Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 15. mája 2014[1]

Vec C-605/12

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko)]

„Daňová právna úprava — Daň z pridanej hodnoty — Článok 44 smernice 2006/112/ES v znení smernice 2008/8/ES — Pojem ‚stála prevádzkareň' príjemcu služby"

1. Pri tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania týkajúcom sa práva z oblasti dane z pridanej hodnoty ide opäť o otázku, ktoré miesto sa má považovať za miesto poskytnutia služby. Nemožno sa tomu diviť, pretože spor o miesto poskytovania služieb je zakaždým aj sporom o tom, ktorý členský štát má právo vybrať daň.

2. V prejednávanej veci je toto právo vybrať daň pri dosť zložitom spôsobe obchodovania v oblasti internetu sporné. Tento spôsob obchodovania vykonáva v Poľsku spoločne poľská a cyperská spoločnosť. Pritom je v konaní vo veci samej otázne, či má táto *cyperská* spoločnosť v Poľsku stálu prevádzkareň v zmysle práva týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty. Od toho totiž závisí, či určité služby *poľskej* spoločnosti podliehajú dani z pridanej hodnoty v Poľsku alebo na Cypre.

3. Súdny dvor sa síce už v niekoľkých prípadoch vyjadril k tomu, keď má zdaniteľná osoba stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, než je štát, v ktorom má sídlo,[2] ale obchodovanie na internete doposiaľ nebolo predmetom judikatúry. Okrem toho treba v prerokúvanej veci prvýkrát po tom, ako smernica 2008/8/ES[3] zmenila určenie miesta poskytovania služieb, objasniť otázku, za akých okolností sa poskytuje služba *stálej prevádzkarni, a* nie *zo stálej prevádzkarne* zdaniteľnej osoby.

I – **Právny rámec**

4. Výber dane z pridanej hodnoty upravuje v Únii smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[4] (ďalej len „smernica o DPH"). Článok 43 a nasl. obsahujú ustanovenia týkajúce sa miesta poskytovania služieb. Podľa neho sa určuje, v ktorom členskom štáte podlieha služba dani z pridanej hodnoty.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — V súvislosti s miestom poskytovania služieb pozri rozsudky 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) a Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Smernica Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, s. 11).

4 — Ú. v. ES L 347, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160.

5. Tieto ustanovenia boli s účinnosťou od roku 2009 úplne zmenené smernicou 2008/8/ES. Táto smernica v prvej vete odôvodnenia 3 stanovuje:

„Pre každé poskytovanie služieb by miestom zdaňovania malo byť v zásade miesto, kde dochádza ku skutočnej spotrebe."

6. Preto článok 44 smernice o DPH obsahuje len toto základné pravidlo v súvislosti s určením miesta poskytovania služieb v prípade služby, ktorej príjemcom je zdaniteľná osoba:

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. …"

7. Osobou povinnou platiť daň z pridanej hodnoty je podľa článku 193 smernice o DPH v zásade „zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje… zdaniteľné poskytovanie služieb". Od tohto základného pravidla sa však odchyľuje článok 196 smernice o DPH v znení smernice 2008/8 v prípade, ak sa miesto poskytovania služieb riadi podľa už citovaného článku 44:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba…, ktorej sa poskytujú služby uvedené v článku 44, ak služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu."

8. Poľský právny poriadok prebral článok 44 smernice o DPH § 28b zákona o dani z tovarov a zo služieb (Ustawa o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004.

II – **Konanie vo veci samej**

9. Konanie vo veci samej sa týka dlhu na dani z pridanej hodnoty poľskej spoločnosti Welmory sp. z o.o. (ďalej len „Welmory") za január až apríl 2010.

10. Welmory uzatvorila zmluvu o spolupráci s cyperskou spoločnosťou Welmory Limited. Podľa tejto zmluvy mala cyperská spoločnosť prevádzkovať internetovú stránku v poľskom jazyku, na ktorej sa organizujú aukcie. Welmory mala na tejto internetovej stránke ponúkať na vlastný účet výrobky na vydraženie a predávať ich.

11. Výrobky sa však dali vydražiť len vtedy, keď zákazníci od cyperskej spoločnosti vopred nadobudli práva na podávanie ponúk. Tento spôsob obchodovania viedol v konečnom dôsledku k tomu, že z predaja výrobku sa dosiahol obrat z dvoch hľadísk: jednak Welmory získala kúpnu cenu, ktorá však bola spravidla pod trhovou cenou výrobku, jednak cyperská spoločnosť mala príjmy z predaja práv na podávanie ponúk.

12. Pri prevádzke internetovej stránky použila cyperská spoločnosť zamestnancov, ktorí neboli zamestnaní u nej, a používala pritom technické vybavenie Welmory. Cyperská spoločnosť navyše nadobudla v apríli 2010 všetky podiely spoločnosti Welmory.

13. Welmory dostala na základe zmluvy o spolupráci od cyperskej spoločnosti odmenu za službu spočívajúcu v predaji výrobkov a za služby s tým súvisiace, ako napríklad reklamu. Welmory za to neodviedla daň z pridanej hodnoty, pretože sa domnieva, že príjemca služieb, totiž uvedená cyperská spoločnosť, má odviesť daň vo svojom sídle na Cypre.

14. Poľská daňová správa však zastáva názor, že služby Welmory sa majú zdaniť v Poľsku, pretože cyperská spoločnosť má podľa daňovej správy v Poľsku stálu prevádzkareň, ktorej sa príslušné služby poskytovali.

III – **Konanie pred Súdnym dvorom**

15. Naczelny Sąd Administracyjny, ktorý sa teraz právnym sporom zaoberá, predložil Súdnemu dvoru podľa článku 267 ods. 3 ZFEÚ túto prejudiciálnu otázku:

„Rozumie sa na účely zdaňovania služieb, ktoré spoločnosť A so sídlom v Poľsku poskytuje spoločnosti B so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, v prípade, ak spoločnosť B využíva pri svojej ekonomickej činnosti infraštruktúru spoločnosti A, pod miestom, kde sa v zmysle článku 44 smernice o DPH nachádza stála prevádzkareň, miesto, kde má spoločnosť A zriadené sídlo?“

16. V konaní pred Súdnym dvorom sa písomne vyjadrili Welmory, Cyperská republika, Poľská republika, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Komisia. Na pojednávaní sa okrem menovaných zúčastnil žalovaný v konaní vo veci samej, Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (riaditeľ Daňovej správy v Gdansku).

IV – **Právne posúdenie**

17. Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou v zásade pýta, či sa má v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, vychádzať z toho, že služby sa poskytujú v zmysle článku 44 druhej vety smernice o DPH stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby.

18. Situácia v konaní vo veci samej sa vyznačuje najmä tým, že cyperská spoločnosť na prevádzku internetovej stránky používa na základe zmluvy o spolupráci, ktorú uzatvorila s Welmory, ľudské a technické vybavenie, ktoré jej nepatrí, ale patrí – aspoň čiastočne – Welmory. Predstavuje teda toto ľudské a technické vybavenie stálu prevádzkareň cyperskej spoločnosti v Poľsku, ktorej Welmory poskytuje svoje služby na základe zmluvy o spolupráci?

19. Odpoveďou na otázku sa budem zaoberať v niekoľkých krokoch. Najskôr položím základné tézy na výklad pojmu stála prevádzkareň prostredníctvom analýzy systému právnej úpravy (v časti A). Potom sa preskúma doterajšia judikatúra týkajúca sa tohto pojmu v predtým platných ustanoveniach (v časti B), ako aj možnosť jej prenesenia na zmeny týkajúce sa miesta poskytovania služieb (v časti C). Po tom, ako sa uplatnia takto získané normatívy na situáciu v konaní vo veci samej (v časti D), je na záver potrebné poukázať ešte na iný, možno rozhodujúci aspekt zaobchádzania s prejednávanou vecou z hľadiska dane z pridanej hodnoty (v časti E).

A – *O systéme právnej úpravy stanovenia miesta poskytovania služieb*

20. Odpoveď na otázku, či príjemca služby, ktorý je zdaniteľnou osobou – v prejednávanej veci cyperská spoločnosť –, má v tuzemsku stálu prevádzkareň, rozhoduje najprv o tom, ktorý členský štát má nárok na daň z pridanej hodnoty za tieto služby. Miesto, na ktorom sa majú služby zdaniť, sa totiž v zmysle článku 44 smernice o DPH riadi podľa miesta, na ktorom má *príjemca* služby, ktorý je zdaniteľnou osobou, sídlo alebo stálu prevádzkareň. Keď má teda v konaní vo veci samej cyperská spoločnosť stálu prevádzkareň v Poľsku, daň z pridanej hodnoty prislúcha Poľskej republike, v opačnom prípade Cyperskej republike, kde má sídlo cyperská spoločnosť.

21. Navyše má táto otázka rozhodujúci význam aj pre povinnosti poskytovateľa služieb, ako je Welmory. Ak zmluvný partner, ktorý je zdaniteľnou osobou, má sídlo v tuzemsku, pretože sa tam nachádza jeho stála prevádzkareň, poskytovateľ služieb je povinný odviesť daň z pridanej hodnoty, a ak v tuzemsku sídlo nemá, túto povinnosť nemá. Ak teda v prejednávanom prípade cyperská spoločnosť nemá stálu prevádzkareň v Poľsku, služby podľa článkov 196 a 44 smernice o DPH má zdaniť samotná cyperská spoločnosť na Cypre. Ak naopak cyperská spoločnosť má v Poľsku stálu prevádzkareň, podľa článku 193 smernice o DPH musí daň z pridanej hodnoty odviesť Welmory, a to v Poľsku.

22. V pozadí tohto systému právnej úpravy sú dve myšlienky: rozdelenie práva vyberať daň medzi členskými štátmi a zabránenie neprimeranej administratívnej záťaži pre zdaniteľné osoby. Oba aspekty si vyžadujú v osobitnom rozsahu právnu istotu prostredníctvom predvídateľných objektívnych kritérií na stanovenie stálej prevádzkarne v zmysle článku 44 druhej vety smernice o DPH.

1. Rozdelenie práva vyberať daň medzi členskými štátmi

23. Rozdelenie práva vyberať daň medzi členskými štátmi sa riadi stanovením miesta poskytovania služieb. Podľa odôvodnenia 3 smernice 2008/8/ES sa má daň z pridanej hodnoty vyberať v tom členskom štáte, v ktorom dochádza ku spotrebe služby. K tomu by malo dochádzať spravidla v mieste jej príjemcu. V dôsledku toho priznáva článok 44 smernice o DPH právo vyberať daň členskému štátu príjemcu danej služby.

24. Skúmaná právna úprava článku 44 smernice o DPH sa síce týka len príjemcov služieb, *ktorí sú zdaniteľnými osobami*, ktorí majú v zásade nárok na odpočítanie dane. Preto je zdanenie takejto služby v niektorom členskom štáte spravidla len predbežné, lebo príjemca služby, ktorý je zdaniteľnou osobou, v zásade bude môcť požadovať vrátenie dane z pridanej hodnoty od tohto členského štátu prostredníctvom práva odpočítať daň podľa článku 167 a nasl. smernice o DPH. Aj keby sa teda v prejednávanej veci mali služby Welmory zdaniť v Poľsku, mohla by cyperská spoločnosť ako príjemca služby príslušnú daň z pridanej hodnoty dosiahnuť pravdepodobne od Poľskej republiky.

25. To však neplatí vo všetkých prípadoch. Ak príjemca služby vykonáva činnosť, ktorá neoprávňuje na odpočítanie dane, alebo ak táto konkrétna služba podlieha zákazu odpočítať daň, potom daň z pridanej hodnoty vzťahujúca sa na túto službu zostáva splatná trvalo v členskom štáte, v ktorom sa nachádza miesto poskytovania služieb podľa článku 44 smernice o DPH.

26. Ako to na pojednávaní správne zdôraznovali najmä Welmory a Cyperská republika, vzhľadom na toto priznanie práva vybrať daň sa však musí zabrániť aj dvojitému zdaneniu. Takéto nebezpečenstvo existuje, keď dva členské štáty zastávajú názor, že ku spotrebe poskytovaných služieb dochádza v každom z nich. Jednotné stanovenie miesta poskytovania služieb v celej Únii má však práve ten zmysel, aby sa právo vyberať daň stanovilo jednoznačne s cieľom zabrániť tak dvojitému zdaneniu, ako aj nezdaneniu.[5] Generálny advokát Jacobs v tejto súvislosti vyzdvihol, že výklad ustanovení týkajúcich sa miesta poskytovania služieb musí v každom prípade zaručovať právnu istotu, aby sa zabránilo kompetenčným konfliktom medzi členskými štátmi.[6] Aj na určenie miesta stálej prevádzkarne v zmysle článku 44 smernice o DPH sú preto potrebné v prvom rade kritériá použiteľné v praxi.[7]

5 — Pozri v tejto súvislosti moje návrhy vo veci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, bod 30 a tam citovanú judikatúru týkajúcu sa článku 9 šiestej smernice); špeciálne v súvislosti s históriou vzniku článku 44 smernice o DPH pozri upravený návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, ktorý predložila Komisia 20. júla 2005 [KOM(2005) 334 v konečnom znení, s. 5 a 6].

6 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, bod 29 a nasl.), v súvislosti s článkom 9 šiestej smernice.

7 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Hamann (51/88, EU:C:1989:132, bod 18) a Komisia/Francúzsko (C-429/97, EU:C:2001:54, bod 49).

2. Zabránenie neprimeranej administratívnej záťaži zdaniteľných osôb

27. V systéme právnej úpravy stanovenia miesta poskytovania služieb sa má okrem toho prostredníctvom flexibilného stanovenia osoby povinnej platiť daň zabrániť neprimeranej administratívnej záťaži zdaniteľných osôb. Preto podľa článkov 193 a 196 môže v prípadoch uvedených v článku 44 smernice o DPH byť osobou povinnou platiť daň z pridanej hodnoty tak poskytovateľ služieb, ako aj príjemca poskytovaných služieb, ktorý je zdaniteľnou osobou.

28. Je to tak preto, že poskytovateľ služieb má plniť daňové povinnosti len tam, kde je aj usadený. Z toho dôvodu sa v prípadoch, keď je príjemca služby usadený len v inom členskom štáte a v dôsledku toho tam platí daň z pridanej hodnoty, daňová povinnosť obráti a osobou povinnou platiť daň sa stane príjemca služby. Tým sa zabráni tomu, aby sa poskytovateľ služieb musel zaregistrovať ako platca dane z pridanej hodnoty v mnohých iných členských štátoch a podávať v nich daňové priznania. [8]

29. Za týchto okolností treba úplne súhlasiť s argumentáciou Welmory, že poskytovateľ služieb musí mať právnu istotu, pokiaľ ide o existenciu stálej prevádzkarne príjemcu jeho služieb. V závislosti od existencie takejto stálej prevádzkarne v tuzemsku je totiž poskytovateľ služieb raz osobou povinnou platiť daň, ale inokedy ňou nie je.

30. Na zabezpečenie fungujúceho vnútorného trhu nemožno od poskytovateľa služieb očakávať ani rozsiahle zisťovanie údajov od príjemcu svojich služieb, ani ho nemožno nechať v neistote týkajúcej sa otázky, či je osobou povinnou platiť daň. Ak sa toto flexibilné určenie osoby povinnej platiť daň teda nemá stať v rozpore so svojím cieľom administratívnou záťažou pre poskytovateľa služieb, treba aj z tohto dôvodu požadovať objektívne a jednoznačné kritériá, na základe ktorých môže poskytovateľ služieb zistiť, či je príjemca poskytovaných služieb usadený v tuzemsku, pretože tam má stálu prevádzkareň.

B – *Doterajšia judikatúra týkajúca sa pojmu stála prevádzkareň*

31. V judikatúre Súdneho dvora sa pojem „stála prevádzkareň“ doteraz vykladal predovšetkým vzhľadom na článok 9 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [9] (ďalej len „šiesta smernica“). Podľa tohto ustanovenia sa predtým za miesto poskytovania služieb považovalo v zásade miesto, kde má *poskytovateľ* služieb „založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby“.

32. Podľa ustálenej judikatúry je sídlo ekonomickej činnosti v tomto prípade prednostné kritérium. Ďalšia prevádzkareň sa zohľadní len vtedy, „keď kritérium sídla nevedie k zmysluplnému riešeniu z daňového hľadiska alebo keď má za následok konflikt s iným členským štátom“ [10].

8 — Pozri v tomto zmysle návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, ktorý predložila Komisia 23. decembra 2003 [KOM(2003) 822 v konečnom znení, bod 4.3].

9 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160.

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

33. O „stálu prevádzkareň“ v zmysle článku 9 ods. 1 šiestej smernice ide preto len vtedy, keď táto prevádzkareň zdaniteľnej osoby umožňuje dostatočný stupeň stálosti a štruktúru, ktorá je, pokiaľ ide o ľudské a technické vybavenie, spôsobilá samostatne umožniť poskytovanie posudzovaných služieb. [11]

34. Z tohto hľadiska považoval Súdny dvor pri lízingu vozidiel za podstatné, či zdaniteľná osoba disponuje na určitom mieste vlastným personálom a či sa tam môžu uzatvárať zmluvy alebo prijímať rozhodnutia týkajúce sa právnych úkonov. [12]

35. Navyše sa rôzni účastníci konania odvolali aj na rozsudok DFDS. Výkladu, ktorý podal Súdny dvor, možno v tomto rozsudku rozumieť tak, že spoločnosť, ktorá je síce právne samostatná, ale jej materská spoločnosť ju úplne ovláda, sa môže považovať za stálu prevádzkareň tejto materskej spoločnosti. [13] Pre prejednávanú vec by to malo význam v rozsahu, v akom cyperská spoločnosť bola počas časti obdobia, ktorého sa týka konanie vo veci samej, jediným spoločníkom Welmory.

36. V rozsudku DFDS Súdny dvor však len vyložil osobitnú úpravu terajšieho článku 307 ods. 2 smernice o DPH, ktorá určuje členský štát, v ktorom sa má zdaniť jednotná služba podľa tejto osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. [14] Hoci sa Súdny dvor v odôvodnení odvolal aj na všeobecnú právnu úpravu týkajúcu sa určenia miesta poskytovania služieb [15], rozsudok DFDS nemožno zovšeobecniť, ako to Súdny dvor nedávno konštatoval v rozsudku Daimler [16]. Okrem toho je v záujme právnej istoty osoby povinnej platiť daň, ak právne samostatná právnická osoba nemôže byť zároveň stálou prevádzkarňou inej právnickej osoby.

C – *Uplatnenie doterajšej judikatúry na zmenu úpravy miesta poskytovania služieb*

37. Vnútroštátny súd oprávnene poukázal na to, že uvedené zásady judikatúry týkajúcej sa článku 9 ods. 1 šiestej smernice sa vzťahujú len na otázku, kedy má stálu prevádzkareň *poskytovateľ* služieb. V prejednávanej veci však podľa článku 44 druhej vety smernice o DPH ide o určenie stálej prevádzkarne *príjemcu* poskytovaných služieb. Nastoľuje sa preto otázka, či sa aj v rámci výkladu tohto ustanovenia dá použiť judikatúra týkajúca sa článku 9 ods. 1 šiestej smernice.

38. Normotvorca Únie na to nedal jasnú odpoveď. Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [17] (ďalej len „vykonávacie nariadenie o DPH“), definuje pojem stála prevádzkareň v zmysle článku 44 druhej vety smernice o DPH pri uplatnení judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 9 ods. 1 šiestej smernice. Podľa článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia o DPH je to akákoľvek prevádzkareň, „ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov, ktoré jej umožňujú prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na jej vlastné potreby“.

11 — Rozsudky ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, bod 16) a Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, bod 24); pozri tiež rozsudok E.ON Global Commodities (predtým E.On Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53, bod 46) týkajúci sa článku 1 ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79), a rozsudok Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, bod 54) týkajúci sa článku 1 bodu 1 trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129).

12 — Pozri rozsudky ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, bod 15) a Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, bod 26).

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

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

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

16 — Pozri rozsudok Daimler (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, body 47 až 49).

17 — Ú. v. EÚ L 77, s. 1.

39. Hoci sa podľa článku 65 ods. 2 vykonávacieho nariadenia o DPH toto ustanovenie nemôže uplatniť na obdobie, o ktoré ide v konaní vo veci samej, považujem túto definíciu za relevantnú aj pre prejednávanú vec.

40. Z tohto hľadiska nemá veľký význam, že článok 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia o DPH vychádza z príslušných usmernení výboru pre daň z pridanej hodnoty ustanoveného podľa článku 398 smernice o DPH, ktorý rozhodol už pred obdobím relevantným v konaní vo veci samej.[18] Nie je totiž jasné, či bolo toto usmernenie uverejnené už pred týmto obdobím.[19]

41. Definícia uvedená v článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia o DPH však zodpovedá zásadám, ktoré sa majú zohľadniť pri výklade článku 44 smernice o DPH.[20] Na jednej strane berie do úvahy spotrebu služby, keďže podľa nej musí byť prevádzkareň schopná prijímať a využívať služby na vlastné potreby. Na druhej strane zaručuje, že definícia uvedená v článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia o DPH požaduje vhodnú štruktúru personálneho a technického druhu, ako aj to, že táto definícia vychádza zo známej judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa pojmu stála prevádzkareň, osobitnú mieru právnej istoty, ktorá je potrebná na ochranu zdaniteľných osôb a na zabránenie dvojitému zdaneniu i nezdaneniu.

42. Definícia uvedená v článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia o DPH sa navyše prispôsobila aj zmene určenia miesta zdanenia poskytovania služieb v tom ohľade, že už nie je rozhodujúce, že je daná prevádzkareň schopná vlastné služby *poskytnúť*, ale to, že ich *využíva* na vlastné potreby.

43. O otázke, či treba navyše od stálej prevádzkarne v zmysle článku 44 druhej vety smernice o DPH požadovať, že musí vedieť služby nielen využívať, ale aj sama poskytovať zdaniteľné plnenia, ako to na pojednávaní vysvetľovali Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku aj Komisia, nie je potrebné v prejednávanej veci rozhodnúť. Ak by totiž cyperská spoločnosť v Poľsku mala stálu prevádzkareň, táto prevádzkareň by poskytovala aj služby vo forme internetovej stránky na prevádzkovanie aukcií, na čo je podľa zmluvy o spolupráci zaviazaná voči Welmory. Okrem toho z vecného hľadiska je pochybné, či by spravidla každá štruktúra, ktorá vzhľadom na svoje ľudské a technické vybavenie umožňuje využívať služby na vlastné potreby, nemala minimálne *možnosť* sama poskytovať plnenia. Z právneho hľadiska navyše vznikla otázka, či je názor, ktorý zastávali obaja účastníci konania, v súlade s článkom 43 bodom 2 smernice o DPH, podľa ktorého sa článok 44 druhá veta v určitých prípadoch uplatní aj vtedy, keď príjemca poskytovania služieb nie je zdaniteľnou osobou.

44. Nakoniec treba z dôvodov právnej istoty uplatniť na použitie článku 44 smernice o DPH prednosť sídla ekonomickej činnosti[21], ktorú v ustálenej judikatúre zastáva aj Súdny dvor. Slúži to totiž potrebe právnej istoty, keď miesto poskytovania služieb v prípade pochybností nadväzuje na sídlo príjemcu tejto služby, ktoré je spravidla ľahšie určiteľným objektívnym kritériom než existencia stálej prevádzkarne. Táto prednosť zodpovedá aj pomeru medzi základným pravidlom podľa článku 44 prvej vety, ktorá považuje za rozhodujúce sídlo ekonomickej činnosti, a výnimkou podľa jeho druhej vety týkajúcou sa stálej prevádzkarne, ktorý je vyjadrený v znení tohto článku smernice o DPH.

18 — Usmernenia z 88. zasadania výboru pre daň z pridanej hodnoty z 13. – 14. júla 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, s. 2, dostupné na internetovej stránke Komisie (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

19 — O význame uverejnených usmernení výboru pre daň z pridanej hodnoty pre výklad smernice o DPH pozri moje návrhy vo veci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, body 47 až 50).

20 — Pozri bod 20 a nasl. vyššie.

21 — Pozri bod 32 vyššie.

D – *Uplatnenie na situáciu v konaní vo veci samej*

45. V situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, treba teda vychádzať z existencie stálej prevádzkarne cyperskej spoločnosti v Poľsku len vtedy, keď tam má prevádzkareň, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov umožňujúcimi jej prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú na vlastné potreby. V prípade pochybností netreba vychádzať z existencie stálej prevádzkarne, takže podľa článku 44 prvej vety smernice o DPH treba za miesto poskytovania služieb považovať sídlo cyperskej spoločnosti.

46. Je nesporné, že toto konštatovanie musí urobiť vnútroštátny súd na základe skutočností, ktoré sú známe jedine jemu. Platí to najmä vzhľadom na okolnosť, že účastníci konania pred Súdnym dvorom sa nevedeli zjednotiť na všetkých skutkových okolnostiach konania vo veci samej.

47. Pri tomto konštatovaní však vnútroštátny súd musí vzhľadom na osobitné okolnosti konania vo veci samej zohľadniť nasledujúce pravidlá.

48. Po prvé, na predpoklad existencie stálej prevádzkarne v určitom štáte nie je potrebné, aby tam mala zdaniteľná osoba personál, ktorý je u nej zamestnaný, a technické vybavenie, ktoré je v jej vlastníctve.

49. Generálny advokát Poiares Maduro už vysvetlil, že by neviedlo k akceptovateľným výsledkom, keby sa z existencie stálej prevádzkarne vychádzalo len vtedy, keď je použitý personál zamestnaný u danej zdaniteľnej osoby.[22] Navádzalo by to dokonca k zneužívaniu, keby zdaniteľná osoba mohla preniesť zdanenie služieb z jedného členského štátu do iného len tým, že by potrebu personálu riešila prostredníctvom rôznych poskytovateľov služieb. Odkaz Súdneho dvora na chýbajúci personál pri konštatovaní existencie stálej prevádzkarne pri lízingu vozidiel[23] sa teda nemôže zovšeobecňovať.

50. Keďže to platí obdobne pre technické vybavenie, v prejednávanej veci nie je existencia stálej prevádzkarne cyperskej spoločnosti v Poľsku vylúčená už z dôvodu, že cyperská spoločnosť využíva technickú výbavu, a nie personál, ktorý zamestnáva.

51. To však neznamená, že by Welmory fungovala ako poskytovateľ služieb a – vo forme stálej prevádzkarne cyperskej spoločnosti – zároveň ako príjemca plnení, ako sa najmä Welmory samotná obáva. Aj keď si totiž stála prevádzkareň nevyžaduje nevyhnutne vlastný personál a vlastné technické vybavenie, musí mať – vzhľadom na požiadavku dostatočného stupňa stálosti prevádzkarne – porovnateľnú disponibilitu personálu a technického vybavenia. Preto sú potrebné najmä pracovné alebo nájomné zmluvy týkajúce sa personálu a technického vybavenia, ktoré ich dávajú zdaniteľnej osobe k dispozícii, a teda ktoré ani nemožno krátkodobo ukončiť.

52. Inými slovami, treba zdôrazniť, že zdaniteľná osoba síce *sama osebe* nemôže byť stálou prevádzkarňou inej zdaniteľnej osoby. To však nevylučuje, že zdaniteľná osoba má okamžite a trvalo k dispozícii ľudské a technické vybavenie inej zdaniteľnej osoby, ktorá môže byť zároveň aj poskytovateľom služieb pre stálu prevádzkareň, ktorá bola na tento účel založená.

53. Ak však existuje skoro úplná zhoda medzi ľudským a technickým vybavením poskytovateľa služieb a prevádzkarňou príjemcu poskytovaných služieb, môže vznikať otázka, či vôbec ide o službu *inej* zdaniteľne osobe.

22 — Návrhy vo veci RAL (Channel Islands) a i. (C-452/03, EU:C:2005:65, bod 52).

23 — Pozri bod 34 vyššie.

54. Po druhé, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska správne poukázalo na to, že rozhodujúce je aj to, *kde* daná cyperská spoločnosť rozvíja svoje činnosti a používa služby Welmory. Prevádzkareň totiž musí na to, aby bola „stála“ v zmysle článku 44 druhej vety smernice o DPH, byť schopná využívať služby na vlastné potreby.

55. V tejto súvislosti bude musieť vnútroštátny súd preskúmať, ktoré samostatné činnosti prípadne vykonáva cyperská spoločnosť s ľudským a technickým vybavením, ktoré má k dispozícii v Poľsku, a či sa služby Welmory na základe zmluvy o spolupráci využívajú práve na tieto činnosti.

56. Na prejudiciálnu otázku treba preto odpovedať tak, že podmienkou existencie stálej prevádzkarne v zmysle článku 44 druhej vety smernice o DPH je, že existuje prevádzkareň, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov, ktoré jej umožňujú prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na vlastné potreby. Vlastné ľudské a technické vybavenie teda nie je potrebné, ak má prevádzkareň k dispozícii cudzie vybavenie porovnateľné so svojím vlastným vybavením.

E – *O predaji práv na podávanie ponúk a o základe dane z predaja výrobkov*

57. Niekoľko účastníkov konania uviedlo, že vlastný problém v konaní vo veci samej nepozostáva z otázky, či sa služby Welmory stálej prevádzkarni cyperskej spoločnosti poskytujú v tuzemsku, ale či sa predaj práv na podávanie ponúk cyperskou spoločnosťou osobám, ktoré podajú ponuky na tovary ponúkané spoločnosťou Welmory, má zdaniť na Cypre alebo v Poľsku. Z hospodárskeho hľadiska totiž na tomto predaji tovarov v Poľsku zarábala tak Welmory, ako aj cyperská spoločnosť.

58. Nebudem za zatiaľ venovať otázke, či sa na miesto predaja práv na podávanie ponúk cyperskou spoločnosťou určí podľa článku 44 smernice o DPH, alebo či sa v tejto súvislosti naopak uplatnia ustanovenia týkajúce sa miesta dodania tovaru podľa článku 31 a nasl. smernice o DPH. Zdá sa totiž, že nie je vylúčené, že nadobudnutie práva podať návrh na kúpu tovaru sa má podľa definície dodania tovaru podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH posudzovať ako časť „prevod[u] práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“. To by sa mohlo predpokladať v každom prípade pri právach na podávanie ponúk nadobudnutých osobou, ktorej sa nakoniec udelí príklep v dražbe. Táto otázka sa však týka zdanenia cyperskej spoločnosti, ktoré nie je predmetom konania vo veci samej.

59. V súvislosti so zdanením Welmory, ktoré je v konaní vo veci samej sporné, sa však nastoľuje ešte ďalšia otázka.

60. Poľská republika správne poukázala na to, že základ dane z výrobkov, ktoré predala Welmory v rámci dražby, pravdepodobne nebol v konaní vo veci samej stanovený správne. Tento základ dane by sa totiž podľa článku 73 smernice o DPH mohol skladať z dvoch častí: platieb kupujúcich a odmien, ktoré platí cyperská spoločnosť Welmory za to, že Welmory na internetovej stránke predáva výrobky.

61. Dôsledkom by bolo, že v prejednávanej veci by sa – aspoň čiastočne – nemali zdaniť žiadne služby Welmory cyperskej spoločnosti, ale len dodania tovaru zákazníkom Welmory, avšak zo zvýšeného základu dane. Pri týchto dodaniach by sa miesto nespravovalo podľa článku 44, ale podľa článku 31 a nasl. smernice o DPH.

62. Podľa článku 73 smernice o DPH zahŕňa základ dane z pridanej hodnoty v prvom rade „všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal… dodávateľ… za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany“. Keďže podľa toho môže do základu dane patriť aj platba osoby, ktorá nie je príjemcom daného výkonu,[24] odmeny, ktoré dostala Welmory v rámci zmluvy o spolupráci od cyperskej spoločnosti za služby týkajúce sa predaja výrobkov, by mohli predstavovať protihodnotu tretej strany za samotný predaj.

63. Podľa ustálenej judikatúry by o takýto prípad išlo vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi dodaním tovaru spoločnosťou Welmory svojim zákazníkom a platbami prijatými cyperskou spoločnosťou.[25] Takáto súvislosť by sa mala predpokladať v každom prípade vtedy, keď by výška tejto odmeny závisela od počtu predaných výrobkov alebo od výšky obratu z predaja týchto výrobkov.

64. Ak by sa zistila priama súvislosť medzi uvedeným predajom výrobkov a odmenami zaplatenými cyperskou spoločnosťou spoločnosti Welmory na základe zmluvy o spolupráci, potom by tieto odmeny nemali byť považované za protiplnenia za služby poskytované spoločnosťou Welmory cyperskej spoločnosti, ale za protiplnenia za dodanie tovaru kupujúcim v rámci dražieb ponúkaných výrobkov. Otázku, či ide o takýto prípad, musí v prípade potreby objasniť vnútroštátny súd v rámci konania vo veci samej.

V – **Návrh**

65. Na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Naczelny Sąd Administracyjny, teda navrhujem odpovedať takto:

Stálou prevádzkarňou v zmysle článku 44 druhej vety smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení smernice 2008/8/ES je prevádzkareň, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov umožňujúcich jej prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú na vlastné potreby. Vlastné ľudské a technické vybavenie teda nie je potrebné, ak má prevádzkareň k dispozícii cudzie vybavenie porovnateľné so svojím vlastným vybavením.

24 — Pozri rozsudok Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 34).

25 — Pozri len rozsudky Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, body 11 a 12), First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, bod 30) a Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, bod 33).