Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 15. svibnja 2014.[1]

Predmet C-605/12

Welmory sp z.o.o.
protiv
Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska))

„Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Članak 44. Direktive 2006/112/EZ kako je izmijenjena Direktivom 2008/8/EZ – Pojam ‚stalnog poslovnog nastana' primatelja usluge"

1. Ponovno se u zahtjevu za prethodnu odluku u vezi s pravilima u području poreza na dodanu vrijednost radi o tome, u kojem se mjestu smatra da je usluga pružena. Ovo ne čudi jer je spor o mjestu pružanja usluga uvijek spor o tome kojoj državi članici pripada ovlast za oporezivanje.

2. U ovom slučaju, sporna je ovlast za oporezivanje kod jednog poprilično složenog poslovnog modela na području internetske prodaje. Tim poslovnim modelom u Poljskoj zajednički upravljaju poljsko i ciparsko društvo. Pri tome je u glavnom postupku upitno ima li *ciparsko* društvo u Poljskoj stalni poslovni nastan u smislu propisa o porezu na dodanu vrijednost. O tome naime ovisi pitanje podliježu li određene usluge *poljskog* društva porezu na dodanu vrijednost u Poljskoj ili Cipru.

3. Sud se doduše u određenim slučajevima već izjasnio o tome kada porezni obveznik ima stalni poslovni nastan u državi članici različitoj od one u kojoj ima sjedište[2]. Internetska prodaja nije doduše još bila predmet sudske prakse. Osim toga se u ovom predmetu prvi put nakon reforme odredaba o mjestu pružanja usluga putem Direktive 2008/8/EZ[3] mora razjasniti pitanje pod kojim se okolnostima usluga pruža *na* stalni poslovni nastan poreznog obveznika, a ne *od strane* tog stalnog poslovnog nastana.

I – **Pravni okvir**

4. Oporezivanje porezom na dodanu vrijednost u Uniji uređeno je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[4] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Članak 43. i prateći članci sadrže odredbe o mjestu pružanja usluga. Prema tome se određuje u kojoj državi članici usluga podliježe porezu na dodanu vrijednost.

1 — Izvorni jezik: njemački

2 — U vezi s mjestom pružanja usluga vidjeti presude Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206) i Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.).

4 — (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

5. Ove su odredbe s učinkom od 2009. opsežno izmijenjene Direktivom 2008/8. U prvoj rečenici njezine uvodne izjave 3. navodi se sljedeće:

„Za sve pružene usluge mjesto oporezivanja bi u načelu trebalo biti mjesto gdje se odvija stvarna potrošnja.“

6. Stoga članak 44. Direktive o PDV-u sada sadrži sljedeće temeljno pravilo o određivanju mjesta pružanja usluga u slučaju usluge čiji je *primatelj* porezni obveznik:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svojeg poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegova poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. […]“

7. Dužnik poreza na dodanu vrijednost je sukladno članku 193. Direktive o PDV-u u načelu „porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku […] usluga“. Od ovog temeljnog pravila, međutim, odstupa članak 196. Direktive o PDV-u kako je izmijenjen Direktivom 2008/8, ako se mjesto pružanja usluga određuje prema naprijed navedenom članku 44.:

“PDV je dužan platiti svaki porezni obveznik […] kojem se pružaju usluge navedene u članku 44., ako usluge pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan na području države članice.“

8. Članak 44. Direktive o PDV-u prenesen je u poljski pravni poredak člankom 28.b Ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004.

II – **Glavni postupak**

9. Glavni se postupak tiče duga poljskog društva Welmory sp z.o.o. po osnovi obveze poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Welmory) za mjesece od siječnja do travnja 2010.

10. Welmory je zaključio ugovor o suradnji s ciparskim društvom Welmory Limited. Potom je ciparsko društvo trebalo upravljati internetskom stranicom na poljskom jeziku na kojoj se organiziraju aukcijske prodaje. Welmory je trebao na toj internetskoj stranici za vlastiti račun nuditi i prodavati proizvode stavljene na aukciju.

11. Kupnja tih proizvoda na aukciji bila je, međutim, moguća samo ako su klijenti od ciparskog društva prethodno stekli prava na davanje ponude. Taj poslovni model u konačnici je doveo do toga da je iz prodaje proizvoda proizašla transakcija u dva pogleda: s jedne strane, Welmory je dobio prodajnu cijenu, koja je doduše redovito bila ispod tržišne vrijednosti proizvoda, a s druge je strane ciparsko društvo imalo prihode od prodaje prava na davanje ponude.

12. Za upravljanje internetskom stranicom ciparsko je društvo koristilo osoblje koje nije bilo zaposleno u njemu te se u tu svrhu služilo tehničkom opremom Welmoryja. U travnju 2010. ciparsko društvo steklo je povrh toga sve poslovne udjele u Welmoryju.

13. Na temelju ugovora o suradnji Welmory je od ciparskog društva dobio naknadu za uslugu prodaje proizvoda i s time povezane usluge kao što je oglašavanje. Welmory za to nije platio porez na dodanu vrijednost jer je smatrao da primatelj usluge, to jest ciparsko društvo, mora podmiriti porez u mjestu u kojem ima sjedište, to jest u Cipru.

14. Poljska porezna uprava zastupa, međutim, stajalište da se usluge Welmoryja moraju oporezovati u Poljskoj. Naime, ciparsko društvo je u Poljskoj raspolagalo stalnim poslovnim nastanom na koji su pružene usluge.

III – **Postupak pred Sudom**

15. Naczelny Sąd Administracyjny, pred kojim se sada vodi spor, uputio je Sudu sljedeće prethodno pitanje na temelju članka 267. stavka 3. UFEU-a:

Je li, za oporezivanje usluga koje društvo A sa sjedištem u Poljskoj pruža društvu B sa sjedištem u drugoj državi članici [Europske unije], ‚stalni poslovni nastan', u smislu članka 44. Direktive [o PDV-u], mjesto u kojem se nalazi sjedište društva A, ako se društvo B pri obavljanju poslovne djelatnosti koristi infrastrukturom društva A?

16. U postupku pred Sudom Welmory, Republika Cipar, Republika Poljska, Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske te Komisija podnijeli su pisana očitovanja. Na glavnoj je raspravi osim navedenih sudjelovao i tuženik u glavnom postupku, to jest direktor porezne uprave Gdanjsk.

IV – **Pravna ocjena**

17. Na temelju svojeg prethodnog pitanja sud koji je uputio zahtjev želi u bitnome znati mora li se slučaju kao što je onaj u glavnom postupku pretpostaviti da se usluge u smislu članka 44. stavka 2. Direktive o PDV-u pružaju na stalni poslovni nastan poreznog obveznika.

18. Situaciju u glavnom postupku posebno obilježava okolnost da ciparsko društvo za upravljanje internetskom stranicom na temelju ugovora o suradnji koji je ono zaključilo s Welmoryjem koristi ljudske i materijalne resurse koji ne pripadaju njemu već, barem djelomično, Welmoryju. Predstavljaju li sada ti ljudski i materijalni resursi stalni poslovni nastan ciparskog društva u Poljskoj na koji Welmory sa svoje strane pruža svoje usluge na temelju ugovora o suradnji?

19. U nastavku ću se postupno približiti odgovoru na to pitanje. Prvo ću analizom pravnog uređenja postaviti temelje za tumačenje izraza stalnog poslovnog nastana (odjeljak A). Potom ću ispitati dosadašnju sudsku praksu o ovom pojmu u prijašnjim odredbama (odjeljak B) kao i mogućnost njezine primjene na izmijenjena pravila o mjestu pružanja usluga (odjeljak C). Nakon što su tako utvrđeni kriteriji primijenjeni na okolnosti glavnog postupka (odjeljak D), potrebno je na kraju još ukazati na drugi, moguće odlučujući aspekt postupanja s ovim slučajem u svrhu poreza na dodanu vrijednost (odjeljak E).

A – *Pravila o utvrđivanju mjesta pružanja usluga*

20. Odgovorom na pitanje ima li porezni obveznik koji je primatelj usluge – u ovom slučaju ciparsko društvo – stalni poslovni nastan u tuzemstvu, odlučuje se prije svega o tome, kojoj državi članici pripada porez na dodanu vrijednost za te usluge. Međutim, mjesto u kojem se usluge moraju oporezovati određuje se u skladu s člankom 44. Direktive o PDV-u prema mjestu u kojem porezni obveznik, koji je *primatelj* usluga, ima svoje sjedište ili stalni poslovni nastan. Ukoliko, dakle, u glavnom postupku ciparsko društvo ima stalni poslovni nastan u Poljskoj, Republici Poljskoj pripada porez na dodanu vrijednost, a inače Republici Cipar gdje ciparsko društvo ima svoje sjedište.

21. Osim toga je to pitanje od odlučnog značenja i za obveze pružatelja usluga kao što je Welmory. Međutim, obveza pružatelja usluga da plati porez na dodanu vrijednost ovisi o tome ima li njegova ugovorna strana, koja je porezni obveznik, stalni poslovni nastan u tuzemstvu. Ako stoga u ovom slučaju ciparsko društvo nema stalni poslovni nastan u Poljskoj, tada u skladu s člankom 196. i člankom 44. Direktive o PDV-u samo ciparsko društvo mora u Cipru platiti porez za usluge. Ako ciparsko društvo ipak ima stalni poslovni nastan u Poljskoj, tada nasuprot tomu Welmory mora sukladno članku 193. Direktive o PDV-u platiti porez na dodanu vrijednost i to u Poljskoj.

22. Iza ovih pravila stoje dvije zamisli: raspodjela ovlasti za oporezivanje između država članica i izbjegavanje neproporcionalnih administrativnih troškova za porezne obveznike. Oba aspekta zahtijevaju u posebnoj mjeri pravnu sigurnost putem predvidivih objektivnih kriterija za određivanje stalnog poslovnog nastana u smislu članka 44. druge rečenice Direktive o PDV-u.

1. Raspodjela ovlasti za oporezivanje između država članica

23. Podjela ovlasti za oporezivanje između država članica određuje se putem mjesta pružanja usluga. Sukladno uvodnoj izjavi 3. Direktive 2008/8, porez na dodanu vrijednost treba u načelu pripadati onoj državi članici u kojoj je usluga iskorištena. To se vjerojatno redovito događa u mjestu njezina primatelja. Slijedom toga, članak 44. Direktive o PDV-u dodjeljuje ovlast za oporezivanje državi članici primatelja usluge.

24. Doduše, pravilo iz članka 44. Direktive o PDV-u, koje se ovdje treba ispitati, tiče se samo primatelja usluge koji su *porezni obveznici* i koji u načelu imaju pravo na odbitak. Stoga je oporezivanje takve usluge u državi članici redovito samo privremeno jer će primatelj usluge koji je porezni obveznik redovito moći na temelju svojeg prava na odbitak nazad zatražiti obračunati porez na dodanu vrijednost u skladu s člankom 167. i pratećim člancima Direktive o PDV-u. Čak i ako bi se u ovom slučaju usluge Welmoryja trebale oporezovati u Poljskoj, ciparsko društvo kao primatelj tih usluga moglo bi vjerojatno od Republike Poljske dobiti povrat odgovarajućeg poreza na dodanu vrijednost

25. Ovo, međutim, ne vrijedi u svim slučajevima. Ako, naime, primatelj usluge obavlja djelatnost na temelju koje nema pravo na odbitak, ili ako konkretna usluga podliježe zabrani odbitka, porez na dodanu vrijednost, koji se mora platiti, ostaje trajno državi članici u kojoj se nalazi mjesto pružanja usluge sukladno članku 44. Direktive o PDV-u.

26. Kao što su tijekom usmene rasprave posebno i pravilno naglasili Welmory i Republika Cipar, moraju se s obzirom na ovu raspodjelu ovlasti za oporezivanje također spriječiti dvostruka oporezivanja. Ova opasnost postoji kada svaka od obiju država članica smatra da se potrošnja usluge odvija na njezinu području. Jednoobrazno utvrđivanje mjesta isporuke usluga na cijelom području Unije ima, međutim, smisla upravo onda kada se ovlast za oporezivanje mora jednoznačno utvrditi čime se izbjegava i dvostruko oporezivanje i neoporezivanje [5]. Već je nezavisni odvjetnik F. Jacobs na temelju ovih okolnosti istaknuo da se tumačenjem odredaba o mjestu pružanja usluga u svakom slučaju mora zajamčiti pravna sigurnost kako bi se izbjegli sukobi država članica o nadležnosti [6]. Tako su i za određivanje stalnog poslovnog nastana u smislu članka 44. Direktive o PDV-u u prvom redu potrebni praktični kriteriji [7].

2. Izbjegavanje neproporcionalnih administrativnih troškova za porezne obveznike

27. U pravilima o utvrđivanju mjesta pružanja usluge trebaju se osim toga izbjeći neprimjereni administrativni troškovi za porezne obveznike putem prilagodljivog načina određivanja osobe poreznog dužnika. Tako porez na dodanu vrijednost može u skladu s člankom 193. i 196. u slučajevima iz članka 44. Direktive o PDV-u dugovati i pružatelj usluge i primatelj usluge koji je porezni obveznik.

5 — Vidjeti moje mišljenje u predmetu RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, t. 30. i navedenu sudsku praksu o članku 9. Šeste direktive); o povijesti nastanka članka 44. Direktive o PDV-u vidjeti osobito izmijenjeni Komisijin Prijedlog od 20. srpnja 2005. Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 77/388/EEZ o mjestu pružanja usluga [COM(2005) 334 *final*, str. 5. i 6.].

6 — Vidjeti mišljenje u predmetu Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, t. 29. i 30.) u vezi s člankom 9. Šeste direktive.

7 — Vidjeti u tom smislu presude Hamann (51/88, EU:C:1989:132, t. 18.) i Komisija/Francuska (C-429/97, EU:C:2001:54, t. 49.).

28. Razlog za to je da pružatelj usluge treba ispuniti poreze obveze samo tamo gdje ima i poslovni nastan. Stoga će se porezna obveza preokrenuti i primatelj usluge postati porezni dužnik u onim slučajevima u kojima primatelj usluge ima poslovni nastan samo u drugoj državi članici zbog čega se porez na dodanu vrijednost samo tamo duguje. Time se sprječava da se pružatelj usluge mora registrirati u svrhu poreza na dodanu vrijednost u mnogim drugim državama članicama i tamo podnositi porezne prijave [8].

29. U tim se okolnostima mora prihvatiti tvrdnja Welmoryja da za pružatelja usluga mora vladati pravna sigurnost s obzirom na postojanje stalnog poslovnog nastana primatelja njegove usluge. Međutim, svojstvo pružatelja usluga kao poreznog dužnika ovisi o postojanju takvog stalnog poslovnog nastana u tuzemstvu.

30. Kako bi se ispunili zahtjevi za funkcioniranje unutarnjeg tržišta, ovdje se od pružatelja usluge ne može zahtijevati da provede dalekosežne istrage kod primatelja njegove usluge niti da trpi nesigurnost u vezi s pitanjem njegove porezne obveze. Ako stoga prilagodljiv način određivanja osobe poreznog dužnika, u suprotnosti sa svojim ciljem, sam ne prouzroči administrativni trošak za pružatelja usluge, tada i iz tog razloga postoji potreba za objektivnim i jednoznačnim kriterijima pomoću kojih pružatelj usluga može utvrditi, počiva li prisutnost primatelja njegove usluge u tuzemstvu na stalnom poslovnom nastanu.

B – *Dosadašnja sudska praksa u vezi pojma stalnog poslovnog nastana*

31. U sudskoj se praksi Suda pojam „stalni poslovni nastan“ tumačio do sada prije svega s obzirom na članak 9. stavak 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje [neslužbeni prijevod] [9] (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva). Na temelju te se odredbe prije mjestom isporuke usluga u načelu smatralo mjesto gdje *pružatelj* usluge „ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga“.

32. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, sjedište poslovanja ovdje je glavna poveznica. Razmatranje drugog poslovnog nastana dolazi u obzir „samo u slučaju kada to sjedište ne dovodi do razumnog rješenja ili stvara sukob s drugom državom članicom“ [10].

33. „Stalna poslovna jedinica“ u smislu članka 9. stavka 1. Šeste direktive postoji samo onda kada poslovni nastan poreznog dužnika ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuje samostalno pružanje dotičnih usluga [11].

34. U tom pogledu Sud je kod leasinga vozila smatrao značajnim okolnost raspolaže li porezni obveznik u određenom mjestu vlastitim osobljem i mogu li se tamo sastavljati ugovori ili donositi odluke o vođenju posla [12].

8 — Vidjeti u tom smislu Komisijin Prijedlog od 23. prosinca 2003. Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 77/388/EEZ o mjestu pružanja usluga (COM(2003) 822 *final*, t. 4.3.).

9 — SL L 145, str. 1.

10 — Presude Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, t. 17.), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, t. 16.), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, t. 15.) i Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, t. 24.).

11 — Presude ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, t. 16.) i Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, t. 24.); vidjeti također presudu E.ON Global Commodities (prije E.On Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53, t. 46.) u vezi s člankom 1. Osme direktive Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području države (SL L 331, str. 11.) i presudu Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, t. 54.) u vezi s člankom 1. točke 1. Trinaeste direktive Vijeća 86/560/EEZ od 17. studenoga 1986. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Zajednice (SL L 326, str. 40.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str 6.).

12 — Presude ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, t. 15.) i Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, t. 26.).

35. Osim toga, određeni su se sudionici u postupku pozvali na presudu DFDS. Stajalište Suda u toj presudi može se shvatiti tako da se društvo koje je pravno samostalno, ali u potpunosti pod utjecajem društva majke, može smatrati stalnim poslovnim nastanom društva majke [13]. Za ovaj bi slučaj to utoliko bilo značajno jer je ciparsko društvo u dijelu razdoblja, koje je sporno u glavnom postupku, bilo jedini član društva Welmory.

36. U presudi DFDS Sud je, međutim, tumačio samo posebno pravilo iz sadašnjeg članka 307. stavka 2. Direktive o PDV-u, koje određuje državu članicu u kojoj se mora oporezovati jedinstvena usluga u skladu s posebnim pravilom za putničke agente [14]. Iako se Sud u obrazloženju pozvao na opća pravila o određivanju mjesta pružanja usluga [15], presuda DFDS ne može dovesti do poopćavanja kao što je to Sud utvrdio nedugo zatim u presudi Daimler [16]. Nadalje, okolnost da pravno samostalna pravna osoba istovremeno ne može biti i stalni poslovni nastan druge pravne osobe služi pravnoj sigurnosti s obzirom na osobu poreznog dužnika.

C – *Prijenos dosadašnje sudske prakse na izmijenjena pravila o mjestu pružanja usluga*

37. Sud koji je uputio zahtjev s pravom je ukazao na to da se opisana načela iz sudske prakse o članku 9. stavku 1. Šeste direktive odnose samo na pitanje u kojem slučaju *pružatelj* usluge ima stalni poslovni nastan. U ovom se slučaju, međutim, radi sukladno članku 44. stavku 2. Direktive o PDV-u o određivanju stalnog poslovnog nastana *primatelja* usluge. Stoga se postavlja pitanje može li se u okviru tumačenja te odredbe posegnuti za sudskom praksom u vezi s člankom 9. stavkom 1. Šeste direktive.

38. Na to je zakonodavac Unije dao jasan odgovor. Provedbena uredba (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [17] (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba o PDV-u) određuje pojam stalnog poslovnog nastana u smislu članka 44. stavka 2. Direktive o PDV-u pozivom na sudsku praksu Suda u vezi s člankom 9. stavkom 1. Šeste direktive. Sukladno članku 11. stavku 1. Provedbene uredbe o PDV-u to je svaki poslovni nastan „koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za vlastite potrebe“.

39. Iako se ta odredba sukladno članku 65. stavku 2. Provedbene uredbe o PDV-u još ne može primijeniti za razdoblje u glavnom postupku, ovu definiciju smatram mjerodavnom za ovaj slučaj.

40. U tom pogledu od malog je značaja okolnost da članak 11. stavak 1. Provedbene direktive o PDV-u proizlazi iz odgovarajuće smjernice Odbora za PDV sukladno članku 398. Direktive o PDV-u koja je već donesena prije relevantnog vremenskog razdoblja u glavnom postupku [18]. Međutim, nejasno je, je li ta smjernica već objavljena prije tog vremenskog razdoblja [19].

41. Definicija iz članka 11. stavka 1. Provedbene uredbe o PDV-u odgovara, međutim, načelima koji se moraju uzeti u obzir radi tumačenja članka 44. Direktive o PDV-u [20]. Međutim, s jedne strane ona se oslanja na korištenje usluge jer poslovni nastan mora u skladu s time biti u mogućnosti primiti i koristiti uslugu za vlastite potrebe. S druge strane, okolnost da definicija iz članka 11. stavka 1.

13 — Presuda DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, t. 26.).

14 — Presuda DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, izreka).

15 — Presuda DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, t. 17.).

16 — Presuda C-318/11 i C-319/11 (EU:C:2012:666, t. 47. do 49.).

17 — SL L 77, str. 1.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.

18 — Smjernice s 88. sjednice Odbora za PDV od 13.-14. srpnja 2009., taxud.d.1(2009)358416 – 634, str. 2., dostupno na internetskoj stranici Komisije (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

19 — O značenju objavljenih smjernica Odbora za PDV za tumačenje Direktive o PDV-u vidjeti moje mišljenje u predmetu RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, t. 47. do 50.).

20 — Vidjeti točku 20. i pratećim člancima ovog mišljenja .

Provedbene uredbe o PDV-u zahtijeva prepoznatljivu strukturu s aspekta osoblja i tehničkih sredstava, te pozivanje u toj definiciji na poznatu sudsku praksu Suda u vezi s pojmom stalnog poslovnog nastana, jamče poseban stupanj pravne sigurnosti, koji je potreban za zaštitu poreznih obveznika te sprječavanje dvostrukog oporezivanja i neoporezivanja.

42. Pri tome je definicija iz članka 11. stavka 1. Provedbene uredbe o PDV-u sada prilagođena izmijenjenom mjestu oporezivanja usluge utoliko što više nije bitno je li predmetni poslovni nastan u mogućnosti pružati *vlastite* usluge, nego *koristi* li usluge za vlastite potrebe.

43. U ovom se slučaju u konačnici ne treba odlučiti o tome, mora li se osim toga za stalni poslovni nastan u smislu članka 44. stavka 2. Direktive o PDV-u zahtijevati da on bude u mogućnosti ne samo koristiti usluge, već i sam pružati oporezive usluge, kao što su to u okviru rasprave preporučili direktor porezne uprave Gdanjsk i Komisija. Međutim, ako bi ciparsko društvo u Poljskoj imalo stalni poslovni nastan, ono bi također pružalo usluge u obliku upravljanja internetskom stranicom za aukcije, na što se obvezalo Welmoryju na temelju ugovora o suradnji. Osim toga je s činjeničnog aspekta dvojbeno ne bi li redovito svaka struktura, koja u pogledu osoblja i tehničkih sredstava omogućava korištenje usluga za vlastite potrebe, bila također u mogućnosti sama pružati usluge. S pravnog se aspekta također postavlja pitanje može li se stajalište koje zastupaju obje stranke u postupku uskladiti s člankom 43. stavkom 2. Direktive o PDV-u, a prema kojem se članak 44. stavak 2. u određenim slučajevima primjenjuje i kad primatelj usluge nije porezni obveznik.

44. Naposljetku, prednost sjedišta poslovanja, koju Sud zastupa u ustaljenoj praksi [21] mora se iz razloga pravne sigurnosti prenijeti na primjenu članka 44. Direktive o PDV-u. Međutim, u skladu je s pravnom sigurnosti okolnost da se mjesto pružanja usluge u slučaju sumnje povezuje s mjestom primatelja usluge, što je redovito kriterij koji se lakše može utvrditi nego postojanje stalnog poslovnog nastana. Ova prednost također odgovara odnosu, izraženom u tekstu članka 44. Direktive o PDV-u, i to između temeljnog pravila iz prve rečenice koje se oslanja na sjedište poslovanja te iznimke iz druge rečenice koja se odnosi na stalni poslovni nastan.

D – *Primjena na okolnosti glavnog postupka*

45. U okolnostima kao što su one u glavnom postupku valja stoga poći od stalnog poslovnog nastana ciparskog društva u Poljskoj samo ako ono tamo ima poslovni nastan, koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za vlastite potrebe. U slučaju sumnje ne treba poći od postojanja stalnog poslovnog nastana tako da se sukladno članku 44. stavku 1. Direktive o PDV-u mjesto pružanja usluga smatra mjesto u kojem se nalazi sjedište ciparskog društva.

46. Prije svega je nedvojbeno da to mora utvrditi sud koji je uputio zahtjev na temelju činjenica koje su samo njemu u cijelosti poznate. Ovo važi posebno s obzirom na okolnost da se stranke u postupku pred Sudom nisu mogle usuglasiti o svim činjenicama u glavnom postupku.

47. Za ovo utvrđenje, sud koji je uputio zahtjev mora, međutim, s obzirom na posebne okolnosti glavnog postupka uvažiti sljedeće kriterije.

48. Prvo, za pretpostavku stalnog poslovnog nastana u određenoj državi nije potrebno da porezni obveznik tamo raspolaže osobljem koje je zaposleno kod njega samog te materijalnim resursima koji se nalaze u njegovu vlasništvu.

21 — Vidjeti točku 32. ovog mišljenja.

49. Nezavisni odvjetnik P. Maduro već je opisao da do prihvatljivog ishoda ne bi dovela pretpostavka o postojanju stalnog poslovnog nastana samo u slučaju kada bi korišteno osoblje bilo zaposleno kod samog poreznog obveznika [22]. Poziv na zlouporabu bi mogla predstavljati mogućnost za poreznog obveznika da samo premjesti oporezivanje usluga iz jedne države članice u drugu tako da svoju potrebu za osobljem pokriva preko različitih pružatelja usluga. Zato se upućivanje Suda na nedostatak vlastitog osoblja prilikom utvrđivanja stalnog poslovnog nastana kod leasinga vozila [23] ne smije poopćiti.

50. Budući da slično vrijedi i za materijalne resurse, ne može se u ovom slučaju isključiti postojanje stalnog poslovnog nastana ciparskog društva u Poljskoj samo zato što se ono služi tehničkom opremom Welmoryja, a ne osobljem koje je kod njega samog zaposleno.

51. To, međutim, ne znači da bi Welmory funkcionirao istovremeno kao pružatelj usluga – u obliku stalnog poslovnog nastana ciparskog društva – i kao primatelj usluge, od čega sam Welmory posebno strepi. Međutim, čak i ako stalni poslovni nastan nužno ne zahtijeva vlastito osoblje i vlastita tehnička sredstva, poreznom obvezniku ipak mora pripadati slična ovlast upravljanja osobljem i materijalnim sredstvima, na temelju dostatnog stupnja stalnosti poslovnog nastana. Stoga su potrebni ugovori o radu ili o zakupu u odnosu na osoblje ili materijalna sredstva kojima se poreznom obvezniku ovi potonji kao vlastiti stavljaju na raspolaganje i koji stoga ne mogu u kratkom vremenu ponovno prestati.

52. Drugim riječima mora se naglasiti da porezni obveznik ne može doduše *kao takav* predstavljati stalni poslovni nastan drugog poreznog obveznika. To, međutim, ne sprječava da porezni obveznik ima neposredan i stalan pristup osoblju i tehničkim sredstvima drugog poreznog obveznika koji također može istovremeno biti u drugom pogledu pružatelj usluga za tako osnovan stalni poslovni nastan.

53. Postoji li pak skoro potpuna istovjetnost između osoblja i tehničkih sredstava pružatelja usluga i stalnog poslovnog nastana primatelja usluge, može se postaviti pitanje, radi li si ovdje uopće o usluzi drugom poreznom obvezniku.

54. Drugo, Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske s pravom je ukazala na to da je također odlučno gdje ciparsko društvo razvija djelatnost i koristi usluge Welmoryja. Međutim, da bi se radilo o „stalnom“ poslovnom nastanu u smislu članka 44. stavka 2. Direktive o PDV-u, taj nastan mora biti u mogućnosti koristiti usluge za vlastite potrebe.

55. U tu svrhu će sud koji je uputio zahtjev morati provjeriti koju samostalnu djelatnost obavlja ciparsko društvo, ovisno o slučaju, s osobljem i tehničkom opremom koji mu stoje na raspolaganju u Poljskoj te koriste li se usluge Welmoryja na temelju ugovora o suradnji također tu djelatnost.

56. Stoga na prethodno pitanje treba odgovoriti tako da stalni poslovni nastan u smislu članka 44. stavka 2. Direktive o PDV-u podrazumijeva poslovni nastan, koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za vlastite potrebe. Za ovo nije potrebno vlastito osoblje i tehnička sredstva ako tuđe osoblje i oprema poslovnog nastana stoje na raspolaganju na usporediv način kao i vlastito osoblje i oprema.

22 — Mišljenje u predmetu RAL (Channel Islands) i dr. (C-452/03, EU:C:2005:65, t. 52.).

23 — Vidjeti točku 34. ovog mišljenja .

E – *Prodaja prava na davanje ponude i oporezivi iznos kod prodaje proizvoda*

57. Više je stranaka u postupku istaknulo da se pravi problem u glavnom postupku ne sastoji od pitanja jesu li Welmoryjeve usluge pružene na stalni poslovni nastan ciparskog društva u tuzemstvu, već od pitanja oporezuje li se u Cipru ili Poljskoj prodaja prava na davanje ponude putem ciparskog društva osobama koje daju ponude za robu koju nudi Welmory. Međutim, gledano s ekonomskog aspekta, na prodaji robe u Poljskoj zaradili su i Welmory i ciparsko društvo.

58. Najprije ću ostaviti nerazjašnjenim pitanje određuje li se mjesto prodaje prava na davanje ponuda putem ciparskog društva u skladu s člankom 44. Direktive o PDV-u ili se u tom pogledu ne primjenjuju odredbe o određivanju mjesta isporuke robe u skladu s člankom 31. i pratećim člancima Direktive o PDV-u. Međutim, ne izgleda isključeno da se stjecanje prava na davanje ponude za kupnju robe prema definiciji isporuke robe u skladu s članku 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u mora smatrati dijelom "[prijenosa] prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik". To se svakako može pretpostaviti za ona prava na davanje ponude koja je stekla osoba čija je ponuda na kraju prihvaćena na aukciji. Pitanje se tiče, međutim, oporezivanja ciparskog društva koje nije predmet glavnog postupka.

59. U vezi s oporezivanjem Welmoryja koje je sporno u glavnom postupku postavlja se, međutim, još jedno daljnje pitanje.

60. Republika Poljska je s pravom ukazala na to da oporezivi iznos kod proizvoda koje je Welmory prodao u okviru aukcija možda nije u glavnom postupku točno utvrđen. Oporezivi iznos bi se naime mogao sukladno članku 73. Direktive o PDV-u sastojati od dva dijela: plaćanja kupca i naknada koje je ciparsko društvo platilo Welmoryju na ime njegove prodaje proizvoda na internetskoj stranici.

61. Posljedica bi bila ta da se u ovom slučaju – barem djelomično – uopće ne oporezuju usluge Welmoryja ciparskom društvu, nego samo isporuke robe klijentima Welmoryja, doduše uz veći oporezivi iznos. Za ove se isporuke mjesto ne određuje prema članku 44. nego prema članku 31. i pratećim člancima Direktive o PDV-u.

62. Sukladno članku 73. Direktive o PDV-u oporezivi iznos uključuje naime „sve što čini naknadu koju je dobio […] dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane“. Budući da oporezivi iznos u skladu s time može uključivati plaćanje osobe koja nije primatelj usluge[24], naknade koje je Welmory primio od ciparskog društva u okviru ugovora o suradnji za usluge prodaje proizvoda mogle bi predstavljati naknadu treće strane za samu prodaju.

63. To bi prema ustaljenoj sudskoj praksi bio slučaj kada postoji neposredna veza između isporuke robe putem Welmoryja njegovim klijentima i plaćanja koje je primilo ciparsko društvo[25]. Takva bi se veza morala u svakom slučaju pretpostaviti kada bi naknada prema svojoj visini ovisila o broju prodanih proizvoda ili visini prometa tim proizvodima.

64. Ako bi se utvrdila neposredna veza između prodaje proizvoda i naknada koje je ciparsko društvo platilo Welmoryju na temelju ugovora o suradnji, te se naknade ne bi smatrale naknadom za Welmoryjeve usluge ciparskom društvu, nego naknadom za isporuku robe kupcima proizvoda ponuđenih u okviru aukcije. Sud koji je uputio zahtjev mora ovisno o okolnostima razjasniti je li ovo slučaj.

24 — Vidjeti presudu Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, t. 34.).

25 — Vidjeti samo presude Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, t. 11. i 12.), First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, t. 30.) i Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, t. 33.).

V – **Zaključak**

65. Na prethodno pitanje Naczelny Sąd Administracyjny predlažem odgovoriti kako slijedi:

Stalni poslovni nastan u smislu članka 44. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kako je izmijenjena Direktivom 2008/8/EZ, podrazumijeva poslovni nastan, koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za vlastite potrebe. Za ovo nije potrebno vlastito osoblje i tehnička sredstva ako tuđe osoblje i oprema poslovnog nastana stoje na raspolaganju na usporediv način kao i vlastito osoblje i oprema.