Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 15. maja 2014[1]

Zadeva C-605/12

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska))

„Davčna zakonodaja — Davek na dodano vrednost — Člen 44 Direktive 2006/112/ES, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8/ES — Pojem ‚stalne poslovne enote' prejemnika storitve"

1. V tem predlogu za sprejetje prehodne odločbe v zvezi z davkom na dodano vrednost gre spet za vprašanje, kateri kraj se upošteva kot kraj, kjer je storitev opravljena. To ne preseneča, saj je spor glede kraja opravljanja storitev vselej tudi spor o tem, katera država članica ima davčno pristojnost v zvezi s tem.

2. V obravnavanem primeru je sporna davčna pristojnost na področju zapletenega poslovnega modela spletnega poslovanja. S tem poslovnim modelom na Poljskem skupaj upravljata poljska in ciprska družba. V postopku v glavni stvari je pri tem sporno, ali ima *ciprska* družba stalno poslovno enoto na Poljskem v smislu predpisov o davku na dodano vrednost. Od tega je namreč odvisno, ali bodo določene storitve *poljske* družbe z davkom na dodano vrednost obdavčene na Poljskem ali na Cipru.

3. Sicer se je Sodišče v nekaterih primerih že opredelilo glede tega, kdaj se šteje, da ima davčni zavezanec stalno poslovno enoto v drugi državi članici, kot je država njegovega sedeža.[2] Vendar spletno poslovanje doslej še ni bilo predmet sodne prakse. Poleg tega je treba v obravnavani zadevi prvič po reformi določb o kraju obdavčitve, kakor so bile spremenjene z Direktivo 2008/8/ES,[3] odgovoriti na vprašanje, pod katerimi pogoji se šteje, da je storitev opravljena *za* stalno poslovno enoto davčnega zavezanca in da je ta enota ni opravila *sama*.

I – **Pravni okvir**

4. Pobiranje davka na dodano vrednost v Uniji ureja Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[4] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Členi 43 in naslednji navedene direktive vsebujejo določbe glede kraja opravljanja storitev. Na podlagi tega se določa, v kateri državi je storitev obdavčena z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Glej glede kraja opravljanja storitev sodbe 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) in Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL L 44, str. 11).

4 — UL L 347, str. 1.

5. Te določbe je z učinkom od 2009 obsežno spremenila Direktiva 2008/8/ES. Ta v prvem stavku uvodne izjave 3 vsebuje naslednjo določbo:

„Za vsako opravljanje storitev bi moral biti kraj obdavčitve načeloma kraj dejanske potrošnje."

6. Zato člen 44 Direktive o DDV zdaj vsebuje naslednje temeljno pravilo za določitev kraja opravljanja storitev, katerih *prejemnik* je davčni zavezanec:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. […]"

7. V skladu s členom 193 Direktive o DDV je DDV načeloma dolžan plačati „davčni zavezanec, ki […] opravlja obdavčljivo storitev." Od tega temeljnega pravila pa odstopa člen 196 Direktive o DDV, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8/ES, če se kraj opravljanja storitev določa na podlagi prej navedenega člena 44:

„DDV je dolžan plačati vsak davčni zavezanec […], kateremu se opravijo storitve iz člena 44, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države članice."

8. Člen 44 Direktive o DDV je bil v poljski pravni red prenesen s členom 28b Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004.

II – **Postopek v glavni stvari**

9. Postopek v glavni stvari se nanaša na dolg DDV poljske družbe Welmory sp z.o.o. (v nadaljevanju: Welmory) za mesece od januarja do aprila 2010.

10. Družba Welmory je s ciprsko družbo Welmory Limited sklenila pogodbo o sodelovanju. V skladu z navedeno pogodbo naj bi ciprska družba upravljala s spletno stranjo v poljščini, na kateri se prirejajo dražbe. Družba Welmory naj bi na tej spletni strani preko dražb ponujala in prodajala proizvode za svoj račun.

11. Draženje teh proizvodov je bilo možno, samo če so kupci pred tem od ciprske družbe pridobili pravico do oddaje ponudbe. Posledica tega poslovnega modela je bila, da je prodaja proizvoda pomenila transakcijo z dveh vidikov: po eni strani je družba Welmory sprejela prodajno ceno, ki je bila praviloma vedno nižja od tržne vrednosti proizvoda, po drugi pa je ciprska družba dosegala prihodke s prodajo pravic do oddaje ponudb.

12. Spletno stran ciprske družbe so upravljali delavci, ki pri njej niso bili zaposleni, pri tem pa se je uporabljala tehnična oprema družbe Welmory. Aprila 2010 je ciprska družba poleg tega kupila vse poslovne deleže družbe Welmory.

13. Na podlagi pogodbe o sodelovanju je družba Welmory za storitev prodaje proizvodov in s tem povezanih storitev, na primer oglaševanja, od ciprske družbe prejemala nadomestilo. Družba Welmory od tega ni obračunala DDV, ker meni, da mora davek plačati prejemnica storitev, in sicer ciprska družba, v kraju, kjer ima sedež, torej na Cipru.

14. Poljska davčna uprava pa meni, da morajo biti storitve družbe Welmory obdavčene na Poljskem. Ciprska družba je namreč imela na Poljskem stalno poslovno enoto, za katero je opravljala storitve.

III – **Postopek pred Sodiščem**

15. Naczelny Sąd Administracyjny, ki odloča v sporu, je Sodišču na podlagi člena 267(3) PDEU predložilo to vprašanje za predhodno odločanje:

Ali je za obdavčitev storitev, ki jih družba A s sedežem na Poljskem opravi za družbo B, ki ima sedež v drugi državi članici Evropske unije, če družba B pri opravljanju svoje dejavnosti uporablja infrastrukturo družbe A, sedež stalne poslovne enote v smislu člena 44 Direktive o DDV tam, kjer ima sedež družba A?

16. V postopku pred Sodiščem so družba Welmory, Republika Ciper, Republika Poljska, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ter Komisija podali pisna stališča. Obravnave se je poleg navedenih udeležila tožena stranka v postopku v glavni stvari, direktor davčnega urada v Gdansku.

IV – **Pravna presoja**

17. Predložitveno sodišče želi z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali je treba v primeru, kot je podan v postopku v glavni stvari, izhajati iz tega, da se storitve v smislu člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV opravljajo za stalno poslovno enoto davčnega zavezanca.

18. Za primer, kot je obravnavani v postopku v glavni stvari, je značilno zlasti, da ciprska družba za upravljanje spletne strani na podlagi sklenjene pogodbe o sodelovanju z družbo Welmory uporablja človeške in materialne vire, ki niso njeni, temveč vsaj delno pripadajo družbi Welmory. Ali ti človeški in materialni viri pomenijo stalno poslovno enoto ciprske družbe na Poljskem, za katero družba Welmory opravlja storitve na podlagi sklenjene pogodbe o sodelovanju?

19. Na to vprašanje bom v nadaljevanju odgovorila postopoma. Najprej bom utemeljila razlago pojma stalna poslovna enota z analizo pravne ureditve (podnaslov A). Nato bom preučila dosedanjo sodno prakso glede tega pojma v predhodnih določbah (podnaslov B) in njeno prenosljivost na spremenjene določbe o kraju opravljanja storitev (podnaslov C). Potem ko bom tako določena merila uporabila za primer v postopku v glavni stvari (podnaslov D), bom na koncu predstavila še drug, morda odločilen vidik davčne obravnave zadevnega primera (podnaslov E).

A – *Ureditev določitve kraja opravljanja storitev*

20. Od odgovora na vprašanje, ali ima prejemnik storitev, ki je davčni zavezanec – v obravnavanem primeru ciprska družba – v domači državi stalno poslovno enoto, je odvisno, katera država članica je od teh storitev upravičena pobirati DDV. Kraj, kjer so obdavčene storitve, se namreč na podlagi člena 44 Direktive o DDV določa na podlagi kraja, kjer ima *prejemnik* storitev, ki je davčni zavezanec, svoj sedež ali stalno poslovno enoto. Če ima torej v postopku v glavni stvari ciprska družba stalno poslovno enoto na Poljskem, je DDV upravičena pobirati Poljska, v nasprotnem primeru pa Republika Ciper, kjer ima sedež ciprska družba.

21. Poleg tega je to vprašanje odločilno tudi za dolžnosti izvajalca storitev, kot je družba Welmory. Obveznost plačila DDV izvajalca storitve je odvisna od tega, ali ima njegova pogodbena stranka, ki je davčni zavezanec, zaradi stalne poslovne enote v domači državi sedež ali ne. Če ciprska družba v obravnavanem primeru torej nima stalne poslovne enote na Poljskem, mora storitve na podlagi člena 196 in člena 44 Direktive o DDV obdavčiti ciprska družba na Cipru. Če pa ima ciprska družba stalno poslovno enoto na Poljskem, mora DDV na podlagi člena 193 Direktive o DDV plačati družba Welmory in sicer na Poljskem.

22. Ozadje te ureditve sloni na dveh idejah: razdelitev davčne pristojnosti med države članice in preprečevanje prekomernih administrativnih obremenitev za davčne zavezance. Oba vidika sta posebej namenjena zagotavljanju pravne varnosti s predvidljivimi objektivnimi merili za določitev stalne poslovne enote v smislu člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV.

1. Razdelitev davčne pristojnosti med države članice

23. Razdelitev davčne pristojnosti med države članice je odvisna od določitve kraja opravljanja storitev. V skladu z uvodno izjavo 3 Direktive 2008/8/ES naj bi DDV načeloma pobirala tista država članica, kjer se storitve koristijo. To bi praviloma moralo biti v kraju prejemnika storitev. Posledično člen 44 Direktive o DDV določa davčno pristojnost države članice prejemnika storitve.

24. Sicer se določba člena 44 Direktive o DDV, ki je predmet tukajšnje obravnave, nanaša samo na prejemnike storitev, ki so *davčni zavezanci*, ki imajo načeloma pravico do odbitka DDV. Zato je obdavčitev take storitve v državi članici praviloma zgolj začasna, ker prejemnik storitve, ki je davčni zavezanec, od te države članice lahko uveljavlja vračilo DDV preko svoje pravice do odbitka DDV v skladu s členi 167 in naslednjimi Direktive o DDV. Torej, čeprav bi bilo morda treba v obravnavanem primeru storitve družbe Welmory obdavčiti na Poljskem, bi lahko ciprska družba kot prejemnik teh storitev uveljavljala vračilo DDV od Republike Poljske.

25. Vendar to ne velja za vse primere. Če namreč prejemnik storitve opravlja dejavnost, ki ne daje pravice do odbitka DDV, ali če za konkretno storitev velja prepoved odbitka DDV, plačan DDV trajno ostane državi članici, kjer je kraj opravljanja storitev v skladu s členom 44 Direktive o DDV.

26. Kot sta na obravnavi pravilno poudarili zlasti družba Welmory in Republika Ciper, pa je treba v okviru razdelitve davčne pristojnosti preprečiti tudi dvojno obdavčevanje. Ta nevarnost je podana, če vsaka od obeh držav članic meni, da se storitve koristijo na njenem ozemlju. Namen določitve kraja opravljanja storitev, ki je enotna na celotnem ozemlju Unije, je jasna razmejitev davčne pristojnosti in s tem preprečevanje dvojnega obdavčevanja in neobdavčevanja dohodkov.[5] Ob upoštevanju navedenega je že generalni pravobranilec F. G. Jacobs poudaril, da mora razlaga določb o kraju opravljanja storitev na vsak način zagotavljati pravno varnost, da se preprečijo spori glede pristojnosti med državami članicami.[6] Tudi za določitev stalne poslovne enote v smislu člena 44 Direktive o DDV so tako v prvi vrsti merodajna praktična merila.[7]

2. Preprečevanje prekomernih administrativnih obremenitev za davčne zavezance

27. V okviru sistema določitve kraja opravljanja storitev je treba poleg fleksibilne določitve davčnega zavezanca preprečiti prekomerne administrativne obremenitve za davčne zavezance. Tako je lahko v skladu s členoma 193 in 196 v primerih iz člena 44 Direktive o DDV davčni dolžnik za DDV tako izvajalec storitev kot tudi prejemnik storitev, ki je davčni zavezanec.

5 — Glej moje sklepne predloge v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, točka 30 in tam navedena sodna praksa glede člena 9 Šeste direktive); glej posebej glede zgodovine nastanka člena 44 Direktive DDV spremenjeni Predlog Komisije z dne 20. julija 2005 za Direktivo Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS glede kraja opravljanja storitev (COM(2005) 334 final, str. 5 in 6).

6 — Glej sklepne predloge v zadevi Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, točki 29 in 30) glede člena 9 Šeste direktive.

7 — Glej v tem smislu sodbi Hamann (51/88, EU:C:1989:132, točka 18) in Komisija/Francija (C-429/97, EU:C:2001:54, točka 49).

28. Razlog za to je, da naj bi izvajalec storitev svoje davčne obveznosti izpolnjeval tam, kjer ima tudi sedež. Če ima prejemnik storitev sedež v drugi državi članici in je posledično tam dolžan plačati DDV, bo zato davčni dolg obrnjen in bo tako prejemnik storitve davčni dolžnik. S tem se preprečuje, da bi se moral izvajalec storitev v številnih drugih državah članicah registrirati za namene DDV in tam oddajati davčne napovedi. [8]

29. Ob upoštevanju navedenega je treba v celoti pritrditi navedbam družbe Welmory, da je treba izvajalcu storitev zagotoviti pravno varnost z vidika obstoja stalne poslovne enote prejemnika njegove storitve. Glede na obstoj takšne stalne poslovne enote v domači državi je izvajalec storitev lahko v določenem primeru davčni dolžnik, v drugem pa ne.

30. Za izpolnitev zahtev delujočega notranjega trga od izvajalca storitev ni mogoče zahtevati niti obsežnih informacij od prejemnika njegovih storitev niti da je v negotovosti glede tega, ali je davčni dolžnik. Če naj fleksibilna določitev davčnega dolžnika v nasprotju z njenim ciljem ne povzroči administrativnega bremena za izvajalca storitev, je tudi iz tega razloga treba določiti objektivna in jasna merila, na podlagi katerih lahko izvajalec storitev ugotovi, ali ima prejemnik njegovih storitev zaradi stalne poslovne enote sedež v domači državi.

B – *Dosedanja sodna praksa glede pojma stalne poslovne enote*

31. V sodni praksi Sodišča se je pojem „stalna poslovna enota“ doslej v glavnem razlagal ob upoštevanju člena 9(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) [9] (v nadaljevanju: Šesta direktiva). Na podlagi te določbe se je včasih za kraj opravljanja storitev štel kraj, kjer ima *izvajalec*, ki opravi storitev, „sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev […]“.

32. Na podlagi ustaljene sodne prakse je sedež dejavnosti primarna navezna okoliščina. Druga poslovna enota se upošteva, samo „če sedež ne bi pomenil smiselne davčne rešitve, ali če bi to privedlo do spora z drugo državo članico.“ [10]

33. „Stalna poslovna enota“ v smislu člena 9(1) Šeste direktive je podana, samo če ima stalna poslovna enota davčnega zavezanca zadostno stopnjo stalnosti in strukturo, ki lahko z osebnega in tehničnega vidika omogoči samostojno opravljanje zadevnih storitev. [11]

34. V zvezi s tem je Sodišče pri lizingu vozil štelo za upoštevno, ali davčni zavezanec na določenem kraju razpolaga z lastnim osebjem in ali tam sklepa pogodbe oziroma sprejema poslovne odločitve. [12]

8 — Glej v tem smislu Predlog Komisije z dne 23. decembra 2003 za Direktivo Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS glede kraja opravljanja storitev (COM(2003) 822 final, točka 4.3).

9 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

10 — Sodbe Berkholz (EU:C:1985:299, točka 17), Faaborg-Gelting Linien (EU:C:1996:184, točka 16), ARO Lease (EU:C:1997:374, točka 15) in Lease Plan (EU:C:1998:206, točka 24).

11 — Sodbi ARO Lease (EU:C:1997:374, točka 16) in Lease Plan (EU:C:1998:206, točka 24); glej tudi sodbo E. ON Global Commodities (prej E.On Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53, točka 46) glede člena 1 Osme direktive Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni ozemlju države (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79) in sodbo Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, str. 54) glede člena 1, točka 1, Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 129).

12 — Glej sodbi ARO Lease (EU:C:1997:374, točka 15) in Lease Plan (EU:C:1998:206, točka 26).

35. Poleg tega so se nekateri udeleženci postopka sklicevali tudi na sodbo DFDS. V tej sodbi je Sodišče mogoče razumeti tako, da je družba, ki je sicer pravno samostojna, vendar jo v celoti obvladuje matična družba, stalna poslovna enota matične družbe.[13] Za obravnavani primer je to pomembno, ker je bila ciprska družba del obdobja, ki je sporen v postopku v glavni stvari, edina družbenica družbe Welmory.

36. V sodbi DFDS pa je Sodišče razlagalo samo posebno ureditev, kot izhaja iz sedanjega člena 307(2) Direktive o DDV, ki določa državo članico, v kateri se obdavčuje enotna storitev v skladu s posebno ureditvijo za potovalne agente.[14] Čeprav se je v obrazložitvi sklicevalo tudi na splošne določbe glede določitve kraja opravljanja storitev[15], sodbe DFDS ni mogoče posplošeno uporabiti za vse primere, kot je nedavno ugotovilo Sodišče v sodbi Daimler.[16] Pravna varnost davčnega dolžnika se med drugim zagotavlja tudi s tem, da pravno samostojna pravna oseba ne more biti hkrati stalna poslovna enota druge pravne osebe.

C – Prenos dosedanje sodne prakse na spremenjene določbe glede kraja obdavčitve

37. Predložitveno sodišče je pravilno opozorilo na to, da se predstavljena stališča sodne prakse glede člena 9(1) Šeste direktive nanašajo samo na vprašanje, kdaj se šteje, da ima *izvajalec* storitev stalno poslovno enoto. V obravnavanem primeru pa gre v skladu s členom 44, drugi stavek, Direktive o DDV za določitev stalne poslovne enote *prejemnika* storitve. Zato se postavlja vprašanje, ali se lahko tudi pri razlagi te določbe uporabi sodna praksa, ki se nanaša na člen 9(1) Šeste direktive.

38. Zakonodajalec Unije je na to podal jasen odgovor. Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[17] (v nadaljevanju: Izvedbena uredba o DDV) določa pojem stalne poslovne enote v smislu člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV s sklicevanjem na sodno prakso Sodišča glede člena 9(1) Šeste direktive. V skladu s členom 11(1) Izvedbene uredbe o DDV je to vsaka enota „z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote.“

39. Čeprav se ta določba v skladu s členom 65(2) Izvedbene direktive o DDV v obdobju, na katero se nanaša postopek v glavni stvari, še ne more uporabiti, menim, da ta definicija velja tudi za obravnavani primer.

40. S tega vidika sicer sploh ni pomembno, da člen 11(1) Izvedbene uredbe o DDV izhaja iz ustrezne smernice odbora za DDV v skladu s členom 398 Direktive o DDV, ki je bila sprejeta že pred obdobjem, upoštevnim v postopku v glavni stvari.[18] Ali je bila ta smernica pred tem obdobjem tudi objavljena, ni jasno.[19]

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

14 — Sodba DFDS (EU:C:1997:77, izrek).

15 — Sodba DFDS (EU:C:1997:77, točka 17).

16 — Glej sodbo Daimler (C-318/11 in C-319/11, EU:C:2012:666, točke od 47 do 49).

17 — UL L 77, str. 1.

18 — Smernice 88. seje odbora za DDV, 13.–14. julij 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, str. 2, dostopne na spletni strani Komisije http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm.

19 — Glej glede pomena objavljenih smernic odbora za DDV glede razlage Direktive o DDV moje sklepne predloge v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (EU:C:2013:57, točke od 47 do 50).

41. Definicija člena 11(1) Izvedbene uredbe o DDV pa ustreza načelom, ki jih je treba upoštevati pri razlagi člena 44 Direktive o DDV.[20] Po eni strani poudarja pomen koriščenja storitev, v skladu s čimer mora biti stalna poslovna enota sposobna storitve prejemati in uporabljati za svoje lastne potrebe. Po drugi strani pa tako okoliščina, da definicija člena 11(1) Izvedbene uredbe o DDV zahteva strukturirane človeške in tehnične vire, kot tudi sklicevanje te definicije na znano sodno prakso Sodišča glede pojma stalne poslovne enote zagotavljata potreben obseg pravne varnosti, ki je potreben za varstvo davčnega zavezanca in preprečevanje dvojnega obdavčevanja in neobdavčevanja.

42. Poleg tega definicija člena 11(1) Izvedbene uredbe o DDV ustreza tudi zdaj spremenjenemu kraju opravljanja storitev, ker ni več pomembno, ali zadevna stalna poslovna enota lahko *opravlja* lastne storitve, temveč da lahko storitve *uporablja* za lastne potrebe.

43. O tem, ali se poleg tega za obstoj stalne poslovne enote v smislu člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV zahteva, da mora stalna poslovna enota, poleg tega, da uporablja storitve, tudi sama opravljati obdavčljive storitve, kot sta na obravnavi navedla direktor davčnega urada v Gdansku in Komisija, v obravnavanem primeru ni treba odločiti. Če je namreč ciprska družba imela stalno poslovno enoto na Poljskem, bi ta opravljala tudi storitve v obliki izvajanja spletnih dražb, k čemur je zavezana na podlagi pogodbe o sodelovanju z družbo Welmory. Sicer je z dejanskega vidika sporno, ali ima vsaka struktura, ki z vidika človeških in tehničnih virov omogoča uporabo storitev za lastne potrebe, vsaj *možnost* samostojno opravljati storitve. S pravnega vidika se je poleg tega postavilo vprašanje, ali je stališče, ki ga zastopata oba udeleženca v postopku, združljivo s členom 43, točka 2, Direktive o DDV, v skladu s katerim se člen 44, drugi stavek, v določenih primerih uporablja tudi, ko prejemnik storitve ni davčni zavezanec.

44. Končno je treba zaradi pravne varnosti pri uporabi člena 44 Direktive o DDV uporabiti tudi v okviru ustaljene sodne prakse od Sodišča zastopano primarnost sedeža opravljanja dejavnosti.[21] Če se v dvomu za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima sedež prejemnik storitev, kar je praviloma lažje določljivo objektivno merilo od določitve stalne poslovne enote, je to v skladu z načelom pravne varnosti. Navedena primarnost izhaja tudi iz besedila člena 44 Direktive o DDV, ki v prvem stavku kot merodajen določa sedež opravljanja dejavnosti, v drugem stavku pa kot izjemo določa kraj stalne poslovne enote.

D – *Uporaba za postopek v glavni stvari*

45. V primeru, kot je podan v postopku v glavni stvari, se šteje, da ima ciprska družba stalno poslovno enoto na Poljskem, samo če ima tam enoto z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote. V dvomu se ne šteje, da gre za stalno poslovno enoto, tako da se v skladu s členom 44, prvi stavek, Direktive o DDV za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima ciprska družba svoj sedež.

46. Ni sporno, da mora to ugotoviti predložitveno sodišče na podlagi dejstev, ki jih ima v celoti na voljo le navedeno sodišče. To velja zlasti ob upoštevanju, da se udeleženci postopka pred Sodiščem niso strinjali glede vseh dejanskih okoliščin postopka v glavni stvari.

47. Za to ugotovitev mora predložitveno sodišče ob upoštevanju posebnih okoliščin postopka v glavni stvari upoštevati naslednja merila.

48. Prvič, za obstoj stalne poslovne enote v državi se ne zahteva, da mora davčni zavezanec v tej državi zaposlovati osebje in razpolagati z lastnimi materialnimi viri.

20 — Glej zgoraj, točka 20 in naslednje.

21 — Glej točko 32 zgoraj.

49. Generalni pravobranilec M. Poiares Maduro je že obrazložil, da ne bi bilo sprejemljivo, če bi se za obstoj stalne poslovne enote zahtevalo, da morajo biti osebe zaposlene pri davčnemu zavezancu.[22] Lahko bi prišlo tudi do zlorab, če bi lahko davčni zavezanec obdavčitev storitev prenesel iz ene države članice v drugo, na podlagi tega, da bi človeške vire pokrival z različnimi izvajalci storitev. Zaradi tega sklicevanja Sodišča na neobstoj lastnega osebja pri ugotavljanju obstoja stalne poslovne enote pri lizingu vozil[23] ni mogoče posploševati.

50. Ker velja podobno za materialne vire, v obravnavanem primeru ni mogoče izključiti, da ima ciprska družba stalno poslovno enoto na Poljskem zgolj zato, ker uporablja tehnično opremo družbe Welmory in nima lastnega zaposlenega osebja.

51. Vendar to ne pomeni, da družba Welmory hkrati kot izvajalec storitev in kot stalna poslovna enota ciprske družbe deluje tudi kot prejemnik storitev, kot meni zlasti družba Welmory. Tudi če se za obstoj stalne poslovne enote ne zahteva nujno zaposlenega osebja in lastne tehnične opreme, mora biti davčni zavezanec – zaradi zahteve po stalnosti poslovne enote – zmožen razpolagati s človeškimi in tehničnimi viri. Zato se zahteva zlasti obstoj pogodb o zaposlitvi ali najemu človeških in tehničnih virov, na podlagi katerih lahko davčni zavezanec z njimi razpolaga kot z lastnimi viri, in ki jih ni mogoče v kratkem času razveljaviti.

52. Z drugimi besedami, poudariti je treba, da davčni zavezanec *kot tak* sicer ne more pomeniti stalne poslovne enote drugega davčnega zavezanca. Vendar to ne izključuje, da ima davčni zavezanec ozek in stalni dostop do človeških in tehničnih virov drugega davčnega zavezanca, ki lahko hkrati izvaja storitve za v ta namen ustanovljeno stalno poslovno enoto.

53. Če pa je mogoče enačiti človeške in tehnične vire izvajalca storitev in stalne poslovne enote prejemnika storitve, se postavlja vprašanje, ali v tem primeru sploh gre za opravljanje storitev za *drugega* davčnega zavezanca.

54. Drugič, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska je upravičeno poudarilo, da je pomembno tudi, *kje* ciprska družba opravlja dejavnost in uporablja storitve družbe Welmory. Za opredelitev poslovne enote kot „stalne“ v smislu člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV mora namreč poslovna enota imeti možnost storitve uporabljati za lastne potrebe.

55. V ta namen bo moralo predložitveno sodišče preizkusiti, katero samostojno dejavnost opravlja ciprska družba s človeškimi in tehničnimi viri, s katerimi razpolaga na Poljskem, in ali za to dejavnost na podlagi pogodbe o sodelovanju uporablja storitve družbe Welmory.

56. Na vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti, da je stalna poslovna enota v smislu člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV vsaka enota z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote. Lastni človeški in tehnični viri se ne zahtevajo, če so tuji viri poslovne enote na razpolago na podoben način kot lastni viri.

E – *Prodaja pravic do oddaje ponudb in davčna osnova pri prodaji proizvodov*

57. Različni udeleženci postopka so navedli, da dejanski problem postopka v glavni stvari ni vprašanje, ali je družba Welmory storitve opravila za stalno poslovno enoto ciprske družbe na domačem ozemlju, temveč, ali je prodaja pravic do oddaje ponudb ciprske družbe osebam, ki so oddale ponudbe za blago, ki ga prodaja družba, obdavčena na Cipru ali na Poljskem. Z gospodarskega vidika sta namreč dobiček od prodaje blaga na Poljskem dosegli tako družba Welmory kot tudi ciprska družba.

22 — Sklepni predlogi RAL (Channel Islands) in drugi (C-452/03, EU:C:2005:65, točka 52).

23 — Glej točko 34 zgoraj.

58. Najprej bom pustila odprto, ali se kraj prodaje pravic do oddaje ponudb ciprske družbe določa na podlagi člena 44 Direktive o DDV, ali pa se morda ne uporabljajo določbe o določitvi kraja dobave blaga na podlagi člena 31 in naslednjih Direktive o DDV. Ni namreč izključeno, da se pridobitev pravice do oddaje ponudbe za nakup blaga v skladu z opredelitvijo pojma dobave blaga na podlagi člena 14(1) Direktive o DDV delno šteje za „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“ To bi lahko veljalo za tiste pravice do oddaje ponudb, ki jih je kupila oseba na dražbi. To vprašanje pa se nanaša na obdavčitev ciprske družbe, ki ni predmet postopka v glavni stvari.

59. V zvezi z obdavčitvijo družbe Welmory, sporno v postopku v glavni stvari, pa se postavlja še eno vprašanje.

60. Republika Poljska je upravičeno opozorila na to, da davčna osnova pri obdavčitvi proizvodov, ki jih je družba Welmory prodajala na dražbi, morda v postopku v glavni stvari ni bila ustrezno določena. V skladu s členom 73 Direktive o DDV bi ta davčna osnova namreč lahko bila sestavljena iz dveh delov: plačil kupcev in nadomestil, ki jih ciprska družba plačuje družbi Welmory za spletno prodajo proizvodov.

61. To bi pomenilo, da se v obravnavanem primeru vsaj delno ne bi obdavčile storitve, ki jih opravlja družba Welmory za ciprsko družbo, temveč bi bile z višjo davčno stopnjo obdavčene samo dobave blaga kupcem družbe Welmory. Za te dobave se kraj obdavčitve ne bi določal na podlagi člena 44, temveč na podlagi člena 31 in naslednjih Direktive o DDV.

62. Na podlagi člena 73 Direktive o DDV namreč davčna osnova DDV zajema „vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel dobavitelj […] od pridobitelja […] ali tretje osebe za te dobave“. Ker lahko v skladu z navedenim davčna osnova zajema tudi plačilo osebe, ki ni prejemnik storitve,[24] bi lahko nadomestila, ki jih je prejela družba Welmory v okviru pogodbe o sodelovanju od ciprske družbe za storitve prodaje proizvodov, pomenila plačilo tretje osebe za prodajo.

63. V skladu z ustaljeno sodno prakso bi bilo to podano, če bi obstajala neposredna zveza med dobavljenim blagom kupcem od družbe Welmory in prejetimi plačili od ciprske družbe.[25] Takšen primer bi bil podan, če bi bila višina plačila odvisna od števila prodanih proizvodov ali od višine doseženega prometa s temi proizvodi.

64. Če bi se ugotovila neposredna zveza med prodajo proizvodov in nadomestili, ki jih na podlagi pogodbe o sodelovanju plačuje ciprska družba družbi Welmory, ta nadomestila ne bi pomenila plačila za storitve, ki jih družba Welmory opravlja za ciprsko družbo, temveč plačilo za dobavo blaga kupcem na dražbi ponujenih proizvodov. Ali je to podano, mora v okviru postopka v glavni stvari ugotoviti predložitveno sodišče.

V – **Predlog**

65. Glede na navedeno predlagam, naj se na vprašanje za predhodno odločanje Naczelny Sąd Administracyjny odgovori:

Stalna poslovna enota v smislu člena 44, drugi stavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8/ES, je vsaka enota z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko

24 — Glej sodbo Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 34).

25 — Glej sodbe Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, točki 11 in 12), First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, točka 30) in Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, točka 33).

prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote. Lastni človeški in tehnični viri se ne zahtevajo, če so tuji viri poslovne enote na razpolago na podoben način kot lastni viri.