

Asia C-547/18

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

23.8.2018

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Puola)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

6.6.2018

Kantaja:

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

Vastaaja:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[--]

VÄLIPÄÄTÖS

6.6.2018

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) on tehnyt

[--]

20.12.2017 pidetyn istunnon jälkeen [--]

Biskupice Podgórneen sijoittautuneen yrityksen Dong Yang Electronics sp. z o.o:n kanteesta, joka koskee Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Wrocławin veroviraston johtaja) kyseisen yrityksen vuoden 2012 tammikuusta joulukuuhun vahvistetusta arvonlisäverosta tekemää päätöstä

[--]

seuraavan

välipäätöksen:

I. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään SEUT 267 artiklan [– –] nojalla seuraavat unionin oikeuden säännösten tulkintaa koskevat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Voiko pelkästään siitä seikasta, että Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautunut yhtiö omistaa Puolaan sijoittautuneen sidoksissa olevan yhtiön, johtaa, että sillä on Puolassa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY [– –] 44 artiklassa ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (uudelleenlaadittu [– –]) 11 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka? **[alkup. s. 2]**
2. Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kolmas osapuoli velvollinen tutkimaan Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneen yhtiön ja Puolaan sijoittautuneen sidoksissa olevan yhtiön väliset sopimussuhteet sen selvittämiseksi, onko ensin mainitulla yhtiöllä kiinteä toimipaikka Puolassa?

II. Hallintotuomioistuinmenettelyistä 30.8.2002 annetun lain (Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) [– –] 124 §:n 1 momentin 5 kohdan nojalla asian käsittelyä lykätään, kunnes ennakkoratkaisukysymykset on ratkaistu.

[– –]

[alkup. s. 3] PERUSTELUT

1. Asiaa koskeva lainsäädäntö – oikeustila 2012

1.1. Puolan lainsäädännöstä käsiteltävän asian verotus- ja hallintotuomioistuinmenettelyyn sovelletaan seuraavia säännöksiä, joiden sanamuoto oli voimassa 21.8.2011–1.1.2013:

- Tavarosta ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług) ([– –] jäljempänä arvonlisäverolaki) 28b §:n 1 momentti, jossa säädetään, että silloin kun palvelu suoritetaan verovelvolliselle vastaanottajalle, palvelun suorituspaikka on paikka, joka on vastaanottajan liiketoiminnan kotipaikka, jollei saman pykälän 2–4 momentista, 28e §:stä, 28f §:n 1 ja 1a momentista, 28g §:n 1 momentista, 28i §:stä, 28j §:n 1 ja 2 momentista ja 28n §:stä muuta johdu.
- Arvonlisäverolain 28b §:n 2 momentti, jonka mukaan tapauksissa, joissa palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muussa paikassa kuin siinä, joka on asiakkaan liiketoiminnan kotipaikka, palvelun suorituspaikka on kyseinen kiinteä toimipaikka.

- Arvonlisäverolain 19 §:n 1 momentti, jonka mukaan verovelvollisuus syntyy ajankohtana, jolloin tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan, jollei saman pykälän 2–21 momentista, 14 §:n 6 momentista, 20 §:stä ja 21 §:n 1 momentista muuta johdu.
- Arvonlisäverolain 19 §:n 4 momentti, jonka mukaan tapauksissa, joissa tavaran luovutus tai palvelun suoritus on vahvistettava laskulla, verovelka syntyy laskua laadittaessa, ei kuitenkaan myöhemmin kuin seitsemäntenä päivänä siitä päivästä, jolloin tavara on luovutettu tai palvelu on suoritettu.
- Elinkeinoharjoittamisen vapaudesta (Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej) 2.7.2004 annetun lain [– –] 13 §:n 3 momentti, jonka mukaan muut kuin kyseisen pykälän 1–2a momentissa mainitut ulkomaiset henkilöt ovat oikeutettuja aloittamaan taloudellisen toiminnan ja harjoittamaan sitä ainoastaan kommandiittiyhtiön, kommandiittiosakeyhtiön, rajavastuuyhtiön ja osakeyhtiön muodossa sekä liittymään tällaisiin yhtiöihin ja ostamaan tai hankkimaan yhtiöosuuksia tai osakkeita ainoastaan tällaisista yhtiöistä, jollei kansainvälisissä sopimuksissa toisin määrätä.

1.2. Unionin lainsäädännöstä sovelletaan seuraavia säännöksiä: [alkup. s. 4]

- Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY ([– –] [sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY], jäljempänä direktiivi 2006/112/EY) 44 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

- Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (sellaisena kuin se on muutettuna) ([– –], jäljempänä EU-asetus) 10 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Direktiivin 2006/112/EY 44 ja 45 artiklaa sovellettaessa verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka on paikka, jossa yrityksen keskushallinnon tehtävät suoritetaan.”

- EU-asetuksen 11 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Direktiivin 2006/112/EY 44 artiklaa sovellettaessa ’kiinteä toimipaikka’ on tämän asetuksen 10 artiklassa tarkoitettua liiketoiminnan kotipaikkaa lukuun ottamatta mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja

teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.”

– EU-asetuksen 22 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Hankkijan sen kiinteän toimipaikan määrittämiseksi, johon palvelu suoritetaan, palvelun suorittajan on tarkasteltava suoritettavan palvelun luonnetta ja käyttötarkoitusta.

Kun palvelun suorittaja ei suoritettavan palvelun luonteen ja käyttötarkoituksen perusteella pysty määrittämään kiinteää toimipaikkaa, johon palvelu suoritetaan, palvelun suorittajan on kiinteää toimipaikkaa määrittäessään tarkasteltava erityisesti sitä, ilmoitetaanko kiinteä toimipaikka sopimuksessa, tilauslomakkeessa ja hankkijan palvelun suorittajalle toimittamassa hankkijan kotijäsenvaltion antamassa arvonlisäverotunnisteessa [alkup. s. 5] palvelun hankkijaksi ja onko kiinteä toimipaikka se yksikkö, joka maksaa palvelusta.

Jos hankkijan kiinteää toimipaikkaa, johon palvelu suoritetaan, ei voida määrittää tämän kohdan ensimmäisen ja toisen alakohdan nojalla tai jos direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan soveltamisalaan kuuluvat palvelut suoritetaan verovelvolliselle sellaisen sopimuksen perusteella, joka koskee yhtä tai useampaa yksilöimättömällä ja määrittämättömällä tavalla käytettävää palvelua, palvelujen suorittaja voi perustellusti katsoa palvelut suoritetuiksi paikassa, joka on hankkijan liiketoiminnan kotipaikka.”

1.3. Kansainvälinen sopimus:

– Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden sekä Korean tasavallan välisen vapaakauppasopimuksen (EUVL 2011, L 127, s. 6; jäljempänä sopimus) 7.9 artiklan a alakohdassa sijoittautumisella tarkoitetaan seuraavaa:

- i) oikeushenkilön perustamista, hankintaa tai ylläpitämistä tai
- ii) sivuliikkeen tai edustuston perustamista tai ylläpitämistä.

– Sopimuksen 7.11 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa: ”Kun kyse on markkinoille pääsystä sijoittautumisen muodossa, osapuoli myöntää toisen osapuolen sijoittautuneille yksiköille ja sijoittajille kohtelun, joka on vähintään yhtä edullinen kuin liitteessä 7-A olevissa erityisissä sitoumuksissa esitettyjen sovittujen ehtojen, rajoitusten ja edellytysten mukainen kohtelu”.

– Sopimuksen liitteessä 7-A-2 [s.] 3 [luettelo] määrätään seuraavaa: ”PL: Rahoituspalveluja lukuun ottamatta ei sitoumuksia sivuliikkeiden osalta. Korealaiset sijoittajat voivat harjoittaa taloudellista toimintaa ainoastaan kommandiittiyhtiön, kommandiittiosakeyhtiön, rajoitetun vastuun yhtiön tai osakeyhtiön muodossa (lakiasianpalvelujen osalta ainoastaan rekisteröidyn avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön muodossa).”

2. Tosiseikat

2.1. Veroviranomaisten menettely

2.1.1. Toisen asteen veroviranomainen pysytti riidanalaisella päätöksellä voimassa ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen arvonlisäveron vahvistamisesta Biskupice Podgórnassa toimivalle Dong Yang Electronics sp. z o.o:lle vuoden 2012 yksittäisiltä kuukausilta.

2.1.2. Veroviranomaiset totesivat, että Dong Yang Electronics sp. z o.o. suoritti palveluja Souliin sijoittautuneelle LG Display Co. Ltd:lle (Korea) kokoonpanemalla piirilevyjä [**alkup. s. 6**] materiaaleista (osista ja komponenteista), jotka omisti kyseinen LG Display Co. Ltd. (Korea). Nämä materiaalit siirrettiin Dong Yang Electronics sp. z o.o:lle LG Display Polska sp. z o.o:sta, jolle Dong Yang Electronics sp. z o.o. myös toimitti valmiit piirilevyt.

Dong Yang Electronics sp. z o.o. suoritti palvelun LG Display Co. Ltd:lle (Korea) 27.10.2010 tehdyn sopimuksen nojalla. LG Display Co. Ltd. (Korea) vakuutti Dong Yang Electronics sp. z o.o:lle, ettei sillä ole Puolassa kiinteää toimipaikkaa, työntekijöitä eikä kiinteistöjä tai teknisiä resursseja. Dong Yang Electronics sp. z o.o. laati arvonlisäverolaskuja LG Display Co. Ltd:lle (Korea) ja käsitteli palveluja palveluina, joihin ei sovelleta Puolassa arvonlisäveroa, tekemällä laskuihin seuraavan merkinnän: veron määräytymisperuste arvonlisäverolain 28b §:n 2 momentti. Laskuihin merkittiin hankkijaksi LG Display Co. Ltd. (Korea).

Veroviranomaiset katsoivat, että Dong Yang Electronics sp. z o.o:n palveluja ei suoritettu tosiasiallisesti Etelä-Koreaan sijoittautuneelle LG Display Co. Ltd:lle vaan sen kiinteälle toimipaikalle Puolassa. Tämän kiinteän toimipaikan sijaintipaikaksi ne määrittivät sidoksissa olevan yhtiön LG Display Polska sp. z o.o. kotipaikan Biskupice Podgórnassa. Veroviranomaiset tutkivat sopimukset, joiden nojalla LG Display Polska sp. z o.o. suoritti LG Display Co. Ltd:lle (Korea) tuotantopalveluja, jotka muodostuivat valmiiden TFT-LCD-moduulien kokoamisesta osista, jotka omisti LG Display Co. Ltd. (Korea), sekä valmiiden tuotteiden varastoinnista ja logistiikasta. Sekä osat että valmiit moduulit pysyvät LG Display Co Ltd:n (Korea) omistuksessa niin, että se myy ne toiselle siihen pääomaomistuksen johdosta sidoksissa olevalle yhtiölle. Tämän johdosta veroviranomaiset totesivat seuraavaa:

– LG Display Co Ltd. (Korea) on – vastaavan liiketoimintamallin sopimusjärjestelyjen seurauksena – perustanut Puolaan kiinteän toimipaikan käyttämällä hyväkseen siihen sidoksissa olevan yhtiön, LG Display Polskan, taloudellisia mahdollisuuksia, ja tämä kiinteä toimipaikka on ollut LG Display Co. Ltd:n (Korea) käytettävissä oman yrityksen tavoin. Taloudellisten suhteiden vastaavan järjestelyn ansiosta LG Display Co. Ltd:n (Korea) ei ole tarvinnut omistaa Puolassa teknisiä resursseja tai henkilöstöresursseja, eli sen ei ole tarvinnut vuokrata varastotilaa eikä työllistää työntekijöitä, mikä ei kuitenkaan ole esteenä LG Display Co. Ltd:n (Korea) kiinteän toimipaikan olemassaololle Puolassa. [**alkup. s. 7**]

– Dong Yang Electronics sp. z o.o:n olisi pitänyt tarkastella suorittamiensa palvelujen käyttötarkoitusta, kuten EU-asetuksen 22 artiklassa edellytetään. Jos se olisi tehnyt kyseisen tarkastelun, se olisi päätenyt siihen tulokseen, että yhtiön suorittamien palvelujen tosiasiallinen edunsaaja toimii Biskupice Podgórnassa, jossa on LG Display Polskan kotipaikka. Dong Yang Electronics sp. z o.o. nojautuu kuitenkin vain LG Display Co. Ltd:n (Korea) ilmoitukseen, jonka mukaan yhtiöllä ei ole kiinteää toimipaikkaa Puolassa.

Näin ollen veroviranomaiset totesivat, että Dong Yang Electronics sp. z o.o. on suorittanut palveluja Puolan alueella, minkä vuoksi niitä olisi verotettava yleisen arvonlisäverokannan mukaisesti.

2.2. Asian käsittely hallintotuomioistuimessa

2.2.1. Dong Yang Electronics sp. z o.o. pyrki Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiuissa (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin) nostamallaan kanteella kumoamaan riidanalaisen päätöksen ja vetosi muun muassa seuraavien säännösten ja määräysten rikkomiseen:

– EU-asetuksen 11 artiklan 1 kohta, luettuna yhdessä elinkeinonharjoittamisen vapaudesta annetun lain 13 §:n 3 momentin kanssa, koska oli tehty päätös, jonka perusteella voidaan todeta, että Puolan lainsäädännössä sallittua Korean lainsäädännön alaisen yhtiön (eli Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneen yhtiön) toimintaa Puolassa elinkeinonharjoittamisen vapaudesta annetussa laissa sallitussa muodossa (eli osuuskien omistamisena puolalaisessa yhtiössä LG Display Polska sp. z o.o.) tulkitaan siten, että arvonlisäveroa koskevien säännösten perusteella tehdään päätelmiä tosiseikoista, joita ei elinkeinonharjoittamisen vapaudesta annetun lain mukaan saisi edes esiintyä, toisin sanoen LG Display Co. Ltd:n väitetyistä liiketoiminnan harjoittamisesta päätellään LG Display Polskan muodostavan kiinteän toimipaikan.

– EU-asetuksen 11 artiklan 1 kohta, sen virheellisen toteamuksen johdosta, että LG Display Polska olisi LG Display Co. Ltd:n (Korea) (osapuolen palvelun vastaanottajan) kiinteä toimipaikka, vaikka kiinteän toimipaikan perustamista koskevat edellytykset eivät täyty edes kiinteää toimipaikkaa koskevaa käsitettä korealaiseen yritykseen sovellettaessa. Siltä väitteeltä puuttuu nimittäin perusta, että LG Display Co. Ltd:llä (Korea) on Puolassa pysyviä teknisiä resursseja ja henkilöstöresursseja, eikä voida myöskään todeta, että LG Display Polska vastaanottaa ja käyttää Dong Yang Electronics sp. z o.o:n palveluja omia tarpeitaan varten. **[alkup. s. 8]**

– Arvonlisäverolain 28b §:n 1 ja 2 momentti ja direktiivin 2006/112/EY 44 artikla, koska oletetaan virheellisesti, että Dong Yang Electronics sp. z o.o. määräytti LG Display Co. Ltd:lle (Korea) suoritettujen palvelujen suorituspaikan virheellisesti, eli se oletti, ettei paikka ole Puolassa, minkä vuoksi se laati LG Display Co. Ltd:lle (Korea) laskuja, joissa ei otettu huomioon maksettavaksi tulevaa 23 prosentin arvonlisäveroa, samaan aikaan kun osapuolen palvelut on

suoritettu verovelvolliselle, jolla ei ole Puolassa kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa, minkä johdosta palvelun suorituspaikkana on pidettävä valtiota, johon palveluja vastaanottava verovelvollinen on sijoittautunut, eli Etelä-Koreaa;

– EU-asetuksen 21 ja 22 artikla, koska oletetaan, että näitä säännöksiä on sovellettava yhtiöön, vaikka ne koskevat tapauksia, joissa ulkomaisella yrityksellä on useita kiinteitä toimipaikkoja, kun taas LG Display Co. Ltd:llä (Korea) on ainoastaan yksi, nimittäin Etelä-Koreassa.

2.2.2. Veroviranomainen vaati vastineessaan kanteen hylkäämistä ja pysyi riidanalaisessa päätöksessä esittämällään kannalla.

2.2.3. Ensimmäisen asteen tuomioistuin päätti esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle (jäljempänä unionin tuomioistuin) päätöksen perusteluosassa mainitut ennakkoratkaisukysymykset ja lykätä asian käsittelyä.

3. Ennakkoratkaisupyynnön perustelut

[– –] [tutkittavaksi ottaminen]

3.2. Ennakkoratkaisukysymysten perustelut

3.2.1. Käsiteltävän asian ratkaisemiseksi on vastattava kysymykseen, joka koskee direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan oikeaa tulkintaa, kun on kyse siitä, miten nyt käsiteltävän asian olosuhteissa on määritettävä Biskupice Podgórneen sijoittautuneen Dong Yang Electronics sp. z o.o:n Etelä-Koreaan sijoittautuneelle LG Display Co. Ltd:lle suorittamien palvelujen suorituspaikka.

3.2.2. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen arvion mukaan kiinteän toimipaikan käsitteen tulkintaa koskevasta unionin tuomioistuimen tähänastisesta oikeuskäytännöstä ei käy ilmi selvää vastausta esitettyyn kysymykseen. Unionin tuomioistuin totesi tuomiossa 2.5.1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, [alkup. s. 9] EU:C:1996:184), ettei merialus, jossa tarjotaan ravintolapalveluja, ole tällainen kiinteä toimipaikka. Toiminta edellyttää myös konkreettisia henkilö- ja aineellisia resursseja. Toisin sanoen, jotta jokin liiketoiminnan harjoittamispaikka voidaan määritellä kiinteäksi, siellä on oltava tekninen infrastruktuuri (jos se on välttämätön palvelujen suorittamiseksi) ja henkilöstö. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu, että tällaisen kiinteän toimipaikan henkilöstön ja teknisen infrastruktuurin on oltava pysyvää eli toistuvaa ja vakituista. Sen vuoksi unionin tuomioistuin totesi tuomiossa [4.7.1985] Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), että alus, jonne on asennettu itsepalvelua varten peliautomaatteja, joita henkilökunta ei käytä merimatkan aikana, ei muodosta kiinteää toimipaikkaa.

Unionin tuomioistuimen tuomio 17.7.1997, ARO Lease ([C-190/95], EU:C:1997:374) sisältää muita kiinteän toimipaikan käsitteen määrittämistä koskevia lausumia. Kyseisessä tuomiossa todettiin, ettei kiinteä toimipaikka ole paikassa, jossa palvelu tosiasiallisesti tarjotaan, jos siellä ei ole palvelujen

tarjoajan teknistä välineistöä (olkoon se sitten vain toimitila) eikä henkilöstöä. Lisäksi todettiin, ettei se seikka, että leasingyhtiö vuokraa Belgiassa ajoneuvoja, ole ratkaiseva sen kannalta, onko sillä kiinteä toimipaikka Belgiassa, jos sillä ei ole siellä toimitiloja eikä autojen varastointitiloja, ja yrityksen kotipaikka on Alankomaissa ja leasingsopimuksetkin allekirjoitetaan siellä.

Ennakkoratkaisukysymykset esittäneen tuomioistuimen arvion mukaan unionin tuomioistuimen edellä mainitusta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kiinteä toimipaikka edellyttää muun muassa soveltuvaa rakennetta henkilöstöressurssien ja teknisten resurssien osalta. Oikeussubjektilla on toisin sanoen oltava kiinteässä toimipaikassa henkilökuntaa ja teknisiä välineitä. Henkilöstöressurssien ja teknisten resurssien avulla on oltava asianmukaisesti mahdollista vastaanottaa ja käyttää omia tarpeita varten suoritettavia palveluja tai suorittaa palveluja. Jotta paikka voidaan määrittää kiinteäksi toimipaikaksi, kahden edellytyksen on täyttyttävä: siellä on oltava henkilöstöä ja teknisiä resursseja. Tällainen kiinteän toimipaikan käsitettä koskeva näkemys ilmenee myös EU-asetuksen 11 artiklan 1 kohdan sisällöstä.

Myös 16.10.2014 annetussa tuomiossa *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298) unionin tuomioistuin totesi, että ensimmäisellä verovelvollisella, jonka liiketoiminnan kotipaikka [alkup. s. 10] on yhdessä jäsenvaltiossa ja joka vastaanottaa toisessa jäsenvaltiossa asuvan toisen verovelvollisen suorittamia palveluja, on katsottava olevan tässä toisessa jäsenvaltiossa direktiivin 2006/112/EY 44 artiklassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka näiden palvelujen verotuspaikan määrittämistä varten, jos tällä toimipaikalla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöressurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan palveluja ja käyttämään niitä liiketoiminnassaan.

Vastaava kanta on esitetty myös puolalaisessa oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa.

Esimerkiksi *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie* (Olsztynin voivodikunnan hallintotuomioistuin) on todennut 30.9.2009 antamassaan tuomiossa [– –], että yrityksellä on kiinteä toimipaikka Puolassa, jos se harjoittaa – siellä olevaa infrastruktuuria ja henkilöstöä käyttäen – organisoidusti ja pysyvästi taloudellista toimintaa, jonka yhteydessä se suorittaa arvonlisäverollisia liiketoimia. Teknisen infrastruktuurin ja henkilöstön käytön on oltava läheisessä yhteydessä arvonlisäverolliseen toimintaan.

Se, ovatko tietyssä paikassa olemassa olevat henkilöstöressurit ja aineelliset resurssit riittäviä, on kussakin konkreettisessa yksittäistapauksessa tutkittava konkreettisten palvelujen yhteydessä. Henkilöstöressurssien ja teknisten resurssien avulla on oltava asianmukaisesti mahdollista joko vastaanottaa palveluja ja käyttää vastaanotettuja palveluja tai suorittaa palveluja. [– –] [viittaus oikeuskirjallisuuteen].

3.2.3. Samanaikaisesti unionin tuomioistuin korosti 16.10.2014 antamassaan tuomiossa Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), että ”käyttökelpoisin ja siten ensisijainen liittymäkohta palvelujen suorituspaikan määrittämiseksi verotuksen kannalta on paikka, jossa verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka.– – Tällaisen liiketoiminnan erityisestä luonteesta huolimatta se edellyttää vähintäänkin soveltuvaa rakennetta muun muassa henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta, kuten tietotekniikkaa, palvelimia ja soveltuvia ohjelmia.”

”Muu toimipaikka voidaan ottaa huomioon vain, jos tämä kotipaikka ei johda järkevään ratkaisuun tai jos sen perusteella syntyy ristiriita toisen jäsenvaltion kanssa.” [alkup. s. 11]

3.2.4. Käsiteltävän asian tosiseikat eroavat kuitenkin huomattavasti mainittujen tuomioiden taustalla olevista tosiseikoista. LG Display Co. Ltd. (Korea) ei Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneena yrityksenä pääse nauttimaan perustamissopimuksessa määrätyistä vapauksista eikä voi vapaasti toimia jäsenvaltioiden, myöskään Puolan, alueella. Moniin mainituissa tuomioissa esitetyistä väitteistä ei sen vuoksi voida vedota LG Display Co. Ltd:n (Korea) kaltaisten yritysten yhteydessä.

Unionin oikeuden perusvapaudet, erityisesti palvelujen tarjoamisen vapaus ja sijoittautumisvapaus (joiden mukaan yhden jäsenvaltion yritykset voivat harjoittaa taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa ilman rekisteröitymistä), johtivat siihen, että merkityksellisiksi tulivat palvelujen verotuspaikan erottaminen yrityksen kotipaikasta ja palvelujen verottaminen paikoissa, jotka muistuttavat luonteensa puolesta kotipaikkaa (siltä osin kuin hankkija harjoittaa siellä liiketoimintaa). Vapaus harjoittaa toimintaa Euroopan unionissa johtaa monissa tapauksissa kuitenkin siihen, että verovelvollisen kotipaikan tai paikan, jossa tämä toimii toisessa valtiossa, kaltaisten käsitteiden välinen raja hämärtyy. Poikkeustapauksissa se voi johtaa jopa siihen, että on vaikea erottaa verovelvollisen suoraa toimintaa tietyillä markkinoilla tällaisen yrityksen toisen yrityksen välityksellä (erillisenä verovelvollisena) harjoittamasta toiminnasta.

Edellä esitetty ei johda sen yleisen periaatteen, että palvelua verotetaan palvelun vastaanottajan kotipaikassa, muuttamiseen. EU-asetuksessa korostettiin sen vuoksi välttämättömyyttä soveltaa sen kiinteää toimipaikkaa koskevia säännöksiä harkitusti ja rajoittaa se tapauksiin, joissa asetuksen soveltaminen on tarpeen yhdenmukaisen ja tasapuolisen verokohtelun varmistamiseksi, jolloin viitattiin siihen, etteivät säännökset ”sitien ole sitovia muiden tapausten osalta, ja niitä on niiden sanamuoto huomioon ottaen sovellettava rajoitetusti”.

Rakenteissa, joissa kiinteä toimipaikka perustetaan sidosyrityksen kotipaikan avulla, on kyse yritysten tasapainoisen kilpailukyvyn säilyttämisestä (kuten tuomiossa [2.5.1996, Faaborg-Gelting Linien] (C-231/94, EU:C:1996:184), tai (palvelujen tarjoamisen alalla) sellaisten ratkaisujen estämisestä, jotka eivät ole verotuksellisesti järkeviä (ks. mm. tuomio Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298;

tuomio Berkholz, [168/84], EU:C:1985:299 ja tuomio Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184). [**alkup. s. 12**]

Yritys, joka ei pääse nauttimaan perussopimuksissa määräytyistä vapauksista, voi lähtökohtaisesti harjoittaa taloudellista toimintaa jäsenvaltion alueella ainoastaan sidoksissa olevan pääomayhtiön kautta. Tällöin on ilmeistä, että tällaisella yrityksellä on omistajuutensa ansiosta – tietystä laajuudessa – aina mahdollisuus vaikuttaa kyseisen yhtiön toimintaan. Sidoksissa olevan yhtiön henkilöstöresurssit ja aineelliset resurssit ovat siis jossain määrin sen käytettävissä. Sidoksissa oleva yhtiö liittyy yleensä emoyritykseen useilla sopimuksilla ja pyrkii toteuttamaan kyseisen yrityksen taloudellisia tavoitteita – mikä on myös sen perustamisen tarkoituksena. Tällainen yritys ei myöskään voi toteuttaa taloudellisia tavoitteitaan jäsenvaltiossa muilla tavoilla.

3.2.5. Edellä esitetyn johdosta ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimella on perusteltua aihetta epäillä, voidaanko kiinteän toimipaikan määrittäminen arvonlisäverotusta varten pitää samalla yrityksenä kiertää Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneen yhtiön suoran taloudellisen toiminnan harjoittamista koskevaa kieltoa.

Samanaikaisesti voidaan – alussa mainittujen säännösten johdonmukaisuuden varmistamiseksi – omaksua kanta, jossa sidoksissa olevaa yhtiötä pidetään – kun otetaan huomioon edellä mainitut yhteydet ja tavoitteet sidoksissa olevia yhtiöitä perustettaessa – arvonlisäverotuksessa joka kerta kiinteänä toimipaikkana.

3.2.6. Seuraavaksi on tarkasteltava sitä, onko palvelun suorittajalla (pääasian asianosaisella) olettaessa, että sidoksissa oleva yhtiö voi olla (vaikkakaan se ei välttämättä ole) kiinteä toimipaikka, nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa tosiasiaa mahdollisuus selvittää, onko kiinteä toimipaikka perustettu. Erityisesti: onko pelkkä se tosiseikka, että sidoksissa oleva yhtiö luovuttaa palvelun yhteydessä käsitellyn materiaalin palvelun suorittajalle ja saa materiaalin siltä, ratkaiseva suoritettujen palvelun luonteen ja luokittelun kannalta.

On syytä viitata siihen, että palvelun suorittaja (pääasian asianosainen) on oikeudellisesti itsenäinen yhtiö, jolla on sopimus ainoastaan LG Display Co. Ltd:n (Korea) kanssa. Sillä ei sen sijaan ole suhteita Puolassa toimivaan sidoksissa olevaan yhtiöön. Kun otetaan huomioon tämä seikka, herää epäily, minkä – objektiivisten ja käytettävissä olevien – tietojen perusteella palvelun suorittaja voi todeta, onko hankkijalla yrityksen kotipaikasta erillinen kiinteä toimipaikka. Palvelun suorittajalla (pääasian asianosaisella) oli LG Display Co. Ltd:n (Korea) kanssa tehty sopimus, ja maksun suoritti tämä yhtiö. LG Display Co. Ltd. (Korea) on myös ilmoittautunut arvonlisäverovelvolliseksi Puolassa, ja sillä on [**alkup. s. 13**] valtuutettu veroedustaja, joka ei ole sidoksissa oleva yhtiö. Palvelun suorittamiseksi tarvittavat materiaalmäärät sovitaan suoraan tilaajan kanssa, kun taas sidoksissa oleva yhtiö ilmoittaa käsiteltävän tavaran päivittäisen tarpeen tilaajan kanssa vastaavasti sovittuaan.

On korostettava, että veroviranomaiset ovat määrittäneet kiinteän toimipaikan sijaintipaikan tutkittuaan muun muassa LG Display Co. Ltd:n (Korea) ja siihen sidoksissa olevan yhtiön väliset yhteistyösopimukset. Nämä tiedot hankittiin toisen verotusmenettelyn yhteydessä, eivätkä ne olleet Dong Yang Electronics sp. z o.o:n käytettävissä palvelun suoritusajankohtana (laskutusajankohtana). Jos tällaisten tietojen hankkiminen oli siis välttämätöntä sen arvioimiseksi, suoritettiinko palvelu kiinteään toimipaikkaan, vaikuttaa olevan kyse EU-asetuksen 22 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitettusta tapauksesta.

3.2.7. Asiaa käsittelevä ratkaisukokoonpano katsoo, ettei kiinteän toimipaikan käsitteen tulkintaa koskeva unionin tuomioistuimen tähänastinen oikeuskäytäntö poista ennakkoratkaisukysymyksissä esitettyä tulkintaa koskevaa epävarmuutta. Unionin tuomioistuimen vastauksesta riippuu, voidaanko kanteen nostaneen puolalaisen yhtiön korealaiselle yhtiölle suorittamia palveluja verottaa Puolassa vai pitääkö nämä palvelut – vähennykseen oikeuttavalla tavalla – vapauttaa verosta.

[– –] [merkityksellisyys asian ratkaisemisen kannalta]

[– –] [asian käsittelyn lykkääminen]

--

TYÖASIAKIRJA