

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 16. októbra 2014 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 44 – Pojem ‚stála prevádzkareň‘ príjemcu poskytovaných služieb – Miesto, kde sa služby považujú za poskytnuté zdaniteľným osobám – Plnenie v rámci Spoločenstva“

Vo veci C-605/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 25. októbra 2012 a doručený Súdnemu dvoru 24. decembra 2012, ktorý súvisí s konaním:

Welmory sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič, sudcovia A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašič a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 6. marca 2014,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Welmory sp. z o.o., v zastúpení: M. Gorazda, advokat,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, v zastúpení: T. Tratkiewicz a J. Kaute, splnomocnení zástupcovia,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Kramarczyk, splnomocnení zástupcovia,
- cyperská vláda, v zastúpení: K. Kleanthous a E. Symeonidou, splnomocnené zástupkyne,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Christie, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci O. Thomas, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: K. Herrmann, L. Lozano Palacios a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 15. mája 2014,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, s. 11) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Welmory sp. z o.o. so sídlom v Poľsku (ďalej len „poľská spoločnosť“) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Gdańsku (riaditeľ Daňovej správy v Gdansk, ďalej len „riaditeľ“) vo veci miesta uplatnenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za služby poskytované touto spoločnosťou inej spoločnosti, ktorá má sídlo ekonomickej činnosti v inom poľskom štáte.

Právny rámec

Právo Únie

3 Smernica o DPH v súlade so svojimi článkami 411 a 413 s účinnosťou od 1. januára 2007 zrušila a nahradila právnu úpravu Európskej únie v oblasti DPH, najmä šiestu smernicu Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov poľských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“). Článok 9 ods. 1 šiestej smernice s názvom „Poskytovanie služieb“ znel takto:

„Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.“

4 Článok 43 smernice 2006/12, ktorý sa nachádza v jej kapitole 3, s názvom „Miesto poskytovania služieb“ až do 31. decembra 2009 stanovoval:

„Miesto poskytovania služieb je miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ poskytuje služby alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

5 Smernica 2008/8 s účinnosťou od 1. januára 2010 nahradila články 43 až 59 uvedené v tejto kapitole smernice 2006/112.

6 Článok 44 smernice o DPH stanovuje:

„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 stále 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. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

7 Odôvodnenie 4 vykonávacieho nariadenia 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 (Ú. v. EÚ L 77, s. 1, ?alej len „vykonávacie nariadenie“), uplatniteľné s ú?innos?ou od 1. júla 2011, stanovuje:

„Cie?om tohto nariadenia je zabezpe?i? jednotné uplat?ovanie sú?asného systému DPH, ustanovením pravidiel vykonávania smernice 2006/112/ES týkajúcich sa najmä zdanite?ných osôb, dodania tovaru a poskytovania služieb, ako aj miesta zdanite?ných transakcií. ...“

8 Odôvodnenie 14 vykonávacieho nariadenia stanovuje:

„S cie?om zaisti? jednotné uplat?ovanie pravidiel týkajúcich sa miesta zdanite?ných transakcií, by sa mali spresni? pojmy ako sídlo ekonomickej ?innosti zdanite?nej osoby, stála prevádzkar?, trvalé bydlisko a miesto, kde sa osoba obvykle zdržiava. So zrete?om na judikatúru Súdneho dvora [Európskej únie] by používanie ?o najjasnejších a najobjektívnejších kritérií malo u?ah?i? uplat?ovanie týchto pojmov v praxi.“

9 ?lánok 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia znie:

„Na ú?ely uplat?ovania ?lánku 44 smernice [o DPH] je ‚stálou prevádzkar?ou‘ akáko?vek prevádzkar? iná ako sídlo ekonomickej ?innosti..., ktorá sa vyzna?uje dostato?ným stup?om stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z h?adiska ?udských a technických zdrojov, ktoré jej umož?ujú prijíma? a využíva? služby, ktoré sa jej poskytujú, na jej vlastné potreby.“

Po?ské právo

10 V konaní vo veci samej je uplatniteľný zákon o dani z tovarov a zo služieb (Ustawa o podatku od towarów i us?ug) z 11. marca 2004 (Dz. U. ?. 54, položka 535) v znení ú?innom od 1. januára 2010 do 30. júna 2011 (?alej len „zákon o DPH“).

11 § 19 ods. 1 a 4 zákona o DPH stanovuje:

„1. Da?ová povinnos? vzniká v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby s výnimkou odsekov 2 až 21 tohto paragrafu, ako aj § 14 ods. 6, § 20 a § 21 ods. 1.

...

4. Pokia? musí by? dodanie tovaru alebo poskytnutie služby potvrdené na základe faktúry, da?ová povinnos? vznikne v okamihu vyhotovenia faktúry, najneskôr však v siedmy de?, ktorý nasleduje po dni dodania tovaru alebo poskytnutia služby.“

12 V zmysle § 28b ods. 1 a 2 tohto zákona:

„1. Miestom poskytovania služieb je v prípade poskytnutia služieb zdanite?nej osobe miesto, kde má príjemca služieb sídlo alebo bydlisko, bez toho, aby boli dotknuté ods. 2 až 4, § 28e, § 28f ods. 1, § 28g ods. 1, § 28i, 28j a 28n.

2. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdanite?nej osoby umiestnenej na inom mieste, než je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo bydlisko, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkar?.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 Welmory LTD so sídlom v Nikózii (Cyprus, ?alej len „cyperská spoločnosť“) organizuje dražby v rámci internetového obchodu. Na tento ú?el predáva balí?ky „bids“ (dražobných jednotiek), teda práv na podanie ponuky na ú?ely nákupu draženého tovaru navrhnutím ceny,

ktorá je vyššia než posledná navrhnutá cena.

14 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že 2. apríla 2009 cyperská spoločnosť uzavrela s poľskou spoločnosťou zmluvu o spolupráci, podľa ktorej sa cyperská spoločnosť zaviazala poskytnúť poľskej spoločnosti službu poskytujúcu v tom, že jej dá k dispozícii internetovú stránku na prevádzkovanie dražieb pod doménou www.za10groszy.pl, ktorá zahŕňa aj poskytovanie s tým súvisiacich služieb, a to jednak prenájom serverov nevyhnutných na fungovanie internetovej stránky a jednak prezentáciu produktov ponúkaných na dražbe. Poľská spoločnosť sa zaviazala najmä k predaju tovarov na tejto stránke.

15 Postup predaja je nasledujúci. Zákazník si najprv v internetovom obchode kúpi od cyperskej spoločnosti určitý počet „bids“. Tieto „bids“ následne dávajú zákazníkovi právo zúčastniť sa na predaji tovaru, ktorý ponúka na dražbe poľská spoločnosť na tej istej stránke, a predložiť ponuku na účely jeho získania. Na rozdiel od klasického systému dražby sa zákazník na účely zvýšenia ponúkanej ceny nemusí zaviazovať len na uhradenie peňažnej sumy, ktorá je vyššia než posledná navrhnutá suma, ale musí na tento účel „zaplatiť“ prostredníctvom „bids“. Napokon sa tovar pripíše zákazníkovi, ktorý prostredníctvom svojich „bids“ navrhol najvyššiu cenu, aby ho získal.

16 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru tiež vyplýva, že príjmy poľskej spoločnosti pochádzajú jednak z predajnej ceny získanej v rámci internetových dražieb a jednak z odmeny získanej od cyperskej spoločnosti, ktorá zodpovedá čiasti výťažku z predaja „bids“, ktoré si kupujú zákazníci v Poľsku na účely podania ponuky na dražbe.

17 Dňa 19. apríla 2010 nadobudla cyperská spoločnosť celý obchodný podiel v poľskej spoločnosti.

18 V období od januára do apríla 2010 pred týmto nadobudnutím vystavila poľská spoločnosť štyri faktúry týkajúce sa poskytovania služieb cyperskej spoločnosti (reklama, služby, poskytovanie informácií a spracovanie údajov).

19 Vzhľadom na to, že toto poskytnutie služieb sa uskutočnilo v sídle cyperskej spoločnosti a v dôsledku toho malo podliehať DPH na Cypre, poľská spoločnosť DPH nefakturovala, tvrdiac, že túto daň má zaplatiť príjemca týchto služieb.

20 Riaditeľ však zastával názor, že ide o poskytnutie služieb stálej prevádzkarni cyperskej spoločnosti na poľskom území a že v dôsledku toho je ich potrebné zdaňovať v Poľsku obvyklou 22 % sadzbou v súlade s § 28b ods. 2 zákona o DPH.

21 Poľská spoločnosť podala žalobu o neplatnosť rozhodnutia riaditeľa na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Vojvodský správny súd v Gdanskú), pričom tvrdila, že nezávislý ekonomický subjekt vykonávajúci autonómnu činnosť, ktorý je zdaňovaný osobou na účely DPH, nemôže byť stálou prevádzkarňou inej zdaňovanej osoby.

22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku túto žalobu zamietol najmä vzhľadom na osobitosť služieb poskytovaných cyperskou spoločnosťou na poľskom území. Dospel k záveru, že táto spoločnosť nemusí na poľskom území vlastniť stále hmotné a ľudské zdroje v klasickom zmysle slova alebo priamo využívať budovy nachádzajúce sa na tomto území či zamestnávať na ňom zamestnancov, aby sa považovala za spoločnosť, ktorá má stálu prevádzkarňu na poľskom území.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku vyjadril názor, že činnosti těchto dvou společností tvorili z ekonomického hlediska neoddelitelný celek, ke kterému cíl, ku kterému směřovala všechna jejich činnost, se v Polsku dosiahol len vďaka ich spolupráci.

24 Na podporu svojho rozhodnutia Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uviedol, že cyperská spoločnosť používala na poľskom území technické a ľudské prostriedky poľskej spoločnosti, takže s touto poľskou spoločnosťou sa zaochádzalo ako so stálou prevádzkarňou cyperskej spoločnosti v Poľsku. V dôsledku toho dospel k záveru, že služby, ktoré poskytovala poľská spoločnosť cyperskej spoločnosti, sa poskytovali stálej prevádzkarni tejto cyperskej spoločnosti v Poľsku, a teda boli zdaniteľné na území tohto poľského štátu.

25 Poľská spoločnosť podala proti rozsudku, ktorý vydal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd).

26 Vzhľadom na osobitosť veci, ktorú prejednáva vnútroštátny súd, má tento súd pochybnosti týkajúce sa toho, či sa článok 44 smernice DPH môže vykladať v tom zmysle, že miesto, kde sa má zdaňovať poskytovanie služieb, sa nachádza v Poľsku, pokiaľ ide o služby, ktoré poskytuje poľská spoločnosť inej spoločnosti so sídlom na Cypre, ak sú obidve spoločnosti navzájom kapitálovo nezávislé a ak cyperská spoločnosť vykonáva svoju ekonomickú činnosť pri použití infraštruktúry poľskej spoločnosti.

27 Vnútroštátny súd pripomína, že judikatúra Súdneho dvora v oblasti pojmu stála prevádzkarňa sa týka prípadov, ktorých právny a skutkový stav sa líši od situácie dotknutej vo veci, ktorú prejednáva.

28 Konanie vo veci samej sa týka situácie, pri ktorej v prípade, keď nastali skutkové okolnosti, boli obidve spoločnosti jedna od druhej nezávislé. Judikatúra Súdneho dvora sa okrem iného zaoberá situáciou, keď je miesto stálej prevádzkarne definované vo vzťahu k poskytovateľovi služieb, a navyše sa týka situácie, v ktorej je stála prevádzkarňa definovaná vo vzťahu k službám poskytovaným tretím osobám, teda konečnému spotrebiteľovi.

29 Za týchto podmienok sa Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Rozumie sa na účely zdaňovania služieb, ktoré [poľská] spoločnosť so sídlom v Poľsku poskytuje [cyperskej] spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte Únie, v prípade, ak [cyperská] spoločnosť využíva pri svojej ekonomickej činnosti infraštruktúru [poľskej] spoločnosti, pod miestom, kde sa v zmysle článku 44 smernice [o DPH] nachádza ‚stála prevádzkarňa‘, miesto, kde má [poľská] spoločnosť zriadené sídlo?“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

30 Viacerí účastníci konania tvrdia, že otázkou, ktorá vzniká v spore vo veci samej, nie je to, či sú služby poskytované poľskou spoločnosťou cyperskej spoločnosti službami poskytovanými stálej prevádzkarni tejto cyperskej spoločnosti v Poľsku, ale v ktorej krajine, či v Poľsku, alebo na Cypre, majú podliehať DPH „bids“, ktoré cyperská spoločnosť predáva klientom v Poľsku.

31 Poľská vláda tvrdí, že v prípade tovaru, ktorý na dražbe predala poľská spoločnosť v internetovom obchode cyperskej spoločnosti, mohlo dôjsť k nesprávnemu vymeraniu daňového základu. Táto vláda si kladie otázku, či v súlade s článkom 73 smernice o DPH základ dane, ktorý bola poľská spoločnosť povinná deklarovať, nemal pozostávať jednak z ceny tovaru predaného

na dražbe, jednak z odmeny získanej od cyperskej spoločnosti, ktorá zodpovedá čiasti výťažku z predaja „bids“ kupovaných zákazníkmi v Poľsku pri dražbách.

32 V každom prípade treba spresniť, že prejudiciálna otázka sa v podstate týka miesta zdanenia služieb, ktoré poskytuje spoločnosť poskytuje cyperskej spoločnosti, a teda výkladu článku 44 smernice o DPH, a nie miesta zdanenia „bids“ alebo určenia daňového základu v prípade tovaru, ktorý predala spoločnosť na dražbe.

33 V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora v rámci spolupráce medzi Súdny dvorom a vnútroštátnymi súdmi, ako je upravená v článku 267 ZFEÚ, prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor a nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, ktoré má byť vydané, aby so zreteľom na osobitosti prípadu posúdil tak nevyhnutnosť podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania na vydanie rozsudku, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdny dvor. Možnosť určiť otázky, ktoré sa majú položiť Súdny dvor, je teda vyhradená iba vnútroštátnemu súdu a účastníci konania nemôžu meniť ich obsah (pozri najmä rozsudok Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, bod 32 a citovanú judikatúru).

34 Okrem toho zmena podstaty prejudiciálnych otázok alebo odpoveď na doplňujúce otázky uvedené účastníkmi konania by bola nezlučiteľná s povinnosťou Súdneho dvora zabezpečiť vládam členských štátov a oprávneným subjektom možnosť predložiť pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie vzhľadom na to, že podľa tohto ustanovenia sa oprávneným subjektom doručujú iba vnútroštátne rozhodnutia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania (pozri v tomto zmysle rozsudok Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, bod 33 a citovanú judikatúru).

35 Vzhľadom na to treba v prejednávanej veci odpovedať len na otázku položenú vnútroštátnym súdom, ktorá sa týka určenia miesta zdanenia služieb, ktoré poskytuje spoločnosť poskytnutá cyperskej spoločnosti.

Odpoveď Súdneho dvora

36 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, za akých podmienok platí, že prvá zdaniteľná osoba so sídlom svojej ekonomickej činnosti v členskom štáte, ktorá využíva služby poskytované druhou zdaniteľnou osobou so sídlom v inom členskom štáte, má v tomto inom členskom štáte „stálu prevádzkareň“ v zmysle článku 44 smernice o DPH na účely určenia miesta zdanenia týchto služieb.

37 Smernica o DPH, podobne ako šiesta smernica, ktorú nahradila, obsahuje hlavu V venovanú miestu zdaniteľných plnení. Kapitola 3 zaradená do tejto hlavy sa týka miesta poskytovania služieb a jej oddiely 2 a 3 upravujú všeobecné pravidlá na určenie miesta zdanenia týchto zdaniteľných plnení, ako aj osobitné ustanovenia týkajúce sa poskytovania osobitných služieb.

38 Podobne ako článok 9 šiestej smernice obsahujú články 44 až 59c smernice o DPH pravidlá, ktoré určujú miesto daňovej povinnosti. Článok 9 ods. 1 šiestej smernice stanovil všeobecné pravidlá v tejto súvislosti a takéto pravidlá stanovujú aj články 44 a 45 smernice o DPH. Takisto články 46 až 59c smernice o DPH uvádzajú, podobne ako článok 9 ods. 2 a 3 šiestej smernice, sériu osobitných prípadov, pokiaľ ide o miesto daňovej povinnosti.

39 Konanie vo veci samej sa však týka výkladu článku 44 smernice o DPH, podľa ktorého je miesto poskytovania služieb zdaniteľnej osobe určené nie v závislosti od zdaniteľnej osoby poskytovateľa služieb, ale od zdaniteľnej osoby príjemcu týchto služieb.

40 Vzniká teda otázka, či je vzhľadom na zmeny a doplnenia zavedené v tejto oblasti článkom 44 smernice o DPH aj naďalej relevantná judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa výkladu článku 9 ods. 1 šiestej smernice.

41 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pri výklade ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, bod 26 a citovaná judikatúra).

42 V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je cieľom týchto ustanovení určujúcich miesto poskytnutia služieb na daňové účely vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudok ADV Allround, EU:C:2012:35, bod 27 a citovanú judikatúru).

43 Treba poznamenať, že znenie článku 44 smernice o DPH je podobné ako znenie článku 9 ods. 1 šiestej smernice. Navyše tak článok 44 smernice o DPH, ako aj článok 9 ods. 1 šiestej smernice sú ustanoveniami určujúcimi miesto poskytnutia služieb na daňové účely a sledujú ten istý cieľ, takže judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa výkladu článku 9 ods. 1 šiestej smernice je v zásade uplatniteľná *mutatis mutandis* na účely výkladu článku 44 smernice o DPH.

44 Túto úvahu potvrdzuje vykonávacie nariadenie, ktorého cieľom je podľa jeho odôvodnenia 4 zabezpečiť jednotné uplatňovanie systému DPH ustanovením pravidiel vykonávania smernice o DPH týkajúcich sa najmä zdaniteľných osôb, dodávania tovaru a poskytovania služieb, ako aj miesta zdaniteľných plnení.

45 Z odôvodnenia 14 tohto nariadenia vyplýva, že normotvorca Únie mal v úmysle vyjasniť niektoré pojmy potrebné na určenie kritérií týkajúcich sa miesta zdaniteľných plnení so zreteľom na judikatúru Súdneho dvora v danej oblasti.

46 Vzhľadom na to, aj keby uvedené nariadenie ešte nebolo účinné v čase, keď nastali skutkové okolnosti veci samej, napriek tomu by ho bolo potrebné zohľadniť.

47 Z toho vyplýva, že na účely odpovedania na otázku, ktorú položil vnútroštátny súd, sa judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa článku 9 ods. 1 šiestej smernice, ako aj vykonávacieho nariadenia javí relevantná.

48 V kontexte konania vo veci samej vzniká otázka určenia miesta poskytnutia služieb poškou spoločnosťou cyperskej spoločnosti, konkrétnejšie otázka definovania kritérií určených na preukázanie, či má táto cyperská spoločnosť stále prevádzkareň v Poľsku.

49 Podľa článku 44 smernice o DPH je miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, než je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

50 V tomto kontexte treba pripomenúť, ako vyplýva z bodu 42 tohto rozsudku, že také ustanovenie, akým je článok 44 smernice o DPH, je pravidlom, ktoré určuje miesto zdanenia poskytovaných služieb určením miesta daňovej povinnosti, a teda vymedzením právomocí členských štátov.

51 Na tento účel má uvedené ustanovenie za cieľ zaviesť primerané rozdelenie pôsobnosti

vnútroštátnych právnych úprav v oblasti DPH jednotným určením miesta daňovej povinnosti, pokiaľ ide o poskytnuté služby.

52 Vzhľadom na to je v prvom rade potrebné určiť prednostný hraničný ukazovateľ na účely určenia miesta poskytovania služieb a v druhom rade vyjasniť kritériá, ktoré je potrebné splniť na to, aby platilo, že taká zdaniteľná osoba príjemca služieb, akou je zdaniteľná osoba dotknutá vo veci samej, ktorá má sídlo v členskom štáte, má stálu prevádzkarňu v inom členskom štáte, než v ktorom má sídlo.

Prednostný hraničný ukazovateľ

53 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 9 šiestej smernice vyplýva, že z daňového hľadiska je najužitočnejším, a teda prednostným hraničným ukazovateľom na účely určenia miesta poskytovania služieb miesto, kde má zdaniteľná osoba sídlo svojej ekonomickej činnosti. Zohľadnenie inej prevádzky prichádza do úvahy len v prípade, že toto sídlo nevedie k racionálnemu riešeniu alebo vytvára konflikt s iným členským štátom (pozri najmä rozsudky Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, bod 17; Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, bod 16, ako aj ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, bod 15).

54 Tento výklad platí aj v rámci článku 44 smernice o DPH.

55 Podľa šiestej smernice sa totiž sídlo ekonomickej činnosti ako prednostný hraničný ukazovateľ javí ako objektívne, jednoduché a praktické kritérium, ktoré poskytuje veľkú právnu istotu, a je ľahšie ho overiť než napríklad existenciu stálej prevádzkarne. Okrem toho predpoklad, že k poskytovaniu služieb dochádza v mieste, kde zdaniteľná osoba príjemca služieb zriadila sídlo svojej ekonomickej činnosti, umožňuje tak príslušným orgánom členských štátov, ako aj poskytovateľom služieb vyhnúť sa vykonávaniu zložitého zisťovania s cieľom určiť miesto daňovej povinnosti.

56 Okrem toho sídlo ekonomickej činnosti sa uvádza v prvej vete článku 44 smernice o DPH, kým stála prevádzkarňa sa vyskytuje až v ďalšej vete. Táto nasledujúca veta, v ktorej úvode je príslovka „však“, nemôže byť vnímaná inak ako v tom zmysle, že zriaďuje výnimku zo všeobecného pravidla stanoveného v predchádzajúcej vete.

Pojem stála prevádzkarňa

57 Treba pripomenúť, ako vyplýva z bodu 39 tohto rozsudku, že v rámci článku 44 smernice DPH sa miesto poskytnutia služieb určuje v závislosti nie od zdaniteľnej osoby poskytovateľa služieb, ale od zdaniteľnej osoby ich príjemcu. Preto treba determinovať pojem stála prevádzkarňa v závislosti od zdaniteľnej osoby príjemcu.

58 Z judikatúry Súdneho dvora v danej oblasti (pozri najmä rozsudok Planzer Luxembourg, C-773/06, EU:C:2007:397, bod 54 a citovanú judikatúru), ktorou sa znenie článku 11 vykonávacieho nariadenia priamo inšpiruje, možno vyvodiť, že stála prevádzkarňa 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.

59 Na to, aby v prípade cyperskej spoločnosti za takých okolností, o aké ide vo veci samej, platilo, že má stálu prevádzkarňu v zmysle článku 44 smernice o DPH, teda musí mať v Poľsku prinajmenšom štruktúru vyznačujúcu sa dostatočným stupňom stálosti, ktorá je z hľadiska ľudských a technických zdrojov schopná umožniť jej prijímať v Poľsku služby, ktoré jej poskytuje poľská spoločnosť, a využívať ich na účely vlastnej ekonomickej činnosti, ktorou je správa

predmetného systému elektronickej dražby, ako aj vydávanie a predaj „bids“.

60 Skutočnosť, že ekonomická spoločnosť, ktorú vykonáva cyperská spoločnosť dotknutá vo veci samej, poskytujúca v správe systému elektronickej dražby, zahŕňajúca jednak poskytnutie internetovej stránky na dražbu spoločnosti a jednak vydávanie a predaj „bids“ zákazníkovi v Poľsku, môže byť vykonávaná bez toho, aby na to boli potrebné skutočné hmotné a ľudské zdroje na poľskom území, nie je rozhodujúca. Napriek svojej osobitnej povahe si takáto ekonomická spoločnosť vyžaduje prinajmenšom vhodnú štruktúru, najmä z hľadiska ľudských a technických prostriedkov, ako je informatická výbava, servery a adaptovaný softvér.

61 Vo svojich písomných pripomienkach a na pojednávaní poľská spoločnosť uviedla, že infraštruktúra, ktorú dáva k dispozícii cyperskej spoločnosti, neumožňuje cyperskej spoločnosti prijímať a využívať na účely svojej ekonomickej činnosti služby, ktoré jej poskytuje uvedená poľská spoločnosť. Podľa nej sa ľudské a technické prostriedky na účely ekonomickej činnosti vykonávanej cyperskou spoločnosťou, ako sú informatické servery, softvér, informatický servis, ako aj systém uzatvárania zmlúv so spotrebiteľmi a výberu príjmov z nich, nachádzajú mimo poľského územia. Tieto skutkové okolnosti neboli overené v rámci konania vo veci samej.

62 Patrí do výlučnej právomoci vnútroštátneho súdu overiť takéto skutočnosti, aby sa posúdilo, či cyperská spoločnosť má v Poľsku potrebné ľudské a technické prostriedky umožňujúce jej prijímať služby poskytované poľskou spoločnosťou a využívať ich na správu a údržbu internetovej stránky na dražbu, ako aj na vydávanie a predaj „bids“ na trhu.

63 Ak sa zistí, že skutkové okolnosti uvádzané poľskou spoločnosťou sú pravdivé, vnútroštátny súd bude potom musieť dospieť k záveru, že cyperská spoločnosť v Poľsku nemá k dispozícii stálu prevádzkareň, keďže nemá potrebnú infraštruktúru umožňujúcu jej prijímať služby poskytované poľskou spoločnosťou a využívať ich na účely svojej ekonomickej činnosti.

64 Okolnosť, že ekonomické činnosti dvoch spoločností spojených zmluvou o spolupráci tvoria ekonomický celok a že ich výsledky využívajú predovšetkým spotrebiteľia v Poľsku, nie je relevantná na určenie, či cyperská spoločnosť má stálu prevádzkareň v Poľsku. Ako správne zdôraznili poľská spoločnosť, cyperská vláda, ako aj Európska komisia, je totiž potrebné odlišovať poskytovanie služieb poľskou spoločnosťou cyperskej spoločnosti od služieb, ktoré cyperská spoločnosť poskytuje spotrebiteľom v Poľsku. Ide o poskytovanie odlišných služieb, ktoré podliehajú odlišným režimom DPH.

65 Vzhľadom na všetky úvahy uvedené vyššie treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že prvá zdaniteľná osoba so sídlom svojej ekonomickej činnosti v poľskom štáte, ktorá využíva služby poskytované druhou zdaniteľnou osobou so sídlom v inom poľskom štáte, má v tomto inom poľskom štáte „stálu prevádzkareň“ v zmysle článku 44 smernice o DPH na účely určenia miesta zdanenia týchto služieb, pokiaľ sa táto prevádzkareň vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou z hľadiska ľudských a technických prostriedkov, ktoré jej umožňujú prijímať poskytované služby a využívať ich na účely svojej ekonomickej činnosti, čo overiť prináleží vnútroštátnemu súdu.

O trovách

66 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Prvá zdaniteľná osoba so sídlom svojej ekonomickej činnosti v členskom štáte, ktorá využíva služby poskytované druhou zdaniteľnou osobou so sídlom v inom členskom štáte, má v tomto inom členskom štáte „stálu prevádzkareň“ v zmysle článku 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, na účely určenia miesta zdanenia týchto služieb, pokiaľ sa táto prevádzkareň vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou z hľadiska ľudských a technických prostriedkov, ktoré jej umožňujú prijímať poskytované služby a využívať ich na účely svojej ekonomickej činnosti, čo overiť prináleží vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.