



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
JULIANE KOKOTT  
przedstawiona w dniu 14 listopada 2019 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-547/18**

**Dong Yang Electronics Sp. z o.o.  
przeciwko  
Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, Polska)

Odesłanie prejudycjalne – Prawo podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Usługi –  
Miejsce świadczenia usług – Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej  
w rozumieniu art. 44 dyrektywy 2006/112/WE – Spółka zależna (z siedzibą w państwie członkowskim)  
spółki dominującej z siedzibą w państwie trzecim

### I. Wprowadzenie

1. W postępowaniu z niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybunał ma zająć się kwestią, gdzie znajduje się miejsce świadczenia usług, na gruncie przepisów o podatku od wartości dodanej (VAT). Miejsce to jest decydujące dla określenia, któremu państwu przysługuje uprawnienie do opodatkowania.

2. Przyczyną złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest okoliczność zlecenia przez spółkę koreańską polskiemu przedsiębiorstwu świadczenia usług montażowych. Umowa ta została wykonana przy zaangażowaniu polskiej spółki zależnej koreańskiego podmiotu będącego zleceniodawcą, dlatego też kwestią sporną jest, czy usługa została wykonana na rzecz koreańskiego podmiotu zlecającego, czy też na rzecz polskiej spółki zależnej rozumianej jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej zleceniodawcy. Gdyby ta druga odpowiedź była właściwa, miejscem spełnienia świadczenia byłaby Polska i powstałby polski VAT, który zleceniobiorca musiałby wówczas pobrać i zapłacić. Takie czynności nie zostały dokonane.

3. Warto przy tym zauważyć, że niniejsza sprawa dotyczy „tylko” właściwego sposobu postępowania w zakresie VAT, a nie wysokości (polskich) wpływów podatkowych. Gdyby usługi były świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, koreański zleceniodawca bezspornie mógłby odpowiednio odliczyć VAT. Wyprodukowane towary zostały bowiem sprzedane z Polski na rynek europejski, co podlegało opodatkowaniu VAT. Tak czy inaczej, VAT nie obciążałby koreańskiego zleceniodawcy ani nie zwiększyłby polskich wpływów podatkowych.

<sup>1</sup> Język oryginału: niemiecki.

4. Niemniej jednak kwestia ta ma znaczenie, ponieważ istnienie obowiązku zleceniobiorcy do zapłaty VAT w Polsce zależy od tego, czy spółkę zależną można uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej. Kwestia ta może mieć dla zleceniobiorcy podstawowe znaczenie w sytuacji, gdy nie uda mu się w późniejszym terminie pobrać VAT od swojego kontrahenta.

5. Wprawdzie Trybunał w przeszłości wielokrotnie rozstrzygał już, kiedy mamy do czynienia ze stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów VAT, brak jest jednak w tych orzeczeniach jasnej wypowiedzi w kwestii możliwości potraktowania spółki zależnej jako stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej. W rozstrzygnięciu w sprawie DFDS<sup>2</sup> Trybunał początkowo skłaniał się najwyraźniej do uznania spółki zależnej za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Jednak w rozstrzygnięciu w sprawie Daimler<sup>3</sup> ponownie zdystansował się od takiej możliwości. W sprawie Welmory<sup>4</sup> ostatnio powstrzymał się od odpowiedzi. Obecnie Trybunał musi jednoznacznie wyjaśnić tę kwestię.

## II. Ramy prawne

### A. Prawo Unii

6. Unijne ramy prawne w tej sprawie tworzy dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>5</sup> (zwana dalej „dyrektywą VAT”).

7. Artykuł 44 dyrektywy VAT<sup>6</sup> stanowi:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

8. W odniesieniu do wykładni art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”)<sup>7</sup> stanowi:

„Na użytek stosowania art. 44 [dyrektywy VAT] »stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej« oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”.

2 Wyrok z dnia 20 lutego 1997 r. (C-260/95, EU:C:1997:77, pkt 26).

3 Wyrok z dnia 25 października 2012 r. (C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, pkt 47 i nast.).

4 Wyrok z dnia 16 października 2014 r. (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

6 W mającej tutaj zastosowanie wersji nadanej art. 2 pkt 1 dyrektywy 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11).

7 Dz.U. 2011, L 77, s. 1.

9. Artykuł 21 rozporządzenia wykonawczego zawiera następujące wyjaśnienie dotyczące związku między opodatkowaniem w siedzibie a opodatkowaniem w stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej podatnika:

„W przypadku gdy świadczenie usług na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem uznanej za podatnika jest objęte zakresem stosowania art. 44 [dyrektywy VAT], a dany podatnik prowadzi działalność gospodarczą w więcej niż jednym państwie, świadczenie takiej usługi podlega opodatkowaniu w państwie, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej.

Jeżeli jednak usługa świadczona jest na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, podlega ona opodatkowaniu w stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, które otrzymuje tę usługę i wykorzystuje ją do własnych potrzeb.

[...]”.

10. Artykuł 22 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego opisuje obowiązki usługodawcy przy określaniu miejsca świadczenia usług:

„Aby określić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy, na rzecz którego świadczona jest usługa, usługodawca analizuje charakter i zastosowanie świadczonej usługi.

W przypadku gdy charakter i zastosowanie świadczonej usługi nie pozwalają usługodawcy określić stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczona jest usługa, określając to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, analizuje on w szczególności, czy umowa, zamówienie i numer identyfikacyjny VAT przyznany przez państwo członkowskie usługobiorcy i przekazany usługodawcy przez usługobiorcę wskazują stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jako miejsce odbioru usługi i czy stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jest tożsame z podmiotem płacącym za usługę.

W przypadku, gdy na mocy akapitów pierwszego i drugiego niniejszego ustępu nie można określić stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy, na rzecz którego świadczona jest usługa, lub gdy usługi objęte art. 44 [dyrektywy VAT] są świadczone na rzecz podatnika w ramach umowy obejmującej co najmniej jedną usługę wykorzystywaną w sposób nieidentyfikowalny i niewymierny, usługodawca ma prawo stwierdzić, że usługi są świadczone na rzecz miejsca, w którym usługobiorca ma siedzibę działalności gospodarczej”.

## ***B. Prawo polskie***

11. Artykuł 44 dyrektywy VAT został transponowany do prawa polskiego przez art. 28b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym w przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

12. Artykuł 13 ust. 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej stanowi, że osoby zagraniczne inne niż wymienione w ust. 1–2a mają prawo do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej wyłącznie w formie spółki komandytowej, komandytowo-akcyjnej, z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjnej, o ile umowy międzynarodowe nie stanowią inaczej.

13. Żadne takie odmiennie postanowienie nie wynika z Umowy o wolnym handlu między Unią Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Korei, z drugiej strony<sup>8</sup>. Zgodnie z tą umową Rzeczpospolita Polska przyznała firmom koreańskim dostęp do rynku wyłącznie poprzez możliwość utworzenia spółki zależnej w formie jednego z wyszczególnionych typów spółek<sup>9</sup>.

### III. Postępowanie główne

14. Dong Yang Electronics sp. z o.o., strona skarżąca w postępowaniu głównym (dalej zwana „Dong Yang”), z siedzibą w Polsce, zawarła w dniu 27 października 2010 r. z LG Display Co. Ltd. (Korea) (zwaną dalej „LG Korea”), z siedzibą w Republice Korei, umowę o świadczenie usług w zakresie montażu płytek PCB z określonych materiałów (podzespołów, komponentów) będących własnością LG Korea.

15. Materiały te były wydawane Dong Yang przez LG Display Polska sp. z o.o. (zwaną dalej „LG Polska Produkcja”), spółkę zależną od LG Korea. Po zakończeniu montażu LG Polska Produkcja przekazywała Dong Yang przetworzone płytki PCB. Dong Yang uzgadniała z LG Korea łączną ilość wymaganego materiału, natomiast informację o dziennym zapotrzebowaniu otrzymywała od LG Polska Produkcja.

16. Istotne dla niniejszej sprawy okoliczności dotyczące „Grupy LG”, które nie były znane Dong Yang, przedstawiają się w opisany niżej sposób.

17. LG Polska Produkcja w wykonaniu swoich zobowiązań umownych w stosunku do LG Korea montowała z komponentów gotowe moduły TFT-LCD, które pozostawały własnością LG Korea. LG Polska Produkcja świadczyła na rzecz LG Korea dalsze usługi w związku z magazynowaniem również pozostających własnością LG Korea produktów gotowych i ich logistyką. Gotowe produkty były sprzedawane przez LG Korea kolejnej kapitałowo powiązanej spółce zależnej w Polsce (zwaną dalej „LG Polska Dystrybucja”), która następnie sprzedawała je na rynku europejskim.

18. LG Korea, która była zarejestrowana do celów VAT w Polsce i miała tu przedstawiciela podatkowego, zapewniła Dong Yang, że nie ma w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie zatrudnia pracowników ani nie posiada nieruchomości czy wyposażenia technicznego.

19. Dong Yang wystawiła zatem w 2012 r. za swoje usługi montażowe na LG Korea faktury, które nie zawierały VAT. Zamiast tego zawierały one adnotację: „podstawa opodatkowania art. 28b ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług”. Faktury wskazywały LG Korea jako usługobiorcę i zostały przez LG Korea opłacone.

20. Niemniej jednak właściwe polskie organy podatkowe dokonały naliczenia VAT należnego od Dong Yang z tytułu przedmiotowych usług za rok 2012. Zdaniem organów podatkowych podatek jest należny w Polsce według stawki podstawowej, ponieważ usługi Dong Yang były faktycznie świadczone nie dla potrzeb siedziby LG Korea w Korei, ale dla potrzeb stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce – LG Polska Produkcja.

<sup>8</sup> Dz.U. 2011, L 127, s. 6.

<sup>9</sup> Zobacz art. 7.11 ust. 1 w związku z art. 7.13 i załącznikiem 7-A-2 (Dz.U. 2011, L 127, s. 1201 i nast.) umowy.

21. Na podstawie stosunków umownych pomiędzy LG Korea i LG Polska Produkcja organy podatkowe ustaliły, że LG Korea utworzyła w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej poprzez samo „wykorzystanie potencjału gospodarczego” LG Polska Produkcja w oparciu o umowne ukształtowanie odpowiedniego modelu działalności gospodarczej. Dong Yang, zamiast opierać się na oświadczeniach LG Korea, powinna była, zgodnie z art. 22 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego, zbadać wykorzystanie świadczonych przez siebie usług. W ten sposób mogła ona ustalić, że faktycznym beneficjentem świadczonych przez nią usług była LG Polska Produkcja.

22. W swojej skardze Dong Yang wnosi o uchylenie decyzji podatkowych. Jej zdaniem nie są spełnione przesłanki istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT i art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego.

#### **IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem**

23. Postanowieniem z dnia 6 czerwca 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) zwrócił się do Trybunału zgodnie z art. 267 TFUE z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1. Czy z samego faktu posiadania przez spółkę mającą siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej spółki zależnej na terytorium Polski można wywieść istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce w rozumieniu art. 44 [dyrektywy VAT] i art. 11 ust. 1 [rozporządzenia wykonawczego]?
2. Czy w wypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze podmiot trzeci zobowiązany jest do analizy stosunków umownych pomiędzy spółką z siedzibą poza terytorium Unii Europejskiej a spółką zależną w celu ustalenia, czy istnieje stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce przez tę pierwszą spółkę?”.

24. W postępowaniu przed Trybunałem Dong Yang, polskie organy podatkowe, Rzeczpospolita Polska, Zjednoczone Królestwo i Komisja przedstawiły uwagi na piśmie i wzięły udział w rozprawie w dniu 5 września 2019 r.

#### **V. Ocena prawna**

##### **A. Wykładnia pytań prejudycjalnych**

25. Na wstępie konieczne jest sprecyzowanie pytań zadanych przez sąd odsyłający.

26. Przedmiotem pytania pierwszego jest wyraźnie tylko kwestia, czy sam fakt, że spółka dominująca z państwa trzeciego posiada polską spółkę zależną (w tym przypadku LG Polska Produkcja), oznacza, że ma ona – tj. spółka dominująca z Korei – stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT.

27. Z postanowienia odsyłającego wynika jednak, że na wypadek odpowiedzi przeczącej na powyższe pytanie sąd odsyłający chciałby również ustalić, jakie inne kryteria powinny być istotne dla ustalenia, czy spółka zależna (LG Polska Produkcja) stanowi stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej (LG Korea). Obowiązek analizowania stosunków umownych, o których mowa w drugim pytaniu prejudycjalnym, istniałby bowiem tylko wtedy, gdyby stosunki te miały znaczenie dla stwierdzenia istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Ponadto na początku uzasadnienia pytań prejudycjalnych sąd odsyłający wyraźnie wskazał, że chodzi mu o prawidłową wykładnię art. 44 dyrektywy VAT w celu ustalenia miejsca świadczenia usług przez Dong Yang na rzecz LG Korea.



28. W związku z tym w ramach obydwu pytań prejudycjalnych sąd odsyłający dąży do ustalenia, po pierwsze, czy spółka zależna sama w sobie stanowi stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej (zob. lit. B). Po drugie, sąd dąży do ustalenia, czy – jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie jest przecząca – istnieją inne kryteria, przy spełnieniu których spółkę zależną należy uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej (zob. lit. C). Jeżeli istnieją takie kryteria, sąd odsyłający stawia ponadto pytanie, co usługodawca musi sprawdzić w celu ustalenia, czy spółka zależna stanowi takie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (zob. lit. D).

### **B. Spółka zależna jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej?**

29. Z samego brzmienia dyrektywy VAT wynika już, że stanowiąca pod względem prawnym odrębny podmiot spółka zależna nie może być jednocześnie uznana za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej. Artykuł 44 dyrektywy VAT odnosi się bowiem do *podatnika*, który posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej w jednym miejscu, a stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w innym miejscu. Jednakże spółka dominująca i spółka zależna nie są jednym podatnikiem, lecz dwoma podatnikami.

30. Artykuł 11 dyrektywy VAT pozwala wprowadzić państwom członkowskim w pewnych okolicznościach uznać kilku ściśle powiązanych ze sobą podatników za „jednego podatnika” (tzw. grupa VAT). Możliwość ta jest jednak ograniczona do terytorium danego państwa członkowskiego („osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego”). Ponieważ LG Korea bezspornie ma siedzibę w Korei Południowej, utworzenie grupy VAT wraz ze spółką zależną w Polsce jest od początku wykluczone.

31. Także pozostałe kryteria zawarte w art. 44 dyrektywy VAT i sprecyzowane bardziej szczegółowo w art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nie pozwalają na wyciągnięcie wniosku, że związek na gruncie prawa spółek z innym podatnikiem może sam w sobie uzasadniać powstanie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej.

32. W art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego wymienia się w tym kontekście takie kryteria, jak wystarczająca stałość miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i struktura umożliwiająca odbiór i wykorzystywanie usług. Są to wszystko kryteria, które nie mają związku z prawem spółek, a zatem mogą odnosić się jedynie do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej *podatnika* mającego siedzibę w innym miejscu.

33. Artykuł 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego odpowiada zatem jedynie na pytanie, czy określona infrastruktura podatnika, istniejąca w miejscu innym niż miejsce jego siedziby, jest wystarczająca do uzasadnienia istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Artykuł 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nie zawiera jednak – wbrew temu, co uważa Rzeczpospolita Polska – żadnych wskazówek odnośnie do kwestii, która ma być rozstrzygnięta w niniejszej sprawie, a mianowicie czy infrastruktura *jednego* podatnika (tj. jego siedziba) może również stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej *innego* podatnika.

34. Na pierwsze pytanie można zatem udzielić – zgodnie ze stanowiskiem Komisji – odpowiedzi zdecydowanej przeczącej: sam fakt, że spółka z państwa trzeciego posiada spółkę zależną w państwie członkowskim, nie oznacza, że ta spółka zależna jest stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie członkowskim w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT.

**C. Kryteria dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej za pośrednictwem spółki zależnej?**

35. Należy jednak wyjaśnić, czy istnieją kryteria, zgodnie z którymi, w drodze wyjątku, także spółka zależna może zostać włączona do struktury koncernu w taki sposób, że należy uznać ją nie tylko za odrębnego podatnika, lecz również za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT.

36. Istnieją co do tego na tyle zasadnicze zastrzeżenia (zob. podtytuł 1), iż jest to możliwe co najwyżej w wypadku stwierdzenia nadużycia (zob. podtytuł 2). Również rozstrzygnięcie Trybunału w sprawie DFDS<sup>10</sup> nie stoi na przeszkodzie takiej konkluzji (zob. podtytuł 3).

*1. Zasadnicze zastrzeżenia*

37. Istnieją zasadnicze zastrzeżenia wobec tego, by uznać siedzibę spółki zależnej za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej. W przypadku „konstrukcji prawnej” stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej chodzi o przypisanie podlegającemu opodatkowaniu podmiotowi określonego „zachowania” oddziału. Jednakże, jeżeli oddział jest wyodrębniony pod względem prawnym, a przez to jest również niezależnym podmiotem podlegającym opodatkowaniu, wiele przemawia za tym, by zasadniczo wyłączyć możliwość przypisania jego zachowania innemu podmiotowi prawnemu.

38. Jak już zostało wyżej podniesione (zob. pkt 29), przeciwko przyjęciu, że infrastruktura jednego podatnika (tj. jego siedziba) może jednocześnie stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika, przemawia również brzmienie art. 44 dyrektywy VAT w związku z art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego. W związku z tym argumentuje się również, że formalnie odrębna osoba prawna – np. spółka zależna – „nie może być jednocześnie stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej innej osoby prawnej”<sup>11</sup>.

39. Ponadto prowadziłyby to do sprzeczności z przepisami dotyczącymi przeniesienia zobowiązania do zapłaty VAT na inny podmiot (art. 196 dyrektywy VAT) oraz tzw. grupy VAT (art. 11 dyrektywy VAT).

40. Można to zilustrować na przykład poprzez sytuację, w której (kontrolowana) krajowa spółka zależna zawierałaby ze spółką zagraniczną umowy wiążące pod względem cywilnoprawnym, które byłyby wykonywane i opodatkowane w siedzibie spółki zależnej. Gdyby bowiem spółkę zależną należało uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej, wówczas zgodnie z art. 196 dyrektywy VAT to nie spółka zależna w kraju, lecz spółka dominująca byłaby zobowiązana do zapłaty VAT. Miałoby to również zastosowanie w przypadku, gdyby spółka dominująca miała siedzibę w państwie trzecim, tak jak w niniejszej sprawie.

41. Jednakże przeniesienie zobowiązania podatkowego na usługobiorcę na mocy art. 196 dyrektywy VAT służy między innymi uproszczeniu poboru podatku przez państwo, w którym usługobiorca ma siedzibę. W niniejszym przypadku nie byłoby to jednak państwo, w którym siedzibę ma spółka dominująca. Ponadto ze względu na fakt, że spółka dominująca niekoniecznie musi znać wszystkie

<sup>10</sup> Wyrok z dnia 20 lutego 1997 r. (C-260/95, EU:C:1997:77).

<sup>11</sup> Tak wyrażnie H. Staudie, *UStG*, wydanie trzecie, 2015, § 3a pkt 32 in fine.

transakcje prawne odrębnej osoby prawnej – nawet jeśli jest to jej spółka zależna – rezultat taki nie wydaje się uzasadniony. Spółka dominująca byłaby wbrew swojej woli zobowiązana do zapłaty VAT za nieznaną jej transakcje, za które nie otrzymała świadczenia wzajemnego. Byłoby to niezgodne z funkcją podatnika jako inkasenta podatkowego na rachunek państwa<sup>12</sup>.

42. Ponadto skutek ten – przeniesienie obowiązków podatkowych na spółkę „ściśle powiązaną” – jest przewidziany jedynie w art. 11 dyrektywy VAT. W tym zakresie naruszone zostałyby również wyraźne znaczenie art. 11 dyrektywy VAT, umożliwiającego grupowanie z ważnych powodów<sup>13</sup> kilku niezależnych pod względem prawnym osób wyłącznie w obrębie jednego państwa członkowskiego – tj. nie z przedsiębiorstwami z innych państw członkowskich lub z państw trzecich.

43. W mojej opinii w sprawie Welmory<sup>14</sup> wskazałam już na nadrzędne znaczenie pewności prawa dla usługodawcy przy określaniu jego obowiązków podatkowych i wywiodłam z tego, że odrębna osoba prawna nie może być jednocześnie stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej innej osoby prawnej. Ten aspekt pewności prawa został również podkreślony przez Trybunał w wyroku w tej sprawie<sup>15</sup>. To samo dotyczy pewności prawa usługobiorcy, który musi wiedzieć, czy zobowiązany do zapłaty VAT jest on sam, czy jego spółka zależna względnie dominująca (zob. art. 196 dyrektywy VAT).

44. Ponadto należy wskazać na uzasadnienie projektu rozporządzenia wykonawczego (UE) nr 282/2011, w którym stwierdza się, że „sprawą istotnej wagi jest, aby usługodawca był w stanie poprawnie ustalić [...] miejsce, gdzie znajduje się usługobiorca”<sup>16</sup>. Jest on to jednak w stanie uczynić tylko wtedy, gdy może wykluczyć możliwość uznania siedziby statutowej spółki zależnej za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika. Status prawny odrębnej spółki – w tym przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (sp. z o.o.) – jest bowiem stosunkowo łatwy do ustalenia.

45. Ponadto nie zawsze jest całkiem jasne dla podmiotu zewnętrznego – tzn. w tym przypadku dla Dong Yang – kto kontroluje spółkę zależną. W niniejszej sprawie udziały w LG Polska Produkcja są najwyraźniej – jak wskazują oświadczenia Dong Yang składane w pismach procesowych i na rozprawie – w 20% w posiadaniu innego przedsiębiorcy. Jeżeli te 20% uprawniałoby do zablokowania możliwości podejmowania uchwał, to w takim wypadku trudno byłoby mówić o (kontrolowanej) spółce zależnej.

46. W rezultacie odrębnej spółki zależnej nie można zatem uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej.

## *2. Wyjątek ze względu na zakaz praktyk stanowiących nadużycie?*

47. Do innego wniosku można by jednak dojść, gdyby określone stosunki umowne (tutaj stosunki między LG Korea i Dong Yang) stanowiły nadużycie.

12 Porównaj chociażby wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 22); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).

Zobacz też moja opinia w sprawie Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 21).

13 Zobacz też moja opinia w sprawie Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, pkt 38 i nast.).

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

15 Wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 55).

16 Wniosek rozporządzenie Rady ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Przekształcenie), KOM(2009) 672 wersja ostateczna z dnia 17 grudnia 2009 r., s. 3.



48. Zasada zakazu nadużyć, taka jaka stosowana w dziedzinie VAT przez orzecznictwo wynikające z wyroku Halifax<sup>17</sup>, jest ogólną zasadą prawa Unii<sup>18</sup>.

49. W związku z tym zasada ta mogłaby również mieć zastosowanie w obecnej konstelacji. W niniejszym przypadku jednak, zgodnie ze stanowiskiem Komisji, można w miarę zdecydowanie wykluczyć nadużycia ze strony LG Korea ze względu na bezpośrednie udzielenie zlecenia Dong Yang (zamiast np. zlecenia za pośrednictwem LG Polska Produkcja).

50. Po pierwsze, Dong Yang nie tylko formalnie świadczyła usługi na rzecz LG Korea, a faktycznie na rzecz LG Polska Produkcja. Nawet uwzględniając rzeczywiste zdarzenia gospodarcze (tzw. podejście ekonomiczne), co stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT<sup>19</sup>, nie można w tym wypadku przyjąć przeciwnego wniosku.

51. LG Polska Produkcja nie była ani kontrahentem Dong Yang, ani właścicielem przetworzonych towarów, ani też sama ich dalej nie wykorzystywała (tj. nie sprzedawała). To LG Korea sprzedawała gotowe produkty spółce LG Polska Dystrybucja. Z tego względu – zgodnie z opinią Zjednoczonego Królestwa wyrażoną podczas rozprawy – nie można stwierdzić, że LG Polska Produkcja korzystała z usług Dong Yang. Zarówno Dong Yang, jak i LG Polska Produkcja współpracowały jako „dostawcy” w jednym procesie produkcyjnym opartym na podziale zadań i świadczyły usługi na rzecz LG Korea. Ta ostatnia skorzystała z usług obydwu spółek, sprzedając gotowe produkty do LG Polska Dystrybucja.

52. Po drugie, nawet gdyby przyjąć, że Dong Yang rzeczywiście świadczyła usługi na rzecz LG Polska Produkcja, nie miałyby to żadnego wpływu na kwotę wpływów podatkowych Polski i kwotę obciążenia LG Polska Produkcja podatkiem VAT. W takim przypadku LG Polska Produkcja miałaby prawo do odpowiedniego odliczenia podatku naliczonego w momencie wystawienia faktury<sup>20</sup>.

53. Nawet gdyby przyjąć, iż LG Korea posiadała stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce poprzez swoją spółkę zależną LG Polska Produkcja, niczego to nie zmienia w niniejszej sprawie. W takim przypadku LG Korea miałaby prawo do odliczenia podatku naliczonego w Polsce, a w związku z tym nie byłaby obciążona VAT w Polsce. Niezależnie od przyjętej interpretacji ani Rzeczpospolita Polska, ani organy podatkowe nie były w stanie wykazać, jakich obciążeń związanych z VAT można było w sposób nieuczciwy uniknąć.

54. Rzeczpospolita Polska twierdzi przede wszystkim, że wytworzenie wartości dodanej miało miejsce w Polsce i dlatego również w Polsce wartość ta powinna być opodatkowana. W niniejszym przypadku nie ma potrzeby rozstrzygnięcia, czy stwierdzenie to jest w ogóle prawidłowe (np. w przypadku produkcji towarów i późniejszej zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzspółnotowej zgodnie z art. 138 dyrektywy VAT stwierdzenie to jest nieprawidłowe, ponieważ stosuje się wtedy zasadę kraju przeznaczenia, która oznacza, że wartość dodana zostaje wytworzona w jednym kraju, a podlega opodatkowaniu w innym).

17 Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 67 i nast.).

18 Podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 31), i przytoczony tam wyrok z dnia 15 października 2009 r., Audiolux i in. (C-101/08, EU:C:2009:626, pkt 50).

19 Tak wyraźnie w wyrokach: z dnia 22 lutego 2018 r., T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 43); z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42); z dnia 7 października 2010 r., Loyalty Management UK (C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, pkt 39); z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, pkt 43).

Podobnie wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, pkt 38 i nast.), odnośnie do oceny, czy występuje niepodzielne świadczenie gospodarcze.

20 W zakresie konieczności odrębnego wykazania VAT na fakturze celem skorzystania z prawa do odliczenia zob. chociażby wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 42, 43), i moja opinia w sprawie Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, pkt 34 i nast.).

55. O ile usługi Dong Yang służyły bowiem do wytworzenia produktów sprzedawanych w Polsce, usługi te są w rezultacie również opodatkowane w miejscu konsumpcji produktów (a więc w Polsce). Kwota, którą LG Korea zapłaciła Dong Yang, a która nie zawierała polskiego VAT, jest wliczona w cenę produktu końcowego (tutaj monitora TFT) i ostatecznie podlega przecież polskiemu VAT, gdy produkt końcowy jest sprzedawany w Polsce. W ten sposób Polska uzyskuje, w momencie dostawy monitora TFT w Polsce, wpływy podatkowe od wartości dodanej, którą Dong Yang wytworzyła w Polsce dla LG Korea. To, że wcześniej miejsce świadczenia usług Dong Yang do celów VAT znajdowało się w Korei, wynika z decyzji prawodawcy Unii, który określił, iż miejscem świadczenia usługi jest siedziba przedsiębiorcy będącego odbiorcą usługi.

56. Jednakże, jak słusznie zauważa Komisja, ta decyzja prawodawcy Unii nie ma znaczenia w konkretnym przypadku dla wpływów podatkowych Polski. W tym względzie w przypadku usług, które służą do wytworzenia materialnych produktów, nie istnieje żadne szczególne ryzyko nadużyc w zakresie przepisów dotyczących VAT. Tym samym zbędna staje się również odpowiedź na pytanie, czy Dong Yang powinna była w jakikolwiek sposób rozpoznać strukturę stanowiącą nadużycie ze strony LG Korea.

57. Jest to decydująca różnica w stosunku do konstelacji, w których usługi służą świadczeniu innych usług. Te ostatnie konstelacje były już przedmiotem orzecznictwa Trybunału<sup>21</sup>. W tym przypadku teoretycznie można sobie wyobrazić zmniejszenie obciążenia VAT poprzez określone konstrukcje cywilnoprawne, co najwyraźniej próbowano zrobić w sprawie DFDS<sup>22</sup> – jednakże na gruncie poprzedniego stanu prawnego.

58. Nie można również uznać za nadużycie tego, że Dong Yang nie zadeklarowała i nie zapłaciła południowokoreańskiego VAT. W odniesieniu do południowokoreańskiego VAT – należnego na podstawie południowokoreańskich przepisów – można z dużym prawdopodobieństwem założyć, że LG Korea prawidłowo poinformowała swojego kontrahenta Dong Yang. Jak się okazało podczas rozprawy, Dong Yang została zapewniona, że nie będzie musiała płacić podatku od „importu tych usług” w Korei Południowej. Nie można wykluczyć, że na mocy południowokoreańskich przepisów dotyczących VAT następuje na przykład przeniesienie zobowiązania do zapłaty podatku na usługobiorcę mającego siedzibę w Korei Południowej w sytuacji, gdy usługi na jego rzecz są świadczone przez zagranicznego przedsiębiorcę. Tak przynajmniej przewiduje unijny system VAT dla wielu usług świadczonych przez przedsiębiorstwa zagraniczne na rzecz przedsiębiorstw krajowych (zob. chociażby art. 196 dyrektywy VAT).

### 3. Wyjątek wynikający z rozstrzygnięcia w sprawie DFDS?

59. Rozstrzygnięcie Trybunału w sprawie DFDS mogłoby jednakże wykluczyć taki wniosek. Rozstrzygnięcie to można by bowiem interpretować w taki sposób, że dopuszcza ono możliwość, by spółka zależna, pełniąca jedynie funkcje pomocnicze, stanowiła miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej<sup>23</sup>.

60. W tej sprawie Trybunał orzekł, że usługi świadczone na rzecz podróżnych przez organizatora turystyki mającego siedzibę w państwie członkowskim za pośrednictwem spółki działającej w innym państwie członkowskim podlegają VAT w tym ostatnim państwie członkowskim. Warunkiem jest, aby spółka działająca jedynie jako pomocnik organizatora posiadała zasoby ludzkie i rzeczowe charakteryzujące stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Zobacz np. wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832); z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298); z dnia 20 lutego 1997 r., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

<sup>22</sup> Wyrok z dnia 20 lutego 1997 r., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

<sup>23</sup> Wyrok z dnia 20 lutego 1997 r., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, pkt 26).

<sup>24</sup> Zobacz wyrok z dnia 20 lutego 1997 r., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, pkt 29).

61. Rozstrzygnięcie to – na którym zasadniczo opiera się Polska – dotyczyło jednak konkretnie działalności organizatorów turystyki, którzy i tak podlegają szczególnemu reżimowi w zakresie VAT (obecnie art. 306 i nast. dyrektywy VAT). Choćby z tego powodu rozstrzygnięcie to nie nadaje się do bezpośredniego zastosowania w innych konstelacjach.

62. Po drugie, odpowiedź Trybunału w tamtym postępowaniu dotyczyła spółki zależnej, która świadczyła usługi na rzecz osób trzecich jako *pośrednik* spółki dominującej. Jednak w tym przypadku tak nie jest. LG Polska Produkcja nie sprzedaje monitorów TFT w imieniu LG Korea. Nie może być tu mowy o występowaniu w roli pomocnika.

63. Po trzecie, rozstrzygnięcie w sprawie DFDS dotyczyło odwrotnego przypadku, tj. miejsca *świadczenia usług* przez spółkę dominującą lub spółkę zależną, a nie miejsca, w którym osoba trzecia otrzymała usługę. Jest to kolejny powód, dla którego argumentacja w tamtej sprawie nie ma tu właściwie zastosowania. Odniesienie do pomocnika działającego na rzecz spółki dominującej nie jest w tym przypadku właściwe. Rozstrzygnięcie w sprawie DFDS było podyktowane potrzebą odpowiedzi na pytanie, kto z ekonomicznego punktu widzenia *świadczył* usługi turystyczne (a nie – kto z nich korzystał).

64. Po czwarte – jak też słusznie zauważa Komisja – stan faktyczny zawarty w rozstrzygnięciu DFDS charakteryzowało występowanie szczególnych okoliczności stwarzających ryzyko nadużyć przy świadczeniu usług oraz fakt, że w zależności od miejsca świadczenia usług podlegały one zwolnieniu od podatku bądź nie. Jak wskazano powyżej, VAT jest tu ostatecznie należny z tytułu dostawy towarów (monitorów), w stosunku do której usługa jest jedynie wstępnym etapem. W związku z tym takie ryzyko nadużyć nie występuje w niniejszym przypadku.

65. Wreszcie Trybunał zdystansował się już od rozstrzygnięcia w sprawie DFDS i wyjaśnił, że także spółka zależna mająca jedynego właściciela jest osobą prawną opodatkowaną w niezależny sposób<sup>25</sup>. Ponadto – jak już wyjaśniłam w pkt 43 – przyjęcie, że odrębna osoba prawna nie może być jednocześnie stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej innej odrębnej osoby prawnej, służy również pewności prawa z punktu widzenia osoby zobowiązanej do zapłaty podatku.

66. W związku z tym rozstrzygnięcie Trybunału w sprawie DFDS nie zawiera żadnych wskazówek dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy.

#### 4. Wstępne wnioski

67. W konsekwencji spółki zależnej nie można uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT) spółki dominującej. Inny wniosek byłby jednak możliwy, gdyby struktura umowna ukształtowana przez usługobiorcę naruszała zakaz stosowania praktyk stanowiących nadużycie. Zbadanie tego zagadnienia jest obowiązkiem sądu odsyłającego. W niniejszej sprawie jednakże żadne okoliczności z przedstawionego Trybunałowi stanu faktycznego na to nie wskazują.

#### ***D. Alternatywnie: obowiązki dostawcy usług w zakresie weryfikacji***

68. Jeżeli jednak można byłoby przyjąć, że doszło do nadużycia (w tym przypadku ze strony LG Korea), powstaje pytanie, co usługodawca (w tym przypadku Dong Yang) musiałby sprawdzić, aby ocenić, czy jego kontrahent dopuszcza się takiego nadużycia. Takie nadużycie oznaczałoby w konsekwencji, że odrębną pod względem prawnym spółkę należałoby uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innej spółki.

<sup>25</sup> Wyrok z dnia 25 października 2012 r., Daimler (C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, pkt 48).

69. Wskazówek w tym zakresie mogą dostarczyć przepisy art. 21 i 22 rozporządzenia wykonawczego. Zgodnie z art. 22 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego usługodawca analizuje charakter i zastosowanie świadczonej usługi, aby określić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczona jest usługa.

70. Jednakże art. 22 rozporządzenia wykonawczego należy interpretować w powiązaniu z art. 21 tego rozporządzenia. Natomiast art. 21 rozporządzenia wykonawczego dotyczy stanu faktycznego, w którym podatnik ma siedzibę w jednym kraju, a stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w innym kraju. Przepisy te mają zatem za zadanie rozstrzygnąć kwestię, w którym ze *znanych miejsc prowadzenia działalności podatnika* usługa jest świadczona (w siedzibie głównej czy w innym stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej).

71. W tym przypadku chodzi jednak o to, czy drugiego podatnika (będącego formalnie odrębnym podmiotem prawa) można uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej pierwszego podatnika. Nie jest zatem jasne, czy w ogóle istnieje stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Przepisy rozporządzenia wykonawczego nie obejmują tego przypadku. Z tego względu art. 22 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nie odnosi się do stosunków w zakresie prawa spółek pomiędzy przedsiębiorstwami występującymi po stronie odbiorcy, lecz jedynie do stosunków umownych między usługodawcą a usługobiorcą. Dlatego też jest tam np. wymieniona umowa i zamówienie, ale nie wyciągi z rejestrów handlowych czy inne podobne dokumenty. W tym względzie art. 21 i nast. rozporządzenia wykonawczego nie znajdują tu zastosowania.

72. Niezależnie od tego można nałożyć na podatnika – który, jak podkreśla Trybunał w swoim utrwalonym orzecznictwie<sup>26</sup>, jest jedynie inkasentem podatkowym na rzecz państwa – obowiązek przedsięwzięcia pewnych środków, jednakże tylko takich, jakich można od niego rozsądnie wymagać<sup>27</sup>. Na przykład, jeżeli istnieją *konkretne przesłanki*, by podejrzewać uchylanie się od opodatkowania lub nadużycia podatkowe, można oczekiwać od podatnika zebrania pewnych dodatkowych informacji dotyczących jego dostawcy w celu upewnienia się co do wiarygodności tego dostawcy<sup>28</sup>. To samo dotyczy – zobacz chociażby motyw 20 rozporządzenia wykonawczego (UE) nr 282/2011 – precyzyjnego określenia miejsca siedziby usługobiorcy.

73. Jak słusznie zauważył w tej kwestii rzecznik generalny N. Wahl, nawet jeśli istnieją konkretne przesłanki, by podejrzewać uchylanie się od opodatkowania lub nadużycia, organy podatkowe nie mogą zobowiązać podatnika do przeprowadzenia złożonych i szeroko zakrojonych kontroli, a tym samym w praktyce przekazać mu swoich zadań kontrolnych<sup>29</sup>.

74. Z tego wynika bezsprzecznie, że również od Dong Yang w żadnym wypadku nie można wymagać czegoś niemożliwego. Subiektywnie niemożliwe jest bowiem, aby Dong Yang zbadała niedostępne dla niej stosunki umowne pomiędzy swoim kontrahentem i jego (ewentualnie jej nieznanymi) spółkami zależnymi. Taki obowiązek przeprowadzenia weryfikacji lub dochodzenia wykraczałby poza należytą staranność, jakiej można od niej rozsądnie wymagać. Dlatego też wszyscy uczestnicy postępowania słusznie zakładają, że Dong Yang nie musiała analizować tych umów.

26 Zobacz chociażby wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 22); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).  
Zobacz też moja opinia w sprawie Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 21).

27 Zobacz w tym zakresie orzecznictwo Trybunału w sprawach oszustw – wyroki: z dnia 25 października 2018 r., Božičević Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, pkt 46 – rozsądnie); z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 53 – racjonalnie); z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 59 – w sposób uzasadniony).

28 Wyroki: z dnia 18 maja 2017 r., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, pkt 39); z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 52); z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60).

29 Opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawach połączonych Finanzamt Neuss i Butin (C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:515, pkt 61). Podobnie wyroki: z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 62); z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 61 i nast.).



75. Jeden z kontrahentów może zatem w zupełności polegać na pisemnym zapewnieniu drugiego kontrahenta, że ten nie posiada w kraju (w tym wypadku w Polsce) stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, o ile brak jest okoliczności wskazujących na coś przeciwnego. Znajduje to tym bardziej zastosowanie, że polskie prawo<sup>30</sup> utrudnia tworzenie stałych miejsc prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwa koreańskie. Z tego względu nie ma racjonalnego powodu, by wątpić w oświadczenie kontrahenta.

76. Fakt, że spółka zależna jest także zaangażowana w wykonanie umowy, nie może w każdym razie skutkować powstaniem jakichkolwiek zobowiązań do prowadzenia szeroko zakrojonego dochodzenia w omawianym przypadku podziału zadań przy produkcji przedmiotu będącego własnością kontrahenta. Znajduje to zastosowanie tym bardziej, że odrębna spółka zależna w zasadzie nie jest stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej (szczegółowo w tej kwestii pkt 37 i nast. powyżej).

77. W rezultacie podatnik może być zobowiązany do zachowania należytej staranności przy ustalaniu właściwego miejsca wykonania świadczenia. Nie obejmuje to jednak badania i analizy niedostępnych dla niego stosunków umownych między jego kontrahentem a spółkami zależnymi tego kontrahenta.

## VI. Wnioski

78. Proponuję zatem, aby Trybunał odpowiedział na pytania Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska) w następujący sposób:

1. Spółka zależna spółki (z państwa trzeciego) zasadniczo nie jest jej stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE i art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego (UE) nr 282/2011.
2. Inny wniosek byłby jednak możliwy, gdyby struktura umowna ukształtowana przez usługobiorcę naruszała zakaz stosowania praktyk stanowiących nadużycie. Zbadanie tego zagadnienia należy do sądu odsyłającego.
3. Dyrektywa 2006/112/WE zobowiązuje podatnika do zachowania należytej staranności przy ustalaniu właściwego miejsca wykonania świadczenia. Nie obejmuje to jednak badania i analizy niedostępnych dla niego stosunków umownych między jego kontrahentem a spółkami zależnymi tego kontrahenta.

<sup>30</sup> Artykuł 13 ust. 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.