Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 14. november 2019[1]

Sag C-547/18

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – skattelovgivning – merværdiafgift – tjenesteydelser – leveringssted for tjenesteydelser – begrebet »fast forretningssted« som omhandlet i artikel 44 i momsdirektiv 2006/112/EF – datterselskab (med hjemsted i en medlemsstat) af et moderselskab med hjemsted i et tredjeland«

I. Indledning

1. I denne præjudicielle sag skal Domstolen tage stilling til spørgsmålet om, hvor leveringsstedet for tjenesteydelser ligger inden for momslovgivningen. Dette sted er afgørende for, hvilken stat der har beskatningskompetencen.

2. Baggrunden for anmodningen om præjudiciel afgørelse er, at et koreansk selskab har bestilt montageydelser hos en polsk virksomhed. Idet denne ordre blev udført via den koreanske ordregivers polske datterselskab, er der uenighed om, hvorvidt tjenesteydelsen blev leveret til den koreanske ordregiver eller til det polske datterselskab i dets egenskab af ordregiverens faste forretningssted. Hvis det sidstnævnte er tilfældet, ligger leveringsstedet i Polen, og der skal i så fald svares polsk moms, som ordremodtageren burde have opkrævet og indbetalt. Dette er ikke sket.

3. I denne forbindelse er det værd at bemærke, at den foreliggende sag »kun« drejer sig om den korrekte momsretlige behandling og ikke om størrelsen af det (polske) afgiftsprovenu. Hvis tjenesteydelserne var blevet leveret til et fast forretningssted i Polen, ville den koreanske ordregiver ubestridt have kunnet fradrage en sådan indgående moms. De fremstillede varer blev nemlig solgt med afgiftspligt fra Polen på det europæiske marked. Under alle omstændigheder ville momsen hverken føre til en belastning af den koreanske ordregiver eller forøge det polske momsprovenu.

4. Alligevel er spørgsmålet relevant, idet ordremodtagerens pligt til at betale moms i Polen afhænger af, om et datterselskab kan anses for et moderselskabs faste forretningssted eller ej. For ordremodtageren kan dette spørgsmål i givet fald være eksistentielt, hvis det ikke lykkes for den pågældende efterfølgende at opkræve momsen fra dennes medkontrahent.

1 – Originalsprog: tysk.

5. Domstolen har ganske vist flere gange tidligere udtalt sig om, hvornår der foreligger et fast forretningssted i momsretlig forstand. Der findes imidlertid ikke klare udsagn om vurderingen af et datterselskab som moderselskabets faste forretningssted. I DFDS-dommen [2] hældte Domstolen nok i første omgang til også at anse et datterselskab for et fast forretningssted. I Daimler-dommen [3] tog den imidlertid igen afstand fra denne holdning. I Welmory-sagen [4] kunne den i sidste ende undgå at besvare spørgsmålet. Nu bliver Domstolen nødt til at tage klart stilling til dette spørgsmål.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

6. Sagens EU-retlige ramme udgøres af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [5] (herefter »momsdirektivet«).

7. Momsdirektivets artikel 44 [6] har følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

8. Om fortolkningen af momsdirektivets artikel 44, andet punktum, bestemmer artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »gennemførelsesforordningen«) [7]:

»Med henblik på anvendelsen af artikel 44 i direktiv 2006/112/EF forstås ved »fast forretningssted« et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål.«

9. Gennemførelsesforordningens artikel 21 indeholder følgende præcisering vedrørende forholdet mellem beskatningen på den afgiftspligtige persons hjemsted eller faste forretningssted:

»Hvis der leveres ydelser omfattet af artikel 44 i direktiv 2006/112/EF til en afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som betragtes som en afgiftspligtig person, og den afgiftspligtige person er etableret i mere end et land, er denne ydelse afgiftspligtig i det land, hvor den afgiftspligtige person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

2 – Dom af 20.2.1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, præmis 26).

3 – Dom af 25.10.2012, Daimler (C-318/11 og C-319/11, EU:C:2012:666, præmis 47 ff.).

4 – Dom af 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 – EUT 2006, L 347, s. 1.

6 – I den for den foreliggende sag relevante affattelse af artikel 2, nr. 1), i Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser – EUT 2008, L 44, s. 11.

7 – EUT 2011, L 77, s. 1.

Leveres ydelsen imidlertid til den afgiftspligtige persons faste forretningssted, som er beliggende et andet sted end der, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, er denne ydelse afgiftspligtig der, hvor dette faste forretningssted, der modtager denne ydelse og benytter den til eget formål, befinder sig. […]«

10. Gennemførelsesforordningens artikel 22, stk. 1, beskriver leverandørens forpligtelser ved fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser:

»For at fastlægge kundens faste forretningssted, som ydelsen leveres til, undersøger leverandøren den leverede ydelses art og anvendelse.

Hvis arten og anvendelsen af ydelsen ikke gør det muligt for leverandøren at identificere det faste forretningssted, som ydelsen leveres til, tager denne ved fastlæggelsen af dette faste forretningssted navnlig hensyn til, om leveringskontrakten, ordresedlen og det momsregistreringsnummer, der er tildelt af kundens medlemsstat, og som er meddelt af kunden, angiver det faste forretningssted som modtager af ydelsen, og om det faste forretningssted er den enhed, der betaler for ydelsen.

Hvis det ikke er muligt at fastlægge kundens faste forretningssted, som ydelsen leveres til, i henhold til dette stykkes første og andet afsnit, eller hvis der leveres ydelser omfattet af artikel 44 i direktiv 2006/112/EF til en afgiftspligtig person i henhold til en kontrakt, som dækker en eller flere ydelser, der forbruges på en ikke nærmere bestemt måde og i et ikke nærmere defineret omfang, har leverandøren ret til at betragte ydelsernes leveringssted som det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.«

B. Polsk ret

11. Momsdirektivets artikel 44 blev i Polen gennemført ved artikel 28b, stk. 1 og 2, i Ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004, hvorefter det i tilfælde, hvor tjenesteydelser leveres til en afgiftspligtig persons faste forretningssted, som ligger et andet sted end dennes hjemsted eller bopæl, er dette faste forretningssted, som er leveringsstedet for tjenesteydelserne.

12. Artikel 13, stk. 3, i Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (lov om retten til fri erhvervsudøvelse) af 2. juli 2004 fastsætter, at andre udenlandske personer end de, der er nævnt i stk. 1-2a, kun har ret til at igangsætte og udøve økonomisk virksomhed i den juridiske form af et kommanditselskab, kommanditaktieselskab, selskab med begrænset ansvar og aktieselskab, medmindre andet er bestemt i internationale aftaler.

13. En sådan anden bestemmelse følger ikke af frihandelsaftalen mellem Den Europæiske Union og dens medlemsstater på den ene side og Republikken Korea på den anden side[8]. I denne aftale har Republikken Polen alene givet koreanske virksomheder adgang til markedet gennem stiftelse af et datterselskab i form af enkeltvist opregnede selskabsformer[9].

III. Tvisten i hovedsagen

14. Dong Yang Electronics sp. z o.o. – sagsøgeren i hovedsagen (herefter »Dong Yang«) – med hjemsted i Polen indgik den 27. oktober 2010 en kontrakt med LG Display Co. Ltd. (Korea) (herefter »LG Korea«) med hjemsted i Republikken Korea om levering af tjenesteydelser i form af montage af printplader bestående af bestemte materialer (byggesten, komponenter), der tilhørte LG Korea.

8 – EUT 2011, L 127, s. 6.

9 – Jf. aftalens artikel 7.11, stk. 1, sammenholdt med artikel 7.13 og bilag 7-A-2 (EUT 2011, L 127, s. 1201) til aftalen.

15. Disse materialer blev overdraget til Dong Yang af LG Display Polska sp. z o.o. (herefter »LG Polen Produktion«) – et afhængigt datterselskab af LG Korea. Dong Yang overdrog også de bearbejdede printplader til LG Polen Produktion, efter at monteringen var foretaget. Mens Dong Yang aftalte den samlede mængde nødvendigt materiale med LG Korea, fik Dong Yang meddelelse om det daglige materialebehov fra LG Polen Produktion.

16. De forhold inden for »LG-koncernen«, som er relevante for den foreliggende sag, og som Dong Yang ikke havde kendskab til, er som følger:

17. LG Polen Produktion monterede på grundlag af kontraktlige forpligtelser over for LG Korea færdige TFT-LCD-moduler af komponenter, som tilhørte LG Korea. LG Polen Produktion leverede yderligere tjenesteydelser til LG Korea i forbindelse med oplagringen og logistikken vedrørende de færdige produkter, som ligeledes tilhørte LG Korea. De færdige produkter blev af LG Korea solgt til et andet kapitalmæssigt forbundet datterselskab i Polen (herefter »LG Polen Salg«), som derefter afsatte disse på det europæiske marked.

18. LG Korea, der var momsregistreret i Polen og havde en fiskal repræsentant, forsikrede Dong Yang om, at førstnævnte ikke har et fast forretningssted i Polen, ikke har ansat nogen arbejdstagere og hverken ejer fast ejendom eller teknisk udstyr.

19. For sine montageydelser udstedte Dong Yang derfor i 2012 fakturaer til LG Korea, hvorpå der ikke blev beregnet moms. Fakturaerne indeholdt i stedet anmærkningen: »afgiftsgrundlag momslovens artikel 28b, stk. 2.« Fakturaerne angav LG Korea som modtager af ydelsen og blev også betalt af LG Korea.

20. De kompetente polske skattemyndigheder fastsatte alligevel moms for de i sagen omhandlede tjenesteydelser for 2012 over for Dong Yang. Der skulle pålægges moms med den almindelige momssats i Polen, eftersom Dong Yangs tjenesteydelser reelt ikke var blevet leveret til LG Koreas hjemsted i Korea, men til selskabets faste forretningssted i Polen – LG Polen Produktion.

21. På grundlag af de kontraktlige forhold mellem LG Korea og LG Polen Produktion fastslog skattemyndighederne, at LG Korea på grund af den kontraktlige udformning af den hertil svarende forretningsmodel ved »at udnytte det økonomiske potentiale« i LG Polen Produktion selv havde etableret et fast forretningssted i Polen. I stedet for at fæste lid til LG Koreas erklæringer burde Dong Yang have undersøgt anvendelsen af de tjenesteydelser, selskabet leverede, i overensstemmelse med gennemførelsesforordningens artikel 22, stk. 1. I denne forbindelse havde Dong Yang kunnet fastslå, at den faktiske modtager af de af selskabet leverede tjenesteydelser var LG Polen Produktion.

22. Med sit søgsmål har Dong Yang nedlagt påstand om annullation af afgiftsafgørelserne. Dong Yang har gjort gældende, at betingelserne for et fast forretningssted som omhandlet i momsdirektivets artikel 44 og gennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, ikke er opfyldt.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

23. Ved kendelse af 6. juni 2018 har Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław) i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

1) Kan der af det blotte forhold, at et selskab med hjemsted uden for Den Europæiske Union ejer et datterselskab med hjemsted i Polen, udledes, at der foreligger et fast forretningssted i Polen som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 44 […] og [gennemførelsesforordningens] artikel 11, stk. 1 […]?

2) Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, er tredjemand da forpligtet til at undersøge de kontraktlige forhold mellem selskabet med hjemsted uden for Den Europæiske Union og datterselskabet for at fastslå, om det førstnævnte selskab har et fast forretningssted i Polen?

24. I sagen for Domstolen har Dong Yang, den polske finansforvaltning, Republikken Polen, Det Forenede Kongerige og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg og deltaget i retsmødet den 5. september 2019.

V. Retlig bedømmelse

A. Fortolkning af de præjudicielle spørgsmål

25. Indledningsvis er det nødvendigt at præcisere den forelæggende rets spørgsmål.

26. Genstanden for det første spørgsmål er udtrykkeligt kun, om alene den omstændighed, at et moderselskab fra et tredjeland har et polsk datterselskab (her LG Polen Produktion), fører til, at det pågældende selskab – moderselskabet fra Korea – har et fast forretningssted i Polen som omhandlet i momsdirektivets artikel 44.

27. Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret i tilfælde af, at dette spørgsmål skal besvares benægtende, også ønsker oplyst, hvilke andre kriterier der skal være relevante med henblik på at fastslå, om et datterselskab (LG Polen Produktion) udgør et fast forretningssted for moderselskabet (LG Korea). Der foreligger nemlig kun en forpligtelse til at undersøge de kontraktlige spørgsmål, som er nævnt i det andet præjudicielle spørgsmål, såfremt disse er relevante med henblik på at fastslå, om der foreligger et fast forretningssted. Derudover har den forelæggende ret i indledningen til begrundelsen af de præjudicielle spørgsmål udtrykkeligt gjort opmærksom på, at dens anliggende er den korrekte fortolkning af momsdirektivets artikel 44 med henblik på at fastslå leveringsstedet for den tjenesteydelse, som Dong Yang har leveret til LG Korea.

28. Med sine to præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret således for det første oplyst, om et afhængigt datterselskab allerede i sig selv udgør et fast forretningssted for moderselskabet (herom afsnit B). For det andet ønsker den oplyst, om der – såfremt det første spørgsmål skal besvares benægtende – findes andre kriterier, hvorefter et afhængigt datterselskab skal anses for moderselskabets faste forretningssted (herom afsnit C). Såfremt sådanne kriterier findes, er den forelæggende ret desuden i tvivl om, hvad leverandøren skal undersøge for at finde ud af, om et afhængigt datterselskab udgør et sådant fast forretningssted (herom afsnit D).

B. Afhængigt datterselskab som moderselskabets faste forretningssted?

29. Det følger allerede af momsdirektivets ordlyd, at et afhængigt, men selvstændigt datterselskab ikke samtidig kan anses for dets moderselskabs faste forretningssted. I momsdirektivets artikel 44 er der nemlig tale om *en* afgiftspligtig person, der har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed ét sted og et fast forretningssted et andet sted. Et moderselskab og et datterselskab er imidlertid ikke én afgiftspligtig person, men to.

30. Momsdirektivets artikel 11 giver ganske vist medlemsstaterne mulighed for under visse omstændigheder at betragte flere afgiftspligtige personer, som er nært knyttet til hinanden, »som én enkelt afgiftspligtig person« (såkaldt momsgruppe). Denne mulighed er imidlertid begrænset til den pågældende medlemsstats område (»personer, der er etableret på samme medlemsstats område«). Eftersom LG Korea ubestridt har sit hjemsted i Sydkorea, er en momsgruppe med dets datterselskab i Polen på forhånd udelukket.

31. De andre materielle kriterier i momsdirektivets artikel 44, som konkretiseres yderligere i gennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, giver ligeledes ikke mulighed for at konkludere, at alene den selskabsretlige tilknytning til en anden afgiftspligtig person kan begrunde, at der er tale om et fast forretningssted for moderselskabet.

32. Gennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, nævner i denne forbindelse kriterier såsom en tilstrækkelig permanent karakter af forretningsstedet og en passende struktur, således at det kan modtage og anvende tjenesteydelser. Ingen af disse kriterier er på nogen måde relateret til selskabsretlige forhold og kan derfor kun henvise til det faste forretningssted for *én* afgiftspligtig person, som har sit hjemsted et andet sted.

33. Gennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, besvarer således kun spørgsmålet om, hvorvidt den infrastruktur, som en afgiftspligtig person har på et andet sted end dennes hjemsted, i sig selv er tilstrækkelig til at kunne udgøre et fast forretningssted. I modsætning til Republikken Polens opfattelse er gennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, uden betydning for spørgsmålet om, hvorvidt en *anden* afgiftspligtig persons infrastruktur (dvs. dennes hjemsted) også kan anses for et fast forretningssted for en afgiftspligtig person, *som skal adskilles herfra*, hvortil der skal tages stilling til i den foreliggende sag.

34. Derfor kan det første spørgsmål – som Kommissionen har anført – besvares med et klart »nej«. Af det blotte forhold, at et selskab fra et tredjeland har et selskab i en medlemsstat, kan ikke udledes, at dette datterselskab er et fast forretningssted som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, andet punktum, i denne medlemsstat.

C. Kriterierne for et fast forretningssted for moderselskabet i form af et afhængigt datterselskab?

35. Det skal imidlertid afklares, om der findes kriterier, hvorefter et datterselskab undtagelsesvis også er integreret i koncernstrukturen på en sådan måde, at det ikke blot skal betragtes som en selvstændig afgiftspligtig person, men samtidig også som fast forretningssted for moderselskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 44.

36. Dette giver anledning til principielle betænkeligheder (herom under 1), hvorfor en anden vurdering højst kan komme i betragtning i tilfælde af, at der tale om en praksis, der anses for misbrug (herom under 2). Denne konklusion er heller ikke i strid med Domstolens afgørelse i DFDS-sagen [10] (herom under 3).

1. Principielle betænkeligheder

37. Der er principielle betænkeligheder forbundet med at anse et datterselskabs hjemsted for moderselskabets faste forretningssted. »Begrebet« fast forretningssted har til formål at henføre en vis »adfærd« udvist af et etableringssted til en afgiftspligtig person. Hvis etableringsstedet er retligt selvstændigt og dermed også er en selvstændig afgiftspligtig person, taler meget for generelt at udelukke, at etableringsstedet kan henføres til et andet retssubjekt.

10 – Dom af 20.2.1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

38. Som allerede nævnt (jf. punkt 29) taler ordlyden af momsdirektivets artikel 44, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, derfor også imod den antagelse, at en anden afgiftspligtig persons infrastruktur (og dermed dennes hjemsted) samtidig kan betragtes som fast forretningssted for en anden afgiftspligtig person. I overensstemmelse hermed fremføres det også, at en retligt selvstændig juridisk person – f.eks. et datterselskab – »ikke samtidig kan være fast forretningssted for en anden juridisk person« [11].

39. Derudover ville dette føre til konflikter med reglerne om forskydning af afgiftsskyld (momsdirektivets artikel 196) og en såkaldt momsgruppe (momsdirektivets artikel 11).

40. Dette viser sig, når et kontrolleret indenlandsk datterselskab vil indgå civilretligt gyldige kontrakter med et udenlandsk selskab, der opfyldes og beskattes på datterselskabets hjemsted. Hvis datterselskabet skulle anses for moderselskabets faste forretningssted, ville det nemlig i henhold til momsdirektivets artikel 196 ikke være det indenlandske datterselskab, men moderselskabet, der skulle betale momsen. Dette ville også gælde, hvis moderselskabet – som i den foreliggende sag – har hjemsted i et tredjeland.

41. Forskydningen af afgiftsskylden til kunden i henhold til momsdirektivets artikel 196 har imidlertid også til formål at forenkle afgiftsopkrævningen for den stat, hvor kunden er etableret. Det ville moderselskabet dog ikke være i det foreliggende tilfælde. Eftersom moderselskabet derudover ikke nødvendigvis skal have kendskab til alle retshandler, som en selvstændig juridisk person indgår – selv om det er et afhængigt datterselskab – forekommer denne konklusion mærkværdig. Moderselskabet ville mod sin vilje skylde moms for transaktioner, som selskabet ikke har kendskab til, og for hvilke det ikke har modtaget nogen modydelse. Dette ville næppe være foreneligt med den afgiftspligtige persons funktion som afgiftsopkræver på statens vegne [12].

42. Endvidere er denne virkning – forskydning af de afgiftsretlige forpligtelser til et »nært tilknyttet« selskab – kun fastsat i momsdirektivets artikel 11. I så henseende ville den udtrykkelige vilje, der kommer til udtryk i momsdirektivets artikel 11, hvorefter en samlet behandling af flere retligt selvstændige personer, når der foreligger gode grunde hertil [13], kun er tilladt inden for en medlemsstat – dvs. ikke sammen med selskaber fra andre medlemsstater eller tredjelande – blive undermineret.

43. Allerede i mit forslag til afgørelse i Welmory-sagen [14] påpegede jeg den overordentlige vigtighed af retssikkerheden for leverandøren, når denne skal fastslå sine afgiftsmæssige forpligtelser, og udledte deraf, at en retligt selvstændig juridisk person ikke samtidig kan være fast forretningssted for en anden juridisk person. Domstolen fremhævede også dette retssikkerhedsmæssige aspekt i sin dom i den nævnte sag [15]. Det samme gælder for retssikkerheden for kunden, der er nødt til at vide, om den pågældende eller dennes datter- henholdsvis moderselskab (jf. momsdirektivets artikel 196) skylder momsen.

11 – Således udtrykkeligt H. Stadie, UStG, 3. oplag 2015, § 3a, punkt 32 in fine.

12 – Jf. f.eks. dom af 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 22), af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).
Jf. herom også mit forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).

13 – Jf. også mit forslag til afgørelse Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 38 ff.).

14 – Forslag til afgørelse Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, punkt 29, 30 og 36).

15 – Dom af 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 55).

44. Derudover henviser jeg til begrundelsen til forslaget til gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011, ifølge hvilken »leverandøren […] utvetydigt [skal] kunne konstatere, hvor kunden befinder sig« [16]. Det kan leverandøren imidlertid kun, såfremt det kan udelukkes, at et datterselskabs hjemsted også kan komme i betragtning som fast forretningssted for en anden afgiftspligtig person. Den retlige status som selvstændigt selskab – i den foreliggende sag et anpartsselskab (sp.z.o.o.) – kan nemlig ret let fastslås.

45. Dertil kommer, at det udefra set – i dette tilfælde fra Dong Yangs synsvinkel – ikke altid er muligt utvetydigt at fastslå, hvem der kontrollerer et datterselskab. I det foreliggende tilfælde ejes 20% af LG Polen Produktion åbenbart – så vidt det fremgår af Dong Yangs forklaringer i de skriftlige indlæg og under retsmødet – af et tredje selskab. Såfremt disse 20% er et blokerende mindretal, kan der f.eks. næppe være tale om et kontrolleret datterselskab.

46. Et selvstændigt datterselskab kan derfor ikke anses for et fast forretningssted for moderselskabet.

2. Undtagelse på grund af forbud mod misbrug?

47. Det kan eventuelt forholde sig anderledes, såfremt de valgte kontraktlige forhold (her mellem LG Korea og Dong Yang) udgør et misbrug.

48. Princippet om forbud mod misbrug, således som anvendt på momsområdet i den retspraksis, der følger af Halifax-dommen [17], er et generelt EU-retligt princip [18].

49. Derfor kan dette princip muligvis også komme til anvendelse i den foreliggende situation. I den foreliggende sag er det, som Kommissionen har anført, ret åbenbart, at der ikke foreligger et misbrug fra LG Koreas side, eftersom Dong Yang blev tildelt ordrer direkte (f.eks. i stedet for af LG Polen Produktion).

50. For det første leverede Dong Yang ikke blot formelt ydelserne til LG Korea, men reelt til LG Polen Produktion. Også ud fra en betragtning af den økonomiske virkelighed (den såkaldte økonomiske betragtningsmåde), som udgør et grundlæggende kriterium for anvendelsen af det fælles momssystem [19], kan noget andet ikke lægges til grund i den foreliggende sag.

51. LG Polen Produktion var hverken Dong Yangs medkontrahent eller ejer af de bearbejdede varer, ligesom LG Polen Produktion ikke selv har videreudnyttet (dvs. solgt) disse. De færdige varer solgte LG Korea derimod til LG Polen Salg. På denne baggrund kan der – i overensstemmelse med den opfattelse, som Det Forenede Kongerige fremførte under retsmødet – ikke være tale om, at LG Polen Produktion anvendte Dong Yangs tjenesteydelser. Både Dong Yang og LG Polen Produktion arbejdede sammen som »underleverandører« i en produktionsproces med arbejdsdeling og servicerede LG Korea. LG Korea anvendte de to selskabers tjenesteydelser ved at sælge de færdige varer til LG Polen Salg.

16 – Forslag til Rådets forordning om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (omarbejdning), KOM(2009) 672 endelig udg. af 17.12.2009, s. 3.

17 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 67 ff.).

18 – I denne retning dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 31), med henvisning til dom af 15.10.2009, Audiolux m.fl. (C-101/08, EU:C:2009:626, præmis 50).

19 – Således udtrykkeligt dom af 22.2.2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 43), af 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 42), af 7.10.2010, Loyalty Management UK (C-53/09 og C-55/09, EU:C:2010:590, præmis 39), og af 28.6.2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, præmis 43).
I samme retning også dom af 27.3.2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, præmis 38 ff.), i forbindelse med vurderingen af en ydelses udelelige karakter.

52. For det andet gælder, at selv hvis det antages, at Dong Yang faktisk leverede ydelserne til LG Polen Produktion, ville dette ikke have nogen som helst indflydelse på størrelsen af det polske afgiftsprovenu og den momsbyrde, der pålægges LG Polen Produktion. I dette tilfælde ville LG Polen Produktion have ret til et tilsvarende fradrag for indgående moms på faktureringstidspunktet [20].

53. Det forholder sig heller ikke anderledes, selv om det lægges til grund, at LG Korea havde et fast forretningssted i Polen i form af datterselskabet LG Polen Produktion. I så fald havde LG Korea ret til fradrag af indgående moms i Polen og dermed reelt ligeledes ingen polsk momsbyrde. Med hensyn til de to betragtningsmåder har hverken Republikken Polen eller finansforvaltningen kunnet redegøre for, hvilken momsbyrde der skulle være blevet undgået ved misbrug.

54. Republikken Polen har hovedsageligt anført, at værdiskabelsen fandt sted i Polen og derfor også skal pålægges afgift i Polen. Hvorvidt dette udsagn i det hele taget er korrekt, kan lades ubesvaret i den foreliggende sag (ved produktion af varer og efterfølgende afgiftsfri levering inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 138 er udsagnet f.eks. ikke korrekt, eftersom bestemmelseslandsprincippet i så fald finder anvendelse, hvorved værdiskabelsen finder sted i det ene land og beskattes i det andet).

55. For så vidt Dong Yangs tjenesteydelser har bidraget til produkter, der sælges i Polen, beskattes Dong Yangs tjenesteydelse reelt også på det sted, hvor produkterne forbruges (dvs. i Polen). Det beløb, som LG Korea har betalt til Dong Yang uden polsk moms, indkalkuleres i prisen på det færdige produkt (her TFT-monitoren) og pålægges herefter i sidste ende alligevel polsk moms ved salget af det færdige produkt i Polen. Dermed får Polen afgiftsprovenuet fra værdiskabelsen, som Dong Yang har udført for LG Korea i Polen, på det tidspunkt, hvor TFT-monitoren leveres i Polen. Den omstændighed, at leveringsstedet for Dong Yangs tjenesteydelse indtil da i momsretlig henseende lå i Korea, beror på EU-lovgivers beslutning, hvorefter leveringsstedet for tjenesteydelser til en anden erhvervsdrivende placeres på dennes hjemsted.

56. Denne beslutning fra EU-lovgivers side er dog i det konkrete tilfælde uden betydning for afgiftsprovenuet i Polen, som Kommissionen også med rette har understreget. I så henseende foreligger der i forbindelse med tjenesteydelser, der indgår i fysiske produkter, ingen særlig momsretlig risiko for misbrug. Dermed er det heller ikke nødvendigt at besvare spørgsmålet om, hvorvidt Dong Yang på nogen måde burde have fastslået, at LG Korea gjorde brug af en konstruktion, der var udtryk for misbrug.

57. Heri ligger der en afgørende forskel i forhold til de situationer, hvor tjenesteydelser indgår i andre tjenesteydelser. Sidstnævnte situationer har tidligere været genstand for Domstolens praksis [21]. Her er det teoretisk muligt at nedbringe momsbyrden ved hjælp af civilretlige konstruktioner, som det åbenbart blev forsøgt i DFDS-sagen [22] – dog på grundlag af den tidligere retsstilling.

58. Det kan heller ikke anses for et misbrug fra Dong Yangs side, at selskabet ikke har beregnet og betalt sydkoreansk moms. Med hensyn til den sydkoreanske moms, der – afhængig af retsstillingen i Sydkorea – skal betales, kan det vel antages, at LG Korea har givet sin medkontrahent Dong Yang korrekte oplysninger. Som det fremgik under retsmødet, blev Dong Yang forsikret om, at selskabet ikke skulle svare moms af »importen af disse tjenesteydelser« i Sydkorea. Det er ikke udelukket, at der

20 – Om nødvendigheden af en faktura med særskilt angivelse af momsen for udøvelsen af fradragsretten, jf. f.eks. dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 42 og 43), og mit forslag til afgørelse Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 34 ff.).

21 – Jf. f.eks. dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), af 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), samt af 20.2.1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

22 – Dom af 20.2.1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

i den sydkoreanske momslovgivning f.eks. sker en forskydning af afgiftsskylden til den kunde, der er etableret i Sydkorea, når et udenlandsk selskab leverer tjenesteydelser til den pågældende. I det EU-retlige merværdiafgiftssystem gælder dette i al fald for mange tjenesteydelser, der leveres af udenlandske selskaber til indenlandske selskaber (jf. f.eks. momsdirektivets artikel 196).

3. Undtagelse på grundlag af afgørelsen i DFDS-sagen?

59. Det er alene Domstolens afgørelse i DFDS-sagen, der eventuelt kan være til hinder for denne konklusion. Denne dom kan nemlig fortolkes således, at det forekommer muligt, at et afhængigt datterselskab som rent hjælpeorgan for moderselskabet kan udgøre et fast forretningssted for moderselskabet [23].

60. Domstolen fastslog i denne sag, at når en virksomhed, der organiserer turistrejser, og hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, leverer tjenesteydelser til rejsende gennem et selskab, der fungerer som agent i en anden medlemsstat, er disse tjenesteydelser momspligtige i sidstnævnte stat. Betingelsen er, at dette selskab, der alene handler som virksomhedens hjælpeorgan, disponerer over sådanne menneskelige og tekniske ressourcer, som er karakteristiske for et fast kontor [24].

61. Denne afgørelse – hvortil Polen i det væsentlige har henholdt sig – vedrørte imidlertid det specielle område for rejsearrangører, der under alle omstændigheder er omfattet af en momsretlig særordning (nu momsdirektivets artikel 306 ff.). Allerede af denne grund kan den pågældende dom ikke uden videre anvendes på andre situationer.

62. For det andet vedrører Domstolens svar i den nævnte sag et datterselskab, der har leveret tjenesteydelser til tredjemand *som formidler* for moderselskabet. Sådan forholder det sig imidlertid ikke i nærværende sag. LG Polen Produktion sælger ikke TFT-monitorerne på vegne af LG Korea. Der kan ikke være tale om, at selskabet alene handler som hjælpeorgan.

63. For det tredje drejede DFDS-dommen sig om det omvendte tilfælde, nemlig om stedet, hvor moderselskabet eller datterselskabet *leverede tjenesteydelsen* og ikke modtagelsen af ydelsen fra en tredjemand. Også af denne grund kan bemærkningerne næppe anvendes. I det foreliggende tilfælde er det ikke korrekt at tage udgangspunkt i et hjælpeorgan, der handler på vegne af moderselskabet. DFDS-afgørelsen var præget af spørgsmålet om, hvem der ud fra en økonomisk betragtningsmåde har *leveret* (og ikke modtaget) rejseydelserne.

64. For det fjerde var de faktiske omstændigheder i DFDS-afgørelsen – som Kommissionen også med rette har anført – præget af de særlige omstændigheder vedrørende risikoen for misbrug i forbindelse med tjenesteydelser og den kendsgerning, at leveringsstedet var afgørende for, om der gjaldt en afgiftsfritagelse eller ej. Som allerede anført ovenfor, skal der i det foreliggende tilfælde imidlertid i sidste ende beregnes moms ved leveringen af varerne (monitorer), hvortil tjenesteydelsen blot er et forberedende trin. Derfor foreligger en sådan risiko for misbrug ikke i nærværende tilfælde.

65. Endelig har Domstolen også allerede taget afstand fra DFDS-dommen og præciseret, at et helejet datterselskab også er en selvstændig afgiftspligtig juridisk person [25]. Med hensyn til fastlæggelsen af, hvem der er betalingspligtig, gavner det – som jeg allerede nævnte i punkt 43 – i øvrigt også retssikkerheden, når en retligt selvstændig juridisk person ikke samtidig kan være fast forretningssted for en anden juridisk person.

23 – Dom af 20.2.1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, præmis 26).

24 – Jf. dom af 20.2.1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, præmis 29).

25 – Dom af 25.10.2012, Daimler (C-318/11 og C-319/11, EU:C:2012:666, præmis 48).

66. Der kan herefter ikke drages nogen konklusioner om den foreliggende sag på grundlag af Domstolens afgørelse i DFDS-sagen.

4. Foreløbig konklusion

67. Et datterselskab kan således ikke anses for et fast forretningssted (som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, andet punktum) for moderselskabet. Det kan eventuelt højst forholde sig anderledes, såfremt den kontraktstruktur, som modtageren af tjenesteydelserne har valgt, er i strid med forbuddet mod misbrug. Denne bedømmelse må det påhvile den forelæggende ret at foretage. På grundlag af de faktiske omstændigheder, som Domstolen er blevet oplyst om, findes der dog ingen holdepunkter for et misbrug i den foreliggende sag.

D. Subsidiært: Undersøgelsesforpligtelser, der påhviler leverandøren af tjenesteydelser

68. Såfremt det imidlertid kan lægges til grund, at der er tale om misbrug (i den foreliggende sag fra LG Koreas side), opstår spørgsmålet, hvad leverandøren af tjenesteydelserne (i den foreliggende sag Dong Yang) skal undersøge for at kunne vurdere, om der foreligger misbrug fra medkontrahentens side. Det ville i så fald indebære, at et selvstændigt selskab skal anses for et andet selvstændigt selskabs faste forretningssted.

69. Bestemmelserne i gennemførelsesforordningens artikel 21 og 22 kan give et fingerpeg herom. I henhold til gennemførelsesforordningens artikel 22, stk. 1, undersøger leverandøren den leverede ydelses art og anvendelse for at fastlægge det faste forretningssted, som ydelsen leveres til.

70. Imidlertid skal gennemførelsesforordningens artikel 22 læses i sammenhæng med gennemførelsesforordningens artikel 21. Gennemførelsesforordningens artikel 21 tager dog udgangspunkt i, at en afgiftspligtig person er etableret i ét land og har et fast forretningssted i et andet land. Disse bestemmelser handler således om usikkerheden med hensyn til, *til hvilket kendt sted, hvor en afgiftspligtig person er etableret*, ydelsen leveres (til et fast forretningssted eller til hovedsædet).

71. Denne sag drejer sig imidlertid om, hvorvidt en anden afgiftspligtig person (der udadtil formelt er retligt selvstændig) eventuelt skal anses for den første afgiftspligtige persons faste forretningssted. Det er således uklart, *hvorvidt* der i det hele taget foreligger et fast forretningssted. Et sådant tilfælde er ikke omfattet af bestemmelsen i gennemførelsesforordningen. Derfor tager gennemførelsesforordningens artikel 22, stk. 1, heller ikke udgangspunkt i selskabsretlige relationer mellem selskaber på modtagersiden, men kun på leverandørens kontraktlige relation til kunden. Således nævnes f.eks. leveringskontrakten og ordresedlen, men handelsregisterudskrifter og lignende derimod ikke. I så henseende er gennemførelsesforordningens artikel 21 ff. ikke relevant i det foreliggende tilfælde.

72. Uafhængigt heraf kan en afgiftspligtig person – der alene fungerer som afgiftsopkræver på statens vegne, som det fremhæves i Domstolens faste praksis [26] – dog pålægges visse, men kun forholdsmæssige, forpligtelser til at udvise omhu [27]. Når *konkrete tegn* synes at pege på svig eller misbrug, kan det f.eks. forventes af en afgiftspligtig person, at den pågældende foretager visse supplerende forespørgsler vedrørende sin leverandør for at kontrollere leverandørens pålidelighed [28]. Tilsvarende gælder for den præcise fastlæggelse af kundens etableringssted – jf. blot 20. betragtning til gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011.

73. Som generaladvokat Wahl med rette har anført i denne forbindelse, kan afgiftsmyndighederne dog heller ikke i tilfælde af konkrete tegn, der synes at pege på svig eller misbrug, pålægge en afgiftspligtig person at foretage komplekse og vidtrækkende kontroller og dermed de facto overføre deres egne undersøgelsesopgaver til ham [29].

74. Det følger nødvendigvis heraf, at der i al fald heller ikke kan forlanges noget umuligt af Dong Yang. Det er imidlertid subjektivt umuligt for Dong Yang at undersøge de kontraktlige forhold mellem Dong Yangs medkontrahent og medkontrahentens datterselskab (som Dong Yang muligvis ikke har kendskab til), hvortil Dong Yang ikke har adgang. En sådan undersøgelses- henholdsvis efterforskningsforpligtelse ville gå videre end den passende grad af omhu, som med rimelighed kan kræves af selskabet. Alle parter har derfor med rette antaget, at Dong Yang ikke var forpligtet til at analysere disse kontrakter.

75. Medmindre der er holdepunkter for det modsatte, har den ene kontrahent derfor absolut lov til at fæste lid til en skriftlig erklæring fra den anden kontrahent om, at denne ikke har et fast forretningssted i indlandet (her i Polen). Dette er så meget desto mere tilfældet, eftersom den polske lovgivning [30] vanskeliggør aktiviteterne for selskaber fra Korea via faste forretningssteder, hvorfor der ikke er nogen rimelig grund til at betvivle medkontrahentens udsagn.

76. Den omstændighed, at et datterselskab er involveret i kontraktens gennemførelse, kan i al fald i det foreliggende tilfælde, hvor der er tale om arbejdsdeling i en produktion af en vare, som ejes af medkontrahenten, heller ikke udløse mere omfattende efterforskningsforpligtelser. Dette er så meget desto mere tilfældet, eftersom et selvstændigt datterselskab principielt ikke er et fast forretningssted for moderselskabet (udførligt herom ovenfor, punkt 37 ff.).

77. Der kan således ganske vist stilles krav til den afgiftspligtige person om en passende grad af omhu med henblik på at fastlægge det korrekte leveringssted. Dertil hører imidlertid ikke efterforskning og undersøgelse af de kontraktlige forhold mellem den afgiftspligtiges medkontrahent og medkontrahentens datterselskaber, som den afgiftspligtige person ikke har adgang til.

26 – Jf. f.eks. dom af 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 22), af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).
Jf. herom også mit forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).

27 – Jf. herom Domstolens praksis i forbindelse med tilfælde af svig: dom af 25.10.2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, præmis 46 – med rimelighed), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 53 – med rimelighed), og af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 59 – med rimelighed).

28 – Dom af 18.5.2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, præmis 39), af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 52), og af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 60).

29 – Generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Finanzamt Neuss og Butin (C-374/16 og C-375/16, EU:C:2017:515, punkt 61). I samme retning dom af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 62), og af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 61 ff.).

30 – Artikel 13, stk. 3, i Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (lov om retten til fri erhvervsudøvelse) af 2.7.2004.

VI. Forslag til afgørelse

78. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare spørgsmålene fra Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław) således:

»1) Et datterselskab af et selskab (fra et tredjeland) er principielt ikke selskabets faste forretningssted som omhandlet i artikel 44, andet punktum, i direktiv 2006/112/EF og artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011.

2) En anden konklusion kan alene være mulig, såfremt den kontraktstruktur, som modtageren af tjenesteydelserne har valgt, er i strid med forbuddet mod misbrug. Denne bedømmelse påhviler det den forelæggende ret at foretage.

3) Direktiv 2006/112/EF kræver af en afgiftspligtig person, at denne udviser en passende grad af omhu med henblik på at fastlægge det korrekte leveringssted. Dertil hører imidlertid ikke efterforskning og undersøgelse af de kontraktlige forhold mellem den afgiftspligtiges medkontrahent og medkontrahentens datterselskaber, som den afgiftspligtige person ikke har adgang til.«