

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 16. oktobra 2014(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – ?len 44 – Pojem ‚stalna poslovna enota‘ prejemnika storitve – Kraj, za katerega se šteje, da so bile storitve opravljene za dav?ne zavezance – Transakcija znotraj Skupnosti“

V zadevi C?605/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny S?d Administracyjny (Poljska) z odlo?bo z dne 25. oktobra 2012, ki je prispela na Sodiš?e 24. decembra 2012, v postopku

Welmory sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Ó Caoimh, sodnik, C. Toader, sodnica, E. Jarašič nas in C. G. Fernlund (poro?evalec), sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. marca 2014,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Welmory sp. z o.o. M. Gorazda, odvetnik,
- za Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku T. Tratkiewicz in J. Kaute, agenta,
- za poljsko vlado B. Majczyna in A. Kramarczyk, agenta,
- za ciprsko vlado K. Kleanthous in E. Symeonidou, agentki,
- za vlado Združenega kraljestva L. Christie, agent, skupaj z O. Thomasom, barrister,
- za Evropsko komisijo K. Herrmann, L. Lozano Palacios in R. Lyal, agentke,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 15. maja 2014

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 44 Direktive Sveta

2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL L 44, str. 11, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Welmory sp. z o.o. s sedežem na Poljskem (v nadaljevanju: poljska družba) in Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (direktor davčne uprave v Gdansk, v nadaljevanju: Dyrektor) glede kraja obdavčitve storitev, ki jih ta družba opravlja za družbo s sedežem gospodarske dejavnosti v drugi državi članici, z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva o DDV je v skladu s členoma 411 in 413 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila zakonodajo Evropske unije s področja DDV, zlasti Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva). Člen 9(1) Šeste direktive, naslovljen „Opravljanje storitev“, je določal:

„Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

4 Člen 43 Direktive 2006/112, ki je bil v njenem poglavju 3, naslovljen „Kraj opravljanja storitev“, je do 31. decembra 2009 določal:

„Kraj opravljanja storitve je kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

5 Direktiva 2008/8 je z učinkom od 1. januarja 2010 nadomestila člene od 43 do 59, ki so bili v navedenem poglavju Direktive 2006/112.

6 Člen 44 Direktive o DDV določa:

„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. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

7 V uvodni izjavi 4 Izvedbene uredbe 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 (UL L 77, str. 1, v nadaljevanju: izvedbena uredba), ki se uporablja od 1. julija 2011, je navedeno:

„Cilj te uredbe je zagotoviti bolj enotno uporabo sedanjega sistema DDV z določitvijo pravil izvajanja Direktive 2006/112/ES, zlasti glede davčnih zavezancev, dobav blaga in opravljanja storitev ter kraja obdavčljivih transakcij. [...]“

8 V uvodni izjavi 14 izvedbene uredbe je navedeno:

„Za zagotovitev enotne uporabe pravil v zvezi s krajem obdavčljivih transakcij je treba pojasniti pojme, kot so kraj, v katerem ima davčni zavezanec sedež dejavnosti, stalna poslovna enota, stalno prebivališče ali običajno prebivališče. Ob upoštevanju prakse Sodišča [Evropske unije] je treba z uporabo kar se da jasnih in objektivnih meril omogočiti lažjo dejansko uporabo teh pojmov.“

9 Člen 11(1) izvedbene uredbe določa:

„Za uporabo člena 44 Direktive [o DDV] je ‚stalna poslovna enota‘ vsaka enota, ki ni sedež dejavnosti [...] z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi poslovskimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote.“

Poljsko pravo

10 Zakon o davku na dodano vrednost (Ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, poz. 535) v različici, ki je veljala od 1. januarja 2010 do 30. junija 2011 (v nadaljevanju: zakon o DDV), se uporablja v zadevi v glavni stvari.

11 Člen 19(1) in (4) zakona o DDV določa:

„1. Davčna obveznost nastane ob dobavi blaga, ali ko so storitve opravljene, razen v primerih iz odstavkov od 2 do 21 in členov 14(6), 20 in 21(1).

[...]

4. Če je treba dobavo blaga ali opravljanje storitev potrditi z računom, davčna obveznost nastane ob izdaji računa, vendar najpozneje 7. dan od dneva dobave blaga, ali ko so bile storitve opravljene.“

12 Člen 28b(1) in (2) tega zakona določa:

„1. Kraj opravljanja storitev je pri opravljanju storitev za davčnega zavezanca kraj, kjer ima prejemnik storitev, ki je davčni zavezanec, sedež ali stalno prebivališče, brez poseganja v odstavke od 2 do 4 ter člene 28e, 28f(1), 28g(1), 28i, 28j in 28n.

2. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež ali stalno prebivališče, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer je stalna poslovna enota.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 Družba Welmory LTD s sedežem v Nikoziji (Ciper, v nadaljevanju: ciprska družba) organizira prodaje na dražbi na spletni prodajni platformi. V ta namen prodaja sklope *bids* (ponudbe), to pomeni bone, ki dajejo pravico do oddaje ponudbe za nakup izdelkov, danih na dražbo s ponudbo cene, ki je višja od zadnje predlagane cene.

14 Iz spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da je ciprska družba 2. aprila 2009 sklenila pogodbo o sodelovanju s poljsko družbo, v skladu s katero se je prva zavezala, da bo za drugo opravljala storitev dajanja na voljo spletne strani za prodajo na dražbi pod imenom domene www.za10groszy.pl, ki vključuje tudi opravljanje storitev, povezanih, prvič, z zakupom strežnikov, ki so nujni za delovanje spletnega mesta, in drugič, s predstavitvijo proizvodov, ki se prodajajo na dražbi. Poljska družba pa se je zavezala, da bo na tej strani v glavnem prodajala izdelke.

15 Postopek prodaje je naslednji. Najprej stranka pri ciprski družbi kupi neko število „bids“ na prodajni spletni strani. Ti nato dajo stranki pravico, da se udeleži prodaje izdelkov, ki jih poljska družba na isti strani ponudi v prodajo na dražbi, in da poda ponudbo za nakup enega od teh izdelkov. Druga?e od klasi?nega sistema prodaje na dražbi se stranka, ki želi ponuditi ve?, ne sme le zavezati k pla?ilu višjega zneska od zadnjega ponujenega, ampak mora v ta namen „unov?iti“ „bids“. Nazadnje, izdelek se dodeli stranki, ki je s svojimi „bids“ ponudila najvišjo ceno za njegovo pridobitev.

16 Prav tako je iz spisa, predloženega Sodiš?u, razvidno, da vir dohodka poljske družbe izvira, prvi?, iz prodajne cene, prejete v okviru spletnih prodaj na dražbi, in drugi?, iz pla?ila, ki ga prejme ciprska družba, ki ustreza delu prometa od prodaje „bids“, ki so jih uporabile stranke na Poljskem za oddajo ponudbe na dražbi.

17 Ciprska družba je 19. aprila 2010 pridobila 100?odstotni lastniški kapital poljske družbe.

18 Za obdobje med januarjem in aprilom 2010, pred to pridobitvijo, je poljska družba izdala štiri ra?une v zvezi z opravljanjem storitev za ciprsko družbo (oglaševanje, oskrba, pridobivanje informacij in obdelava podatkov).

19 Glede na to, da so bile te storitve opravljene na sedežu ciprske družbe in da bi morale biti zato predmet DDV na Cipru, poljska družba ob navedbi, da bi moral ta davek pla?ati prejemnik teh storitev, ni zara?unala DDV.

20 Dyrektor pa je menil, da gre za storitve, opravljene v stalni poslovni enoti ciprske družbe na poljskem ozemlju in da bi jih bilo treba zato obdav?iti na Poljskem po 22?odstotni splošni stopnji v skladu s ?lenom 28b(2) zakona o DDV.

21 Poljska družba je pri Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (vojvodsko upravno sodiš?e v Gdanku) vložila tožbo za razveljavitev odlo?be Dyrektor, pri ?emer trdi, da neodvisni gospodarski subjekt, ki opravlja samostojno dejavnost in je dav?ni zavezanec za DDV, ne more biti stalna poslovna enota drugega dav?nega zavezanca.

22 Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku je to tožbo zavrnilo med drugim ob upoštevanju posebnosti storitev, ki jih ciprska družba opravlja na poljskem ozemlju. Menilo je, da ta družba za to, da bi se štelo, da ima stalno poslovno enoto na poljskem ozemlju, tam ne potrebuje niti stalnih materialnih in ?loveških virov v klasi?nem smislu, niti ji ni treba neposredno uporabljati poslopij na tem ozemlju ali zaposlovati osebja.

23 Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku je menilo, da so dejavnosti teh dveh družb z ekonomskega vidika oblikovale nelo?ljivo celoto, saj naj bi bilo cilj njunih skupnih dejavnosti na Poljskem mogo?e dose?i le z medsebojnim sodelovanjem.

24 Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku je v utemeljitev svoje odlo?be menilo, da je ciprska družba na poljskem ozemlju uporabljala tehni?ne in ?loveške vire poljske družbe, tako da bi bilo treba slednjo obravnavati kot stalno poslovno enoto ciprske družbe na Poljskem. Zato je menilo, da so se storitve, ki jih je poljska družba opravljalna za ciprsko družbo, opravljalne za stalno poslovno enoto zadnjenavedene na Poljskem in so bile zato obdav?ljive na ozemlju te države ?lanice.

25 Poljska družba je zoper sodbo Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku vložila kasacijsko pritožbo pri Naczelný S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e).

26 Predložitveno sodiš?e si v zvezi s posebnostjo zadeve, ki jo obravnava, postavlja vprašanje,

ali je mogoče člen 44 Direktive o DDV razlagati tako, da je kraj obdavčitve opravljanja storitev na Poljskem, če poljska družba storitve opravlja za drugo družbo s sedežem na Cipru, če sta družbi neodvisni druga od druge v smislu kapitala in če ciprska družba svojo gospodarsko dejavnost opravlja z uporabo infrastrukture poljske družbe.

27 Predložitveno sodišče opozarja, da se sodna praksa Sodišča na področju pojma stalne poslovne enote nanaša na primere, ki se s pravnega in dejanskega vidika razlikujejo od zadevnega položaja v zadevi, ki jo obravnava.

28 Ta zadeva naj bi se nanašala na položaj, v katerem sta bili, v času dejanskega stanja, obe družbi neodvisni druga od druge. Poleg tega naj bi se sodna praksa Sodišča nanašala na položaj, v katerem je kraj stalne poslovne enote določen glede na ponudnika storitev, in tudi na položaj, v katerem je stalna poslovna enota določena glede na storitve, ki se opravljajo za tretje osebe, to pomeni za končnega potrošnika.

29 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je za obdavčitev storitev, ki jih [poljska] družba s sedežem na Poljskem opravi za [ciprsko] družbo s sedežem v drugi državi članici Unije, če [ciprska] družba pri opravljanju svoje dejavnosti uporablja infrastrukturo [poljske] družbe, sedež ‚stalne poslovne enote‘ v smislu člena 44 Direktive [o DDV] tam, kjer ima sedež [poljska] družba?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

30 Več strank v postopku je zatrjevalo, da vprašanje, ki se postavlja v sporu o glavni stvari, ni vprašanje, ali so storitve, ki jih poljska družba opravlja za ciprsko družbo, storitve, ki se opravljajo za stalno poslovno enoto zadnjenavedene na Poljskem, ampak v kateri državi, na Poljskem ali na Cipru, morajo biti „bids“, ki jih je ciprska družba prodala strankam na Poljskem, predmet DDV.

31 Poljska vlada poleg tega trdi, da davčna osnova za blago, ki ga je poljska družba prodala na dražbi na prodajni spletni strani ciprske družbe, morebiti ni bila pravilno ocenjena. Ta vlada si postavlja vprašanje, ali ne bi morala biti v skladu s členom 73 Direktive o DDV davčna osnova, ki jo je dolžna navesti poljska družba, sestavljena iz, prvič, cene blaga, prodanega na dražbi, in drugič, plačila, ki ga je prejela ciprska družba, ki ustreza delu prometa od prodaje „bids“, ki so jih uporabile stranke na Poljskem pri prodaji na dražbi.

32 Pojasniti pa je treba, da se predmet vprašanja za predhodno odločanje v bistvu nanaša na kraj obdavčitve storitev, ki jih poljska družba opravlja za ciprsko družbo, in tako na razlago člena 44 Direktive o DDV, in ne na kraj obdavčitve „bids“ ali na določitev davčne osnove blaga, ki ga je poljska družba prodala na dražbi.

33 V skladu s sodno prakso Sodišča v okviru sodelovanja med njim in nacionalnimi sodišči, kot ga določa člen 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča v sporu in je pristojno za izdajo sodne odločbe, glede na posebnosti spora, ki poteka pred njim, presoja tako o nujnosti sprejetja predhodne odločbe, da bo lahko izdalo sodbo, kot upoštevnosti vprašanj, ki jih postavi Sodišču. Možnost določiti vprašanja, ki jih je treba predložiti Sodišču, ima torej le nacionalno sodišče, stranke iz postopka v glavni stvari pa njihove vsebine ne morejo spremeniti (glej zlasti sodbo Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, točka 32 in navedena sodna praksa).

34 Poleg tega sprememba vsebine vprašanj za predhodno odločanje ali odgovor na dopolnilna

vprašanja strank ne bi bila v skladu z obveznostjo Sodišča, da vladam držav članic in zainteresiranim strankam omogoči, da v skladu s členom 23 Statuta Sodišča Evropske unije predložijo izjave, glede na to, da so na podlagi te določbe zainteresirane osebe obveščene le o predložitvenih odločbah (glej v tem smislu sodbo Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, točka 33 in navedeno sodno prakso).

35 Zato je treba v tej zadevi odgovoriti le na vprašanje predložitvenega sodišča, ki se nanaša na določitev kraja obdavčitve storitev, ki jih poljska družba opravlja za ciprsko družbo.

Odgovor Sodišča

36 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, pod katerimi pogoji je treba za določitev kraja obdavčitve teh storitev za prvega davčnega zavezanca s sedežem gospodarske dejavnosti v državi članici, za katerega storitve opravlja drugi davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, šteti, da ima v tej drugi državi članici „stalno poslovno enoto“ v smislu člena 44 Direktive o DDV.

37 V Direktivi o DDV je tako kot v Šesti direktivi, ki jo je prva nadomestila, naslov V, ki se nanaša na kraj obdavčitvenih transakcij. Poglavje 3 pod tem naslovom se nanaša na kraj opravljanja storitev, njegova oddelka 2 in 3 pa določata splošna pravila za določanje kraja obdavčitve take storitve in posebne določbe v zvezi z opravljanjem posebnih storitev.

38 Členi od 44 do 59b Direktive o DDV tako kot člen 9 Šeste direktive zajemajo pravila, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina. Čeprav je člen 9(1) Šeste direktive glede tega določal splošna pravila, so taka pravila določena tudi v členih 44 in 45 Direktive o DDV. Poleg tega je v členih od 46 do 59b zadnje direktive tako kot v členu 9(2) in (3) Šeste direktive navedeno število posebnih davčno upoštevanih navezanih okoliščin.

39 Postopek v glavni stvari pa se nanaša na razlago člena 44 Direktive o DDV, v skladu s katerim je kraj storitev, ki se opravljajo za davčne zavezanca, določen ne več glede na ponudnika storitev, ki je davčni zavezanec, ampak glede na prejemnika storitev, ki je davčni zavezanec.

40 Zato se postavlja vprašanje, ali sodna praksa Sodišča v povezavi z razlago člena 9(1) Šeste direktive glede na spremembe na področju člena 44 Direktive o DDV ostaja upoštevana.

41 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilj, ki ga uresničuje ureditev, katere del je (sodba ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, točka 26 in navedena sodna praksa).

42 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je cilj določb, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina za opravljanje storitev, izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju prihodkov (glej v tem smislu sodbo ADV Allround, EU:C:2012:35, točka 27 in navedena sodna praksa).

43 Opozoriti je treba, da je besedilo člena 44 Direktive o DDV podobno besedilu člena 9(1) Šeste direktive. Poleg tega sta člen 44 Direktive o DDV in člen 9(1) Šeste direktive določbi, ki določata kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina za opravljanje storitev, in sledita istemu cilju, tako da je mogoče sodno prakso Sodišča glede razlage člena 9(1) Šeste direktive na celoma smiselno uporabiti za razlago člena 44 Direktive o DDV.

44 Ta ugotovitev je podprta z izvedbeno uredbo, katere cilj je v skladu z njeno uvodno izjavo 4 zagotoviti enotnejšo uporabo sistema DDV s sprejetjem izvedbenih določb Direktive o DDV, predvsem kar zadeva davčne zavezanca, dobave blaga in storitev ter kraj obdavčljivih transakcij.

45 Iz uvodne izjave 14 te uredbe je razvidno, da je bila volja zakonodajalca Unije pojasniti nekatere pojme, potrebne za opredelitev meril glede kraja obdavčljivih transakcij, ob upoštevanju sodne prakse Sodišča na tem področju.

46 V tem obsegu, čeprav navedena uredba v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari še ni veljala, jo je treba v zvezi s tem kljub temu upoštevati.

47 Iz tega sledi, da sta sodna praksa Sodišča v zvezi s členom 9(1) Šeste direktive in izvedbena uredba upoštevni za odgovor na vprašanje predložitvenega sodišča.

48 Vprašanje, ki se postavlja v okviru zadeve v glavni stvari, je vprašanje določitve kraja opravljanja storitev, ki jih poljska družba opravlja za ciprsko družbo, in, natančneje, opredelitev meril, namenjenih ugotovitvi, ali ima zadnjenavedena stalno poslovno enoto na Poljskem.

49 V skladu s členom 44 Direktive o DDV je kraj storitev, ki se opravljajo za davčnega zavezanca kot takega, kraj, kjer ima davčni zavezanec sedež svoje gospodarske dejavnosti. Če pa so te storitve opravljene na stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj stalne poslovne enote. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.

50 V tem okviru je treba opozoriti, kot je razvidno iz točke 42 te sodbe, da je določba, kot je člen 44 Direktive o DDV, pravilo, ki določa kraj obdavčitve opravljanja storitev, pri čemer določa kraj davčno upoštevne navezne okoliščine in tako razmejuje pristojnosti držav članic.

51 V ta namen naj bi bila z navedeno določbo uvedena razumna razdelitev posamičnih področij uporabe nacionalnih zakonodaj na področju DDV s tem, da se enotno določi navezna okoliščina za določitev kraja opravljanja storitev.

52 Zato je treba, prvič, določiti primarno navezno okoliščino za določitev kraja opravljanja storitev, in drugič, pojasniti merila, ki morajo biti izpolnjena, da bi bilo mogoče šteti, da ima prejemnik storitev, ki je davčni zavezanec, kot je ta v zadevi v glavni stvari, ki ima sedež v državi članici, stalno poslovno enoto v državi članici, ki ni država, v kateri ima svoj sedež.

Primarna navezna okoliščina

53 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča v zvezi s členom 9 Šeste direktive je razvidno, da je z davčnega vidika najkoristnejša in zato primarna navezna okoliščina za določitev kraja storitev sedež gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca. Upoštevanje druge poslovne enote je mogoče le v primeru, če ta sedež ne vodi do razumne rešitve ali ustvarja spor z drugo državo članico (glej zlasti sodbe Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, točka 17; Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, točka 16, in ARO Lease, C?190/95, EU:C:1997:374, točka 15).

54 Ta razlaga velja tudi v okviru člena 44 Direktive o DDV.

55 Kot v času veljavnosti Šeste direktive se je namreč zdelo, da je sedež gospodarske dejavnosti kot primarna navezna okoliščina objektivno, enostavno in praktično merilo, ki zagotavlja veliko pravno varnost, saj ga je lažje preveriti kot na primer obstoj stalne poslovne enote. Poleg tega domneva, da se storitve opravljajo v kraju, kjer ima prejemnik, ki je davčni zavezanec, sedež

svoje gospodarske dejavnosti, omogoča, da se pristojni organi držav članic in ponudniki storitev izognejo zapletenim raziskavam, da bi določili davčno upoštevno navezno okoliščino.

56 Poleg tega je sedež gospodarske dejavnosti naveden v prvem stavku člena 44 Direktive o DDV, medtem ko je stalna poslovna enota navedena šele v naslednjem stavku. Slednje, uvedene z veznikom in členom „že [pa]“, ni mogoče razumeti drugače, kot da pomeni izjemo od splošnega pravila, določenega v prejšnjem stavku.

Pojem stalne poslovne enote

57 Opozoriti je treba, kot je razvidno iz točke 39 te sodbe, da v okviru člena 44 Direktive o DDV kraj opravljanja storitev ni več določen glede na ponudnika storitev, ki je davčni zavezanec, ampak glede na njihovega prejemnika, ki je davčni zavezanec. Zato je treba kraj stalne poslovne enote opredeliti glede na prejemnika, ki je davčni zavezanec.

58 Iz sodne prakse Sodišča na tem področju (glej zlasti sodbo Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, točka 54 in navedena sodna praksa), ki se neposredno odraža v členu 11 izvedbene uredbe, je mogoče izpeljati, da mora imeti stalna poslovna enota zadostno stopnjo stalnosti in ustrezno strukturo v smislu loveških in tehničnih virov, ki ji omogočajo prejemanje in uporabljanje storitev, ki se opravljajo za lastne potrebe te poslovne enote.

59 Zato da bi v okoliščinah, kot so te v zadevi v glavni stvari, štel, da ima ciprska družba stalno poslovno enoto v smislu člena 44 Direktive o DDV, mora imeti na Poljskem vsaj strukturo z zadostno stopnjo stalnosti in ustrezno organizacijo v smislu loveških in tehničnih virov, ki bi ji omogočala na Poljskem prejemati storitve, ki jih zanjo opravlja poljska družba, in jih uporabljati za svojo gospodarsko dejavnost, in sicer upravljanje zadevnega sistema elektronske prodaje na dražbi ter izdajanje in prodajo „bids“.

60 Dejstvo, da bi bilo gospodarsko dejavnost, kot je ta, ki jo opravlja ciprska družba iz postopka v glavni stvari, ki vključuje upravljanje sistema elektronskih prodaj na dražbi, ki zajema, prvič, dajanje poljski družbi na voljo spletne strani za prodajo na dražbi, in drugič, izdajo in prodajo „bids“ strankam na Poljskem, mogoče opravljati brez zahteve po učinkoviti organizaciji v smislu loveških in tehničnih virov na poljskem ozemlju, ni odločilno. Kljub njeni posebni naravi je za tako gospodarsko dejavnost nujna vsaj ustrezna struktura, zlasti v smislu loveških in tehničnih virov, kot so računalniška oprema, strežniki in ustrezna programska oprema.

61 Poljska družba je v pisnih stališjih in na obravnavi zatrjevala, da infrastruktura, ki jo je dala na voljo ciprski družbi, slednji ne omogoča, da bi za svojo gospodarsko dejavnost prejemale in uporabljala storitve, ki jih za njo opravlja poljska družba. Ta meni, da so loveški in tehnični viri za gospodarsko dejavnost, ki jo opravlja ciprska družba, kot so računalniški strežniki, programska oprema, informacijske storitve ter sistem za sklepanje pogodb s potrošniki in za prejemanje dohodkov od njih, zunaj poljskega ozemlja. Te dejanske okoliščine naj v okviru postopka v glavni stvari ne bi bile preverjene.

62 Izključno pristojnost za preverjanje takih elementov pa ima nacionalno sodišče, da bi presodilo, ali ima ciprska družba na Poljskem potrebne loveške in tehnične vire, ki ji omogočajo prejemanje storitev, ki jih opravlja poljska družba, in njihovo uporabo za upravljanje in vzdrževanje spletne strani za prodajo na dražbi ter za izdajanje in trženje „bids“.

63 Če bi se dejanski elementi, ki jih navaja poljska družba, izkazali za resnične, bi moralo predložitveno sodišče tako ugotoviti, da ciprska družba na Poljskem nima stalne poslovne enote, saj nima potrebne infrastrukture, ki bi ji omogočila prejemanje storitev, ki jih opravlja poljska družba, in jih uporabljati za svojo gospodarsko dejavnost.

64 Okoliščina, da gospodarska dejavnost obeh družb, povezanih s pogodbo o sodelovanju, oblikuje ekonomsko celoto in da imajo korist od njunih rezultatov v bistvu potrošniki na Poljskem, ni upoštevna za odločitev, ali ima ciprska družba stalno poslovno enoto na Poljskem. Kot so pravilno poudarile poljska družba, ciprska vlada in Evropska komisija, je treba namreč storitve, ki jih poljska družba opravlja za ciprsko družbo, razlikovati od storitev, ki jih zadnjenavedena opravlja za potrošnike na Poljskem. Gre za različne storitve, ki so predmet različnih sistemov DDV.

65 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba za prvega davčnega zavezanca s sedežem gospodarske dejavnosti v državi članici, za katerega storitve opravlja drugi davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, šteti, da ima – za določitev kraja obdavčitve teh storitev – v tej drugi državi članici „stalno poslovno enoto“ v smislu člena 44 Direktive o DDV, če ima ta poslovna enota zadostno stopnjo stalnosti in ustrezno strukturo v smislu fiskeških in tehničnih virov, ki mu omogoča prejemati storitve in jih uporabljati za svojo gospodarsko dejavnost, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

66 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Za prvega davčnega zavezanca s sedežem gospodarske dejavnosti v državi članici, za katerega storitve opravlja drugi davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, je treba šteti, da ima – za določitev kraja obdavčitve teh storitev – v tej drugi državi članici „stalno poslovno enoto“ v smislu člena 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, če ima ta poslovna enota zadostno stopnjo stalnosti in ima ustrezno strukturo v smislu fiskeških in tehničnih virov, ki mu omogoča prejemati storitve in jih uporabljati za svojo gospodarsko dejavnost, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.