dong Yang, така и LG Полша Производство са работили съвместно като „доставчици“ и са сътрудничили на LG Корея в производствен процес, основан на разпределянето на работата. LG Корея е използвало услугите на двете дружества, като е продавало готовите стоки на LG Полша Търговия.

52. От друга страна, дори да се приеме, че Dong Yang действително е предоставило услугите на LG Полша Производство, това не би оказало никакво влияние върху размера на полските данъчни приходи и размера на дължимия от LG Полша Производство ДДС. В този случай LG Полша Производство би имало право на съответно приспадане на ДДС от датата на издаване на фактурата²⁰.

53. Дори да се приеме наличието на постоянен обект на LG Корея на територията на Полша посредством дъщерното дружество LG Полша Производство, това не променя направените изводи. В такъв случай LG Корея би имало право на приспадане на ДДС в Полша и следователно в резултат на това също няма да подлежи на облагане с ДДС в Полша. И за двата възгледа нито Република Полша, нито данъчната администрация успяха да разяснят кое облагане с ДДС е избегнато чрез злоупотреба.

54. Република Полша се аргументира главно с обстоятелството, че създаването на стойност се осъществява в Полша и следователно трябва да бъде обложена с данък в Полша. Въпросът дали това твърдение изобщо е вярно, може да не се разглежда в настоящия случай (например при производството на стоки и последваща освободена от ДДС вътреобщностна доставка съгласно член 138 от Директивата за ДДС това твърдение не е вярно, тъй като в този случай се прилага принципът на държавата на местоназначение, така че създаването на стойност се осъществява в едната държава и се облага с данък в другата държава).

¹⁷ Решение от 21 февруари 2006 г., *Halifax* и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 67 и сл.).

¹⁸ Вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2017 г., *Cussens* и др. (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 31), при позоваване на решение от 15 октомври 2009 г., *Audiolux* и др. (C-101/08, EU:C:2009:626, т. 50).

¹⁹ В този смисъл вж. изрично решение от 22 февруари 2018 г., T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, т. 43), от 20 юни 2013 г., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 42), от 7 октомври 2010 г., *Loyalty Management UK* (C-53/09 и C-55/09, EU:C:2010:590, т. 39), и от 28 юни 2007 г., *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, т. 43).

Подобна е насоката и на решение от 27 март 2019 г., *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, т. 38 и сл.), при преценката на целостта на дадена доставка.

²⁰ Относно необходимостта от фактура с отделно посочване на ДДС за упражняване на правото на приспадане на ДДС вж. само решение от 12 април 2018 г., *Biosafe — Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, т. 42 и 43), и заключението ми по дело *Biosafe — Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, т. 34 и сл.).

55. Всъщност, доколкото услугите на Dong Yang са използвани в производство на продукти, които се продават в Полша, в резултат на това услугата на Dong Yang също се облага с данък на мястото на потребление на продуктите (на територията на Полша). Сумата, която е платена от LG Корея на Dong Yang, без да е начислен ДДС в Полша, е включена в цената на крайния продукт (в случая TFT монитора) и в крайна сметка подлежи на облагане с ДДС в Полша при продажбата на крайния продукт в Полша. По този начин Полша получава данъчния приход от създаването на стойност, което е осъществено от Dong Yang за LG Корея в Полша, в момента на доставката на TFT монитора в Полша. Фактът, че преди с оглед на правото в областта на ДДС мястото на изпълнение на доставката на услуги от Dong Yang се е намирало в Корея, е решение на законодателя на Съюза, който определя като място на доставка на услуги на друго предприятие мястото на неговото установяване.

56. В конкретния случай обаче това решение на законодателя на Съюза не е от значение за данъчните приходи в Полша, както правилно подчертава и Комисията. В това отношение при услуги, които се използват в производство на материални продукти, не е налице особен риск от злоупотреба от гледна точка на правото в областта на ДДС. Следователно става излишен и въпросът дали Dong Yang е трябвало по някакъв начин да признае насочена към злоупотреба конструкция на LG Корея.

57. Това показва наличието на съществена разлика спрямо случаи, при които услуги се използват в производство на материални продукти. Последните случаи вече са били предмет на разглеждане в практиката на Съда²¹. В случая е налице теоретична възможност чрез гражданскоправни конструкции да се намали размера на дължимия ДДС, какъвто опит очевидно е налице в решение DFDS²², макар и все още при старото правно положение.

58. Злоупотреба от страна на Dong Yang не може да бъде открита и поради това, че не е посочило и платило ДДС в Южна Корея. По отношение на приложимия в Южна Корея ДДС — в зависимост от правното положение в Южна Корея — може всъщност да се приеме, че LG Корея е информирало коректно договорния си партньор Dong Yang. Както е установено по време на съдебното заседание Dong Yang е получило уверение, че не трябва да плаща данък върху „вноса на тези услуги“ в Южна Корея. Не е изключено например съгласно южнокорейското право в областта на ДДС да се извършва самоначисляване от клиента, който е установен в Южна Корея, ако чуждестранно предприятие му предоставя услуги. Най-малкото това е предвидено в системата на данъка върху добавената стойност съгласно правото на Съюза за доставката на много услуги от чуждестранни предприятия на местни предприятия (вж. член 196 от Директивата за ДДС).

3. Изключението въз основа на решение DFDS?

59. Решението на Съда по дело DFDS би могло евентуално да изключва този извод. То може да бъде тълкувано в смисъл, че допуска възможността дадено дъщерно дружество, като лице, което просто оказва съдействие на дружеството майка, да обоснове постоянен обект на дружеството майка²³.

²¹ Вж. например решения от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), от 16 октомври 2014 г., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), и от 20 февруари 1997 г., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

²² Решение от 20 февруари 1997 г. (C-260/95, EU:C:1997:77).

²³ Решение от 20 февруари 1997 г., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, т. 26).

60. По това дело Съдът е постановил, че услуги, предоставяни за пътуващи от туроператор, установен в държава членка, с посредничеството на дружество, което упражнява дейност в друга държава членка, подлежат на облагане с ДДС в последната държава членка. Условието е това дружество, действащо като лице, което просто оказва съдействие на туроператора, да разполага с човешките и материални ресурси, които характеризират един постоянен обект²⁴.

61. Това решение обаче — на което Полша по същество се позовава — се отнася до специалната област на туроператорите, които така или иначе подлежат на специален режим на облагане с ДДС (понастоящем членове 306 и сл. от Директивата за ДДС). Само поради тази причина посоченото решение не може лесно да бъде отнесено към други случаи.

62. На второ място, отговорът на Съда в това производство се отнася до дъщерно дружество, което е предоставяло услуги на трети лица *в качеството на посредник* на дружеството майка. В случая обаче тези обстоятелства не са налице. LG Полша Производство не продава TFT мониторите от името на LG Корея. Не може да става дума за действие на лице, което оказва съдействие.

63. На трето място, решение DFDS се отнася до обратния случай на мястото на *доставката на услугите* от дружеството майка или дъщерното дружество, а не до получаването на услугата от трето лице. И поради тази причина заключенията изобщо не са относими. Позоваването на лице, което оказва съдействие и действа за дружеството майка, не е подходящо в настоящия случай. Решение DFDS се характеризира с въпроса кой при прилагане на икономически подход е *предоставил* (а не е получил) туристическите услуги.

64. На четвърто място, фактическата обстановка на решение DFDS — както правилно отбелязва Комисията — се характеризира с конкретните обстоятелства на риска от злоупотреба и с факта, че в зависимост от мястото на доставка на услугите се прилага или не освобождаване от данък. Както вече споменах по-горе, в крайна сметка обаче в случая ДДС се начислява при доставката на стоките (монитори), за които услугата е само предварителен етап. Следователно в настоящия случай такъв риск от злоупотреба не е имало.

65. Накрая, Съдът вече се дистанцира от решение DFDS и изяснява, че и изцяло притежавано дъщерно дружество е самостоятелно данъчнозадължено юридическо лице²⁵. Впрочем — както вече посочих в точка 43 — обстоятелството, че едно самостоятелно от правна гледна точка лице не може едновременно да бъде и постоянен обект на друго лице, също е в интерес на правната сигурност при определянето на лицето — платец на дължимия данък.

66. В резултат на посоченото от решението на Съда по дело DFDS не могат да бъдат направени изводи за настоящия случай.

4. Междинно заключение

67. Следователно дъщерно дружество не може да се разглежда като постоянен обект (по смисъла на член 44, второ изречение от Директивата за ДДС) на дружеството майка. Друго заключение евентуално е възможно, ако избраната от клиента договорна структура би нарушила забраната на злоупотреба. Тази преценка следва да бъде направена от запитващата юрисдикция. Въз основа на предоставените на Съда факти обаче в настоящия случай няма данни за това.

²⁴ Решение от 20 февруари 1997 г., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, т. 29).

²⁵ Решение от 25 октомври 2012 г., Daimler (C-318/11 и C-319/11, EU:C:2012:666, т. 48).

Г. При условията на евентуалност: задължения на доставчика на услугата за извършване на проверка

68. Ако обаче може да се приеме, че е налице случай на злоупотреба (в случая от страна на LG Корея), възниква въпросът какво трябва да провери доставчикът на услуги (в случая Dong Yang), за да прецени дали е налице злоупотреба от страна на неговия договорен партньор. Последницата от това би била, че дадено самостоятелно дружество следва да се разглежда като постоянен обект на друго самостоятелно дружество.

69. Членове 21 и 22 от Регламента за изпълнение биха могли да предоставят насоки за това. Съгласно член 22, параграф 1 от Регламента за изпълнение с оглед да се определи постоянният обект, на който се предоставя услугата, доставчикът разглежда естеството и използването на предоставената услуга.

70. Член 22 от Регламента за изпълнение обаче следва да се разглежда във връзка с член 21 от същия регламент. Член 21 от Регламента за изпълнение обаче набляга на обстоятелството, че едно данъчнозадължено лице е установено в една държава и има постоянен обект в друга държава. Следователно тези разпоредби се отнасят до несигурността по въпроса *на кое известно място на данъчнозадълженото лице* (на постоянен обект или на мястото на установяване) се предоставя услугата.

71. В настоящия случай обаче става въпрос за това дали второ (според външната форма самостоятелно от правна гледна точка) данъчнозадължено лице би могло да се разглежда като постоянен обект на първото данъчнозадължено лице. Следователно не е ясно *дали* изобщо е налице постоянен обект. Правната уредба в Регламента за изпълнение не обхваща този случай. Поради тази причина член 22, параграф 1 от Регламента за изпълнение не се отнася до корпоративни отношения между предприятия от страна на получателя, а само до договорни отношения на доставчика с получателя. Споменават се например договорът и формулярът за поръчка, но не и извлечения от търговския регистър и други подобни. В това отношение член 21 и сл. от Регламента за изпълнение не са релевантни в случая.

72. Отделно от това обаче от данъчнозадължено лице — което, както Съдът подчертава в постоянната си практика, само събира данъка за сметка на държавата²⁶ — може да се изисква спазването само на пропорционални задължения за полагане на грижа²⁷. Когато данъчнозадължено лице установи *конкретни данни*, които изглежда сочат към измама или злоупотреба, от него може например да се очаква да проучи допълнително доставчика си, за да се увери в неговата надеждност²⁸. Подобно условие се прилага — вж. само съображение 20 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 — за точното определяне на мястото на установяване на получателя.

²⁶ Вж. само решения от 8 май 2019 г., A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, т. 22), от 23 ноември 2017 г., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, т. 23), от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21), и от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25).

Вж. по този въпрос и заключението ми по дело Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, т. 21).

²⁷ Вж. по този въпрос практиката на Съда във връзка с измами: решения от 25 октомври 2018 г., Božičević Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, т. 46 — разумно), от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 53 — разумно), и от 21 юни 2012 г., Mahagében (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 59 — разумно).

²⁸ Решения от 18 май 2017 г., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, т. 39), от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 52), и от 21 юни 2012 г., Mahagében (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 60).

73. Както правилно посочва в тази връзка генералният адвокат Wahl, дори и когато данъчнозадължено лице установи *конкретни данни*, които сочат към измама или злоупотреба, данъчните органи не могат да наложат на данъчнозадълженото лице да предприеме сложни и широкообхватни проверки, като на практика прехвърлят собствените си контролни задължения върху данъчнозадълженото лице²⁹.

74. От това непременно следва, че при всички случаи от Dong Yang също не може да се изисква нещо, което е невъзможно. Проверката на недостъпни за него договорни отношения между неговия договорен партньор и дъщерното дружество на последния (което се предполага, че е неизвестно за него) е все пак субективно невъзможна за Dong Yang. Такова задължение за проверка, съответно разследване, би надхвърлило необходимата подходяща степен на грижа, която може разумно да се изисква от него. Всички страни правилно приемат, че Dong Yang не е трябвало да анализира тези договори.

75. Следователно при липса на доказателства за обратното единият договорен партньор може да се довери абсолютно на писмено уверение от другия договорен партньор, че не разполага с постоянен обект в страната (в случая Полша). Това важи в още по-голяма степен, доколкото полското право³⁰ затруднява дейността на предприятия от Корея посредством постоянен обект, така че няма разумна причина за съмнение в изявлението на договорния партньор.

76. При всички случаи фактът, че дъщерно дружество участва в изпълнението на договор, не може да предизвика допълнителни задължения за разследване, в настоящия случай на основание на разпределянето на работата производство на стока, собственост на договорния партньор. Това важи в още по-голяма степен, доколкото самостоятелно дъщерно дружество по принцип не представлява постоянен обект (по този въпрос вж. повече по-горе в т. 37 и сл.).

77. В резултат на това от данъчнозадълженото лице може всъщност да се изисква полагането на подходяща степен на грижа при определяне на съответното място на доставка. Това обаче не включва разследването и проверката на недостъпни за данъчнозадълженото лице договорни отношения между неговия договорен партньор и дъщерните дружества на последния.

²⁹ Заключение на генералния адвокат Wahl по свързани дела Finanzamt Neuss и Butin (C-374/16 и C-375/16, EU:C:2017:515, т. 61). В същия смисъл са решения от 31 януари 2013 г., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, т. 62), и от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 61 и сл.).

³⁰ Член 13, параграф 3 от Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (Закон за свободното упражняване на стопанска дейност) от 2 юли 2004 г.

VI. Заключение

78. Ето защо предлагам на Съда да отговори на въпросите на Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Вроцлавски областен административен съд, Полша), както следва:

- „1. Дъщерно дружество на дружество (от трета държава) по принцип не е постоянен обект на последното по смисъла на член 44, второ изречение от Директива 2006/112/ЕО и член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011.
2. Друг извод евентуално е възможен, ако избраната от клиента договорна структура би нарушила забраната на злоупотреба. Тази преценка следва да бъде направена от запитващата юрисдикция.
3. Директива 2006/112/ЕО изисква от данъчнозадълженото лице полагането на подходяща степен на грижа при определяне на съответното място на доставка. Това обаче не включва проучването и проверката на недостъпни за данъчнозадълженото лице договорни отношения между неговия договорен партньор и дъщерните му дружества“.