

Downloaded via the EU tax law app / web

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

16. listopada 2014. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 44. – Pojam ‚stalnog poslovnog nastana‘ primatelja usluga – Mjesto za koje se smatra da je mjesto pružanja usluga poreznim obveznicima – Transakcije unutar Zajednice“

U predmetu C-605/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska), odlukom od 25. listopada 2012., koju je Sud zaprimio 24. prosinca 2012., u postupku

Welmory sp. z o.o.

protiv

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, A. Ó Caoimh, C. Toader E. Jarašićnas i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 6. ožujka 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Welmory sp. z o.o., M. Gorazda, *advokat*,
- za Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, T. Tratkiewicz i J. Kaute, u svojstvu agenata,
- za poljsku vladu, B. Majczyna i A. Kramarczyk, u svojstvu agenata,
- za ciparsku vladu, K. Kleanthous i E. Symeonidou, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, L. Christie, u svojstvu agenta, uz asistenciju O. Thomasa, *barrister*,
- za Europsku komisiju, K. Herrmann i L. Lozano Palacios i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 15. svibnja 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje članka 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 346, str. 21.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Welmory sp. z o.o., sa sjedištem u Poljskoj (u daljnjem tekstu: poljsko društvo), i Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (direktor porezne uprave u Gdanjsku, u daljnjem tekstu: Dyrektor) o mjestu oporezivanja porezom na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) usluga koje je to društvo pružilo društvu sa sjedištem poslovanja u drugoj državi članici.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva o PDV-u, sukladno člancima 411. i 413., stavila je izvan snage i zamijenila, od 1. siječnja 2007., zakonodavstvo Europske unije u području PDV-a, posebice Šestu direktivu 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 (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva). Članak 9. stavak 1. Šeste direktive, naslovljen „Isporuka usluga“, glasio je:

„Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta.“

4 Do 31. prosinca 2009. članak 43. Direktive 2006/112, koji se nalazio u njezinu poglavlju 3., naslovljen „Mjesto isporuke usluga“, glasio je:

„Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta.“

5 Direktiva 2008/8 zamijenila je, s učinkom od 1. siječnja 2010., članke 43. do 59., koji se nalaze u tom poglavlju Direktive 2006/112.

6 Članak 44. Direktive o PDV-u određuje:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.“

7 Uvodna izjava 4. Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.; u daljnjem tekstu: Provedbena uredba), koja se primjenjuje od 1. srpnja 2011., glasi:

„Cilj ove Uredbe je zajamčiti jedinstvenu primjenu trenutnog sustava PDV-a utvrđivanjem pravila o provedbi Direktive 2006/112/EZ, a posebno u vezi poreznih obveznika, isporuci robe i isporuci usluga te o mjestu oporezivih transakcija. [...]“

8 Uvodna izjava 14. Provedbene uredbe glasi:

„Kako bi se zajamčila jedinstvena primjena pravila koja se odnose na mjesto oporezivih transakcija, potrebno je razjasniti pojmove poput mjesta u kojem je porezni obveznik utemeljio poslovanje, stalni poslovni nastan, stalno prebivalište i mjesto u kojem osoba uobičajeno boravi. Prilikom uzimanja u obzir sudske prakse Suda EZ-a, uporaba kriterija koji su što je više moguće jasni i objektivni, trebala bi olakšati praktičnu primjenu navedenih pojmova.“

9 Članak 11. stavak 1. Provedbene uredbe glasi:

„Za primjenu članka 44. Direktive 2006/112/EZ ‚stalni poslovni nastan‘ znači svaki poslovni nastan, osim poslovnog nastana poduzeća [...] 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.“

Poljsko pravo

10 Zakon od o porezu na dodanu vrijednost (Ustawa o podatku od towarów i usług) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, poz. 535), u verziji na snazi od 1. siječnja 2010. do 30. lipnja 2011. (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), primjenjuje se na glavni postupak.

11 Članak 19. stavci 1. i 4. Zakona o PDV-u propisuje:

„1. Porezna obveza nastaje u trenutku isporuke robe ili pružanja usluga, u skladu s člancima 2. do 21., člankom 14. stavkom 6., člankom 20. i člankom 21. stavkom 1.

[...]

4. Ako se isporuka robe ili pružanje usluga mora potvrditi računom, porezna obveza nastaje u trenutku izdavanja računa, a najkasnije u roku od 7 dana od dana isporuke robe ili pružanja usluga.“

12 Sukladno odredbama članka 28.b stavaka 1. i 2. tog zakona:

„1. Mjesto pružanja usluga, ako su pružene poreznom obvezniku, je mjesto u kojem porezni obveznik, koji je primatelj usluga, ima sjedište ili stalnu adresu, u skladu sa stavcima 2. do 4. i člankom 28.e, člankom 28.f stavkom 1., člankom 28.g stavkom 1., člankom 28.i, člankom 28.j te člankom 28.n.

2. Međutim, ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i njegovo sjedište ili stalna adresa, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan.“

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 Welmory LTD, sa sjedištem u Nicosiji (Cipar, u daljnjem tekstu: ciparsko društvo), organizira aukcijske prodaje na platformi internetske prodaje. U tu svrhu prodaje velik broj *bids* (ponude), to jest prava na davanje ponude za kupnju proizvoda stavljenih na aukciju ponudom cijene koja je viša od posljednje ponu?ene.

14 Iz dokumenata podnesenih Sudu proizlazi da je ciparsko društvo 2. travnja 2009. zaklju?ilo ugovor o suradnji s poljskim društvom na temelju kojeg se ciparsko društvo obvezalo poljskom društvu pružati uslugu stavljanja na raspolaganje internetske stranice za aukcijsku prodaju pod imenom domene www.za10groszy.pl, što tako?er uklju?uje pružanje povezanih usluga koje se odnose prije svega na zakup poslužitelja nužnih za rad stranice i, s druge strane, na predstavljanje proizvoda stavljenih na aukciju. Poljsko društvo obvezalo se prije svega na prodaju proizvoda na tim stranicama.

15 Postupak prodaje je sljede?i. Klijent najprije kupuje odre?eni broj *bids* od ciparske tvrtke na internetskoj prodajnoj stranici. Ti *bids* daju klijentu pravo sudjelovanja u prodaji proizvoda koje je poljsko društvo stavilo na aukciju na istoj toj stranici i davanja ponude za kupnju nekog od tih proizvoda. Za razliku od tradicionalnih sustava aukcija, klijent koji želi dati višu ponudu mora ne samo platiti višu cijenu od posljednje ponu?ene nego i „platiti“ *bids*. Naposljetku, proizvod je prodan klijentu koji je putem svojih *bids* ponudio najvišu cijenu.

16 Iz spisa podnesenog Sudu tako?er je vidljivo da izvor prihoda poljskog društva proizlazi, s jedne strane, iz prodajne cijene dobivene putem internetske aukcijske prodaje i, s druge strane, iz naknade dobivene od ciparskog društva, koja odgovara dijelu prihoda od prodaje *bids* kojima su su koristili klijenti u Poljskoj za davanje ponude na aukciji.

17 Ciparsko je društvo 19. travnja 2010. steklo 100 % udjela u temeljnom kapitalu poljskog društva.

18 Za razdoblje izme?u sije?nja i travnja 2010., koje prethodi tom stjecanju, poljsko je društvo izdalo ?etiri ra?una u vezi s pružanjem usluga ciparskom društvu (oglašavanje, usluge, pružanje informacija i obrada podataka).

19 Budu?i da su te usluge pružene u registriranom sjedištu ciparskog društva i da stoga moraju podlijegati PDV?u u Cipru, poljsko društvo nije obra?unalo PDV, navode?i da je taj porez obavezan platiti primatelj usluga.

20 Me?utim, Dyrektor je smatrao da je rije? o uslugama pruženima na stalni poslovni nastan ciparskog društva na poljskom državnom podru?ju i da ih stoga treba oporezovati u Poljskoj po normalnoj stopi od 22 %, u skladu s ?lankom 28.b stavkom 2. Zakona o PDV?u.

21 Poljsko društvo podnijelo je pred Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (Vojvodski upravni sud u Gdanjsku) tužbu za poništenje odluke Dyrektora, tvrde?i da neovisni gospodarski subjekt koji obavlja samostalnu djelatnost i obveznik je PDV?a ne može predstavljati stalni poslovni nastan drugog poreznog obveznika.

22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku odbio je tużbu osobito glede posebnosti usluga koje je ciparsko društvo pružalo na državnom području Poljske. Utvrdio je da to društvo, da bi se smatralo da ima stalni poslovni nastan na državnom području Poljske, nije trebalo imati stalne materijalne i ljudske resurse u klasičnom smislu riječi, neposredno se koristiti objektima koji se nalaze na njezinu državnom području niti zapošljavati osoblje.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku smatrao je da su djelatnosti tih dvaju društava s gospodarske točke gledišta činile nedjeljivu cjelinu jer se cilj njihove ukupne djelatnosti mogao ostvariti u Poljskoj isključivo zahvaljujući njihovoj suradnji.

24 U prilog svojoj odluci Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku utvrdio je da se ciparsko društvo na državnom području Poljske koristilo tehničkim i ljudskim resursima poljskog društva, tako da ga treba smatrati stalnim poslovnim nastanom ciparskog društva u Poljskoj. Slijedom toga, zaključio je da su usluge koje je poljsko društvo pružilo ciparskom društvu bile pružene na njegov stalni poslovni nastan u Poljskoj i da su stoga oporezive na državnom području te države članice.

25 Poljsko društvo podnijelo je pred Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud) žalbu protiv presude Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku.

26 S obzirom na posebnost predmeta koji se pred njim vodi, sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe o tome može li se članak 44. Direktive o PDV-u tumačiti u smislu da je mjesto oporezivanja pružanja usluga u Poljskoj, ako poljsko društvo pruža usluge drugom društvu sa sjedištem na Cipru, ako su ta društva neovisna jedno o drugome u smislu kapitala i ako ciparsko društvo obavlja poslovnu djelatnost koristeći se infrastrukturom poljskog društva.

27 Sud koji je uputio zahtjev zapaža da se sudska praksa Suda u području pojma stalnog poslovnog nastana odnosi na pravne i činjenične situacije različite od one o kojoj je riječ u predmetu koji se pred njim vodi.

28 To bi se odnosilo na situaciju u kojoj su, u to vrijeme, ta dva društva bila neovisna jedno o drugome. Osim toga, sudska praksa Suda odnosi se na situaciju u kojoj je mjesto stalnog poslovnog nastana definirano s obzirom na davatelja usluge i isto na situaciju u kojoj je stalni poslovni nastan definiran s obzirom na pružanje usluga trećoj osobi, odnosno potrošaču.

29 U tim okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li, za oporezivanje usluga koje [poljsko] društvo sa sjedištem u Poljskoj pruža [ciparskom] društvu sa sjedištem u drugoj državi članici Unije, ‚stalni poslovni nastan‘, u smislu članka 44. Direktive [o PDV-u], mjesto u kojem se nalazi sjedište [poljskog] društva, ako se [ciparsko] društvo pri obavljanju poslovne djelatnosti koristi infrastrukturom [poljskog] društva?

O prethodnom pitanju

Uvodna očitovanja

30 Više stranaka u postupku tvrdilo je da pitanje koje se postavlja u glavnom postupku nije jesu li usluge koje poljsko društvo pruža ciparskom društvu usluge pružene na stalni poslovni nastan potonjeg u Poljskoj, nego u kojoj državi, Poljskoj ili Cipru, *bids* koje je ciparsko društvo prodalo klijentima u Poljskoj trebaju podlijegati PDV-u.

31 Poljska vlada dalje navodi da oporezivi iznos za robu koju je poljsko društvo prodalo na aukcijama na internetskoj prodajnoj stranici ciparskog društva možda nije bio pravilno ocijenjen.

Ta se vlada pita nije li se, na temelju ?lanka 73. Direktive o PDV?u, oporezivi iznos koji je poljsko društvo bilo dužno prijaviti trebao sastojati, s jedne strane, od cijene robe prodane na aukciji i, s druge strane, od naknade dobivene od ciparskog društva, koja odgovara dijelu prihoda od prodaje *bids* kojima su se koristili klijenti u Poljskoj prilikom aukcije.

32 Treba, me?utim, pojasniti da se predmet prethodnog pitanja u biti odnosi na mjesto oporezivanja usluga koje je poljsko društvo pružilo ciparskom društvu, a time i na tuma?enje ?lanka 44. Direktive o PDV?u, a ne na mjesto oporezivanja *bids* ni na utvr?ivanje oporezivog iznosa za proizvode koje je poljsko društvo prodalo na aukcijama.

33 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, u okviru suradnje izme?u potonjeg i nacionalnih sudova, kao što je to predvi?eno ?lankom 267. UFEU?a, isklju?ivo je na nacionalnom sudu pred kojim je pokrenut postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja ?e biti donesena da ocijeni, uva?avaju?i posebnosti predmeta, nu?nost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Mogu?nost utvr?ivanja pitanja koja treba uputiti Sudu ima samo nacionalni sud, a stranke u glavnom postupku ne mogu promijeniti njihov smisao (vidjeti osobito presudu Danske Svineproducenter, C?316/10, EU:C:2011:863, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

34 Osim toga, izmjena sadržaja prethodnih pitanja ili davanje odgovora na dodatna pitanja stranaka ne bi bili u skladu s obvezom Suda da vladama država ?lanica i zainteresiranim strankama omogu?i podnošenje o?itovanja u skladu s ?lankom 23. Statuta Suda Europske unije, vode?i ra?una o tome da se, na temelju te odredbe, zainteresiranim osobama priop?ava samo o odlukama kojima se upu?uje prethodno pitanje (vidjeti u tom smislu presudu Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

35 Stoga u ovom predmetu treba odgovoriti samo na pitanje suda koji je uputio zahtjev koje se odnosi na utvr?ivanje mjesta oporezivanja usluga što ih je poljsko društvo pružilo ciparskom društvu.

Odgovor Suda

36 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita pod kojim se uvjetima treba smatrati da prvi porezni obveznik, sa sjedištem poslovanja u državi ?lanici, koji prima usluge koje pruža drugi porezni obveznik, sa sjedištem u drugoj državi ?lanici, ima „stalni poslovni nastan“ u toj drugoj državi ?lanici, u smislu ?lanka 44. Direktive o PDV?u, u svrhu utvr?ivanja mjesta oporezivanja njegovih usluga.

37 Direktiva o PDV?u, kao i Šesta direktiva, koju je zamijenila, sadrži Glavu V. o mjestu oporezivih transakcija. Poglavlje 3. te glave odnosi se na mjesto pružanja usluga, a njegovi odjeljci 2. i 3. propisuju op?a pravila za utvr?ivanje mjesta oporezivanja tih pružanja usluga i posebne odredbe koje se odnose na posebne usluge.

38 Kao i ?lanak 9. Šeste direktive, ?lanci 44. do 59.b Direktive o PDV?u sadrže pravila za odre?ivanje mjesta oporezivanja. Dakle, dok je ?lanak 9. stavak 1. Šeste direktive propisivao op?a pravila o tom pitanju, takva su pravila utvr?ena u ?lancima 44. i 45. Direktive o PDV?u. Isto tako, ?lanci 46. do 59.b te direktive, poput ?lanka 9. stavaka 2. i 3. Šeste direktive, navode niz specifi?nih slu?ajeva.

39 Me?utim, glavni postupak odnosi se na tuma?enje ?lanka 44. Direktive o PDV?u, prema kojem se mjesto pružanja usluga poreznim obveznicima ne utvr?uje više u odnosu na poreznog obveznika pružatelja usluge, nego na poreznog obveznika primatelja usluge.

40 Stoga se postavlja pitanje je li sudska praksa Suda glede tumačenja članka 9. stavka 1. Šeste direktive i dalje relevantna, s obzirom na izmjene u tom području koje je donio članak 44. Direktive o PDV-u.

41 S tim u vezi, važno je napomenuti da prilikom tumačenja odredbe prava Unije treba voditi računa ne samo o njezinu tekstu nego i o kontekstu i cilju koji se želi postići propisom u kojem se nalazi (presuda *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, t. 26. i navedena sudska praksa).

42 U skladu s dobro utvrženom sudskom praksom Suda, cilj je odredaba kojima se određuje mjesto oporezivanja usluga izbjeći, s jedne strane, sukob nadležnosti koji može dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (vidjeti u tom smislu presudu *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

43 Treba napomenuti da je tekst članka 44. Direktive o PDV-u sličan tekstu članka 9. stavka 1. Šeste direktive. Štoviše, i članak 44. Direktive o PDV-u i članak 9. stavak 1. Šeste direktive odredbe su kojima se utvrđuje mjesto oporezivanja usluga i imaju isti cilj, tako da se sudska praksa Suda o tumačenju članka 9. stavka 1. Šeste direktive u načelu može, *mutatis mutandis*, prenijeti u svrhu tumačenja članka 44. Direktive o PDV-u.

44 To je utvrđenje poduprto Provedbenom uredbom, čiji je cilj, u skladu s njezinom uvodnom izjavom 4., zajamčiti jedinstvenu primjenu sustava PDV-a utvrđivanjem pravila o provedbi Direktive o PDV-u, a posebno u vezi poreznih obveznika, isporuci robe i isporuci usluga te o mjestu oporezivih transakcija.

45 Iz uvodne izjave 14. Provedbene uredbe proizlazi da je volja zakonodavca Unije bila pojasniti neke pojmove nužne za utvrđivanje kriterija vezanih za mjesto oporezivih transakcija, uzimajući u obzir sudsku praksu Suda o tom pitanju.

46 U tom smislu, čak i ako navedena uredba još nije bila na snazi u trenutku nastanka činjenica iz glavnog postupka, svejedno bi je trebalo u obzir.

47 Iz toga slijedi da su za davanje odgovora na pitanje suda koji je uputio zahtjev relevantne sudska praksa Suda glede članka 9. stavka 1. Šeste direktive i Provedbena uredba.

48 Pitanje koje se postavlja u kontekstu glavnog postupka jest pitanje definiranja mjesta pružanja usluga ciparskom društvu od strane poljskog društva i, osobito, definiranja kriterija ima li ciparsko društvo stalni poslovni nastan u Poljskoj.

49 Na temelju članka 44. Direktive o PDV-u, mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.

50 U tom smislu treba podsjetiti, kao što to proizlazi iz točke 42. ove presude, da je odredba poput članka 44. Direktive o PDV-u pravilo kojim se utvrđuje mjesto oporezivanja usluga, određivanjem mjesta oporezivanja, a time i definiranjem ovlasti država članica.

51 U tom smislu, cilj je navedene odredbe uspostava razumnog određivanja granica pojedinih područja primjene nacionalnog zakonodavstva u području PDV-a, tako da se mjesta oporezivanja usluga utvrđuju na ujednačen način.

52 Stoga je potrebno, kao prvo, utvrditi polaznu točku kako bi se utvrdilo mjesto pružanja usluga i, kao drugo, pojasniti koji kriteriji moraju biti ispunjeni kako bi se smatralo da porezni obveznik primatelj usluga, poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji ima sjedište u državi članici, ima stalni poslovni nastan u državi članici različitom od one u kojoj ima sjedište.

Polazna točka

53 Iz ustaljene sudske prakse Suda glede članka 9. Šeste direktive proizlazi da je najkorisnija, a time i polazna točka za određivanje mjesta pružanja usluga s poreznog stajališta mjesto u kojem porezni obveznik ima sjedište poslovanja. 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 (vidjeti osobito presude Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, t. 17., Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, t. 16. i ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, t. 15.).

54 To se tumačenje također odnosi na članak 44. Direktive o PDV-u.

55 Štoviše, kao i u vrijeme dok je na snazi bila Šesta direktiva, čini da sjedište poslovanja kao polazna točka predstavlja objektivni, jednostavan i praktičan test koji pruža veliku pravnu sigurnost, a lakše ga je provjeriti nego, primjerice, stalni poslovni nastan. Nadalje, pretpostavka da se usluge pružaju u mjestu u kojem porezni obveznik primatelj usluge ima sjedište poslovanja i nadležnim tijelima država članica i pružateljima usluga omogućuje izbjegavanje složenih istraživanja u svrhu utvrđivanja točke oporezivanja.

56 Osim toga, sjedište poslovanja navedeno je u prvoj rečenici članka 44. Direktive o PDV-u, dok se stalni poslovni nastan nalazi tek u sljedećoj rečenici. Potonji, uveden prilogom „međutim“, ne može se shvatiti drukčije osim u smislu da uspostavlja iznimku od općeg pravila predviđenog u prethodnoj rečenici.

Pojam stalnog poslovnog nastana

57 Treba napomenuti, kao što to proizlazi iz točke 39. ove presude, da se u okviru članka 44. Direktive o PDV-u mjesto pružanja usluge ne utvrđuje više u odnosu na poreznog obveznika pružatelja usluge, nego na poreznog obveznika primatelja usluge. Potrebno je, dakle, utvrditi pojam stalnog poslovnog nastana u odnosu na poreznog obveznika primatelja usluge.

58 Iz sudske prakse Suda u tom području (vidjeti osobito presudu Planzer Luksemburg, C-73/06, EU:C:2007:397, t. 54. i navedenu sudsku praksu), kojom je izravno nadahnut tekst odredbe članka 11. Provedbene uredbe, može se zaključiti da stalni poslovni nastan mora imati dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za vlastite potrebe.

59 Stoga, da bi se u okolnostima poput onih u glavnom postupku moglo smatrati da ciparsko društvo ima stalni poslovni nastan u smislu članka 44. Direktive o PDV-u, ono mora u Poljskoj imati barem dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju primanje u Poljskoj usluga koje mu pruža poljsko društvo te korištenje za potrebe svojeg poslovanja, a to je upravljanje sustavom elektroničkih aukcija o kojima je riječ te izdavanje i prodaja *bids*.

60 Činjenica da se poslovna djelatnost poput one koju obavlja ciparsko društvo o kojemu je riječ u glavnom postupku, koja uključuje upravljanje sustavom elektroničkih aukcija, a što obuhvaća, s jedne strane, davanje poljskom društvu na raspolaganje internetske stranice za

aukcijsku prodaju i, s druge strane, izdavanje i prodaju *bids* klijentima u Poljskoj, može obavljati bez potrebe za u?inkovitom strukturom osoblja i tehni?kih sredstava u Poljskoj nije odlu?uju?a. Unato? svojoj posebnoj prirodi, takva poslovna djelatnost zahtijeva u najmanju ruku odgovaraju?u strukturu, osobito u pogledu osoblja i tehni?kih sredstava, poput ra?unalne opreme, poslu?itelja i posebnog softvera.

61 Poljsko je društvo u svojim pisanim o?itovanjima i na raspravi tvrdilo da infrastruktura koju je stavilo na raspolaganje ciparskom društvu ne omogu?uje primanje i korištenje usluga koje mu je navedeno poljsko društvo dostavilo za potrebe njegove poslovne djelatnosti. Prema potonjem, osoblje i tehni?ka sredstva za poslovnu djelatnost koju obavlja ciparsko društvo, kao što su ra?unalni poslu?itelji, softver, informati?ka služba te sustav za sklapanje ugovora s potroša?ima i ubiranje prihoda od njih, nalaze se izvan Poljske. Tvrdi da te ?injenice nisu potvr?ene u okviru glavnog postupka.

62 U isklju?ivoj je nadležnosti nacionalnog suda da provjeri takve elemente kako bi se utvrdilo ima li ciparsko društvo u Poljskoj osoblje i tehni?ka sredstva koji mu omogu?uju primanje usluga koje pruža poljsko društvo i njihovo korištenje za upravljanje i održavanje internetske stranice za aukcijsku prodaju kao i za izdavanje i prodaju *bids*.

63 Ako se ?injenice koje navodi poljsko društvo pokažu to?nima, sud koji je uputio zahtjev morao bi utvrditi da ciparsko društvo nema u Poljskoj stalni poslovni nastan jer nema potrebnu infrastrukturu koja bi mu omogu?ila primanje usluga koje mu pruža poljsko društvo i njihovo korištenje za svoju poslovnu djelatnost.

64 ?injenica da poslovne djelatnosti dvaju društava, vezanih sporazumom o suradnji, ?ine gospodarsku cjelinu i da se njihovim rezultatima ponajprije koriste potroša?i u Poljskoj nije relevantna u odre?ivanju ima li ciparsko društvo stalni poslovni nastan u Poljskoj. Kako su s pravom istaknuli poljsko društvo, ciparska vlada i Komisija, važno je razlikovati usluge koje je poljsko društvo pružilo ciparskom društvu od onih koje potonje pruža potroša?ima u Poljskoj. Radi se o odvojenim uslugama koje podliježu različitim režimima PDV?a.

65 S obzirom na sva gore navedena razmatranja, odgovor na prethodno pitanje jest da treba smatrati da prvi porezni obveznik, sa sjedištem poslovanja u državi ?lanici, koji prima usluge koje pruža drugi porezni obveznik, sa sjedištem u drugoj državi ?lanici, ima „stalni poslovni nastan“ u toj drugoj državi ?lanici, u smislu ?lanka 44. Direktive o PDV?u, u svrhu utvr?ivanja mjesta oporezivanja njegovih usluga, ako taj poslovni nastan ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehni?kih sredstava koji mu omogu?uju primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za potrebe njegove poslovne djelatnosti, što je na nacionalnom sudu da provjeri.

Troškovi

66 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (tre?e vije?e) odlu?uje:

Smatra se da prvi porezni obveznik, sa sjedištem poslovanja u državi ?lanici, koji prima usluge koje pruža drugi porezni obveznik, sa sjedištem u drugoj državi ?lanici, ima „stalni poslovni nastan“ u toj drugoj državi ?lanici, u smislu ?lanka 44. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 2008/8/EZ od 12. velja?e 2008., u svrhu utvr?ivanja mjesta oporezivanja njegovih usluga, ako taj poslovni nastan ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehni?kih sredstava koji mu omogu?uju primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za potrebe njegove poslovne djelatnosti, što je na

nacionalnom sudu da provjeri.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski