

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

16. října 2014(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 44 – Pojem ‚stálá provozovna‘ příjemce služby – Místo považované za místo poskytování služeb osobám povinným k dani – Plnění uskutečňovaná uvnitř Společenství“

Ve věci C-605/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 25. října 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 24. prosince 2012, v řízení

Welmory sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešić, předseda senátu, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. března 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnost Welmory sp. z o.o. M. Gorazdou, advokat,
- za Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku T. Tratkiewiczem a J. Kautem, jako zmocněnci,
- za polskou vládu B. Majczynou a A. Kramarczyk, jako zmocněnci,
- za kyprskou vládu K. Kleanthous a E. Symeonidou, jako zmocněnkyni,
- za vládu Spojeného království L. Christiem, jako zmocněncem, ve spolupráci s O. Thomasem, barrister,
- za Evropskou komisi K. Herrmann, L. Lozano Palacios a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 15. května 2014,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. L 44, s. 11, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Welmory sp. z o.o., se sídlem v Polsku (dále jen „polská společnost“), a Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (úředelství daňové správy v Gdańsku, dále jen „Dyrektor“) ve věci místa daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za služby poskytované uvedenou společností jiné společnosti, která má sídlo své ekonomické činnosti v jiném členském státě.

Právní rámec

Unijní právo

3 Směrnice o DPH v souladu se svými články 411 a 413 zrušila a od 1. ledna 2007 nahradila unijní právní úpravu v oblasti DPH, zejména šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“). Článek 9 odst. 1 šesté směrnice nazvaný „Poskytování služeb“ zní takto:

„Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.“

4 Článek 43 směrnice 2006/112 zařazený do kapitoly 3 uvedené směrnice, nazvané „Místo poskytnutí služby“, do 31. prosince 2009 stanovil:

„Místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

5 Směrnice 2008/8 s účinkem od 1. ledna 2010 nahradila články 43 až 59, zařazené do uvedené kapitoly směrnice 2006/112.

6 Článek 44 směrnice o DPH stanoví:

„Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

7 Bod 4 odvodňující prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. L 77, s. 1, dále jen „prováděcí nařízení“), použitelného ode dne 1. července 2011, stanoví:

„Cílem tohoto nařízení je zajistit jednotné používání stávajícího systému DPH tím, že se stanoví prováděcí pravidla ke směrnici 2006/112/ES, zejména pokud jde o osoby povinné k dani, dodávání zboží a poskytování služeb a místo zdanitelného plnění. [...]“

8 Bod 14 odvodní prováděcího nařízení stanoví:

„Aby bylo zajištěno jednotné uplatnění pravidel o místě zdanitelných plnění, měly by být vyjasněny pojmy jako sídlo ekonomické činnosti, stálá provozovna, bydliště a místo, kde se osoba obvykle zdržuje. Praktické uplatnění těchto pojmů by mělo být usnadněno používáním co nejjasnějších a nejobektivnějších kritérií s přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora [Evropské unie].“

9 Článek 11 odst. 1 prováděcího nařízení zní takto:

„Pro účely článku 44 směrnice [o DPH] se ‚stálou provozovnou‘ rozumí jakákoli provozovna jiná než sídlo ekonomické činnosti [...], která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jí jsou poskytovány pro její vlastní potřebu.“

Polské právo

10 Na vč v původním řízení je použitelný zákon o dani z přidané hodnoty (Ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 54, pozice 535), ve znění platném od 1. ledna 2010 do 30. června 2011 (dále jen „zákon o DPH“).

11 Článek 19 odst. 1 a 4 zákona o DPH stanoví:

„1. Daňová povinnost vzniká okamžikem dodání zboží nebo poskytnutí služby s výhradou odstavců 2 až 21 tohoto článku, článku 14 odst. 6, článku 20 a čl. 21 odst. 1.

[...]

4. Musí-li být dodání zboží nebo poskytnutí služby potvrzeno fakturou, vzniká daňová povinnost okamžikem vystavení faktury, nejpozději však sedmý den od dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

12 Podle čl. 28b odst. 1 a 2 tohoto zákona:

„1. Místem poskytování služeb je v případě poskytnutí služeb pro osobu povinnou k dani místo, kde má příjemce služby povinný k dani sídlo nebo bydliště, aniž jsou dotčeny články 2 až 4, článek 28e, čl. 28f odst. 1 a 1a, čl. 28g odst. 1, článek 28i, čl. 28j odst. 1 a článek 28n.

2. Jsou-li služby poskytovány stálé provozovně osoby povinné k dani, která se nachází na jiném místě, než kde je sídlo nebo bydliště, je místem poskytnutí těchto služeb místo, kde se nachází tato stálá provozovna.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

13 Společnost Welmory LTD, se sídlem v Nikósii (Kypr, dále jen „kyperská společnost“), organizuje dražby na platformě internetového obchodu. Za tím účelem prodává sady „přihoz“ (bids), tedy práva k podávání nabídek za účelem nákupu draženého zboží prostřednictvím navrhnutí ceny vyšší, než je poslední navržená cena.

14 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru plyne, že kyperská společnost dne 2. dubna 2009 uzavřela smlouvu o spolupráci s polskou společností, podle které se kyperská společnost zavázala poskytovat polské společnosti službu spočívající v provozování dražební internetové stránky pod doménou www.za10groszy.pl, která zahrnovala rovněž poskytování souvisejících

služeb, jednak pronájem server? nezbytných k fungování webové stránky a jednak p?edstavování produkt? nabízených k dražb?. Polská spole?nost se zavázala p?edevším k prodeji zboží na uvedené stránce.

15 Postup prodeje je následující. Zákazník si nejdříve v internetovém obchod? zakoupí určitý počet „p?íhoz?“ od kyperské spole?nosti. Tyto „p?íhozy“ následn? dávají zákazníkovi právo účastnit se prodeje zboží nabízeného k dražb? polskou spole?ností na téže stránce a podat nabídku za účelem získání určitého zboží. Na rozdíl od klasického systému dražby se zákazník za účelem p?íhozu nemusí zavázat k pouhému uhrazení pen?žní částky vyšší, než je posledn? navržená částka, ale musí za tím účelem „uhradit“ „p?íhozy“. Nakonec je zboží p?i?eno zákazníkovi, který prostřednictvím svých „p?íhoz?“ navrhl nejvyšší cenu, aby jej získal.

16 Ze spisu p?edloženému Soudnímu dvoru rovněž plyne, že p?íjmy polské spole?nosti pocházejí jednak z prodejní ceny získané v rámci internetových dražeb a jednak z odm?ny od kyperské spole?nosti, která odpovídá části výnosu z prodej? „p?íhoz?“, které používají zákazníci v Polsku za účelem podání nabídky.

17 Dne 19. dubna 2010 kyperská spole?nost získala 100 % kapitálu polské spole?nosti.

18 V období od ledna do dubna 2010, které nabytí p?edcházelo, vystavila polská spole?nost ty?i faktury týkající se služeb poskytnutých kyperské spole?nosti (reklama, služby, poskytování informací a zpracování údaj?).

19 Vzhledem k tomu, že uvedená poskytnutí služeb byla uskutečn?na v sídle kyperské spole?nosti, a že v d?sledku toho m?la podléhat DPH na Kypru, polská spole?nost uvedla, že tato da? má být odvedena p?íjemcem uvedených služeb, a DPH nefakturovala.

20 Dyrektor m?l nicmén? za to, že šlo o poskytnutí služeb uskutečn?ná pro stálou provozovnu kyperské spole?nosti na polském území, a že je v d?sledku toho třeba zdanit je v Polsku běžnou sazbou 22 %, v souladu ?l. 28b odst. 2 zákona o DPH.

21 Polská spole?nost podala k Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (správní soud vojvodství Gda?sk) žalobu na neplatnost proti rozhodnutí Dyrektora, v níž tvrdila, že nezávislý hospodářský subjekt vykonávající autonomní činnost, který je osobou povinnou k DPH, nemůže být stálou provozovnou jiné osoby povinné k dani.

22 Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku uvedenou žalobu zamítl, zejména s ohledem na specifi?nost služeb poskytovaných kyperskou spole?ností na polském území. M?l za to, že se lze domnívat, že uvedená spole?nost m?la na polském území stálou provozovnu, aniž tam musela mít stálé hmotné a lidské zdroje v klasickém slova smyslu nebo p?ímo využívat budovy nacházející se na uvedeném území či zaměstnávat personál.

23 Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku m?l za to, že činnosti uvedených dvou spole?ností tvořily z hospodářského hlediska neoddtělitný celek, nebo? cíle, k němuž směřovala veškerá jejich činnost, bylo v Polsku dosaženo pouze díky jejich spolupráci.

24 Na podporu svého rozhodnutí Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku uvedl, že kyperská spole?nost používala na polském území technické a lidské prostředky polské spole?nosti, takže s posledn? uvedenou musí být zacházeno jako se stálou provozovnou kyperské spole?nosti v Polsku. M?l tedy za to, že služby, které polská spole?nost poskytovala kyperské spole?nosti, byly poskytovány pro stálou provozovnu posledn? uvedené v Polsku, a byly tudíž zdanitelné na území uvedeného členského státu.

25 Polská společnost podala proti rozsudku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku kasační opravný prostředek k Naczelný Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud).

26 S ohledem na specifickou vci, kterou projednává, má předkládající soud pochybnosti, zda může být čl. 44 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že místo, kde má být poskytování služeb zdaněno, se nachází v Polsku, když jsou služby poskytovány polskou společností jiné společnosti, jejíž sídlo je na Kypru, jestliže jsou obě společnosti na sobě nezávislé, pokud jde o kapitál, a v rozsahu, v jakém kyperská společnost vykonává svoji ekonomickou činnost za použití infrastruktury polské společnosti.

27 Předkládající soud poznamenává, že judikatura Soudního dvora, týkající se pojmu „stálá provozovna“, se zabývá příklady, jejichž právní a skutkový stav se liší od situace dotčené ve vci, kterou projednává.

28 Vci v původním řízení se týká situace, kdy byly v rozhodné době obě společnosti na sobě nezávislé. Mimoto se judikatura Soudního dvora týká situace, kdy je místo stálé provozovny definováno ve vztahu k poskytovateli služeb, a navíc se týká situace, ve které je stálá provozovna definována ve vztahu ke službám poskytovaným třetí osobou, tedy konečnému spotřebiteli.

29 Za těchto okolností se Naczelný Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je pro účel zdanění služeb, které jsou poskytovány [polskou] společností [...] se sídlem v Polsku [kyperské] společnosti [...] se sídlem v jiném členském státě Evropské unie, pokud [kyperská] společnost [...] při své ekonomické činnosti využívá infrastrukturu [polské] společnosti [...], místem, kde se nachází stálá provozovna, ve smyslu čl. 44 směrnice o DPH místo, kde má [polská] společnost [...] sídlo?“

K předběžné otázce

Úvodní poznámky

30 Několik účastníků řízení tvrdí, že v původním řízení nevystává otázka, zda jsou služby poskytované polskou společností kyperské společnosti službami poskytovanými stálé provozovnou posledně uvedené v Polsku, ale otázka, ve které zemi mají „přímohy“ prodávané kyperskou společností zákazníkům v Polsku podléhat DPH, zda v Polsku, či na Kypru.

31 Polská vláda tvrdí, že mohlo dojít k nesprávnému vyměření daňového základu u zboží prodaného v dražbě polskou společností v internetovém obchodě kyperské společnosti. Uvedená vláda se táže, zda by se v souladu s čl. 73 směrnice o DPH neměl základ daně, který polská společnost měla přiznat, skládat jednak z cen zboží prodaného v dražbě a jednak z odměny obdržené od kyperské společnosti odpovídající části výnosu z prodeje „přímoh“, které při dražbách používají zákazníci v Polsku.

32 Je nicméně třeba upřesnit, že předmět předběžné otázky se v podstatě týká místa zdanění služeb poskytovaných polskou společností kyperské společností, a tudíž výkladu čl. 44 směrnice o DPH, a nikoli místa zdanění „přímoh“ ani určení daňového základu u zboží prodaného v dražbě polskou společností.

33 V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy stanovené čl. 267 SFEU je vci pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti projednávané vci jak nezbytnost rozhodnutí o

především otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade. Určit otázky, které budou Soudnímu dvoru položeny, je tedy oprávněn pouze vnitrostátní soud a ústávní představitelé nemohou mít obsah těchto otázek (viz zejména rozsudek Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, bod 32 a citovaná judikatura).

34 Kromě toho změna obsahu předložených otázek nebo odpovědí na doplňující otázky zmíněné ústávní představitelé by byla neslučitelná s povinností Soudního dvora zajistit, aby vlády členských států a zúčastněné strany mohly předložit svá vyjádření podle článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie, vzhledem k tomu, že podle tohoto ustanovení jsou zúčastněným oznamována pouze předkládací rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, bod 33 a citovaná judikatura).

35 V projednávané věci je proto třeba odpovědět pouze na otázku položenou předkládacím soudem, která se týká určení místa, kde mají být zdaněny služby poskytované polskou společností kyperské společnosti.

Odpověď Soudního dvora

36 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, za jakých podmínek je třeba mít za to, že první osoba povinná k dani se sídlem ekonomické činnosti ve členském státě, která je příjemcem služeb poskytovaných druhou osobou povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě, má v uvedeném jiném členském státě „stálou provozovnu“ ve smyslu článku 44 směrnice o DPH pro účely určení místa zdanění uvedených služeb.

37 Směrnice o DPH podobně jako šestá směrnice, kterou nahrazuje, obsahuje Hlavu V, vnovanou místu zdanitelného plnění. Kapitola 3 zařazená do uvedené hlavy se týká místa poskytnutí služby a její oddíly 2 a 3 stanoví obecná pravidla pro určení místa zdanitelného plnění, jakož i zvláštní ustanovení týkající se poskytování zvláštních služeb.

38 Podobně jako článek 9 šesté směrnice obsahují články 44 až 59b směrnice o DPH pravidla, která určují místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti. Článek 9 odst. 1 šesté směrnice stanovil obecná pravidla v tomto ohledu a taková pravidla jsou stanovena rovněž články 44 a 45 směrnice o DPH. Stejně tak články 46 až 59b poslední uvedené směrnice uvádí, podobně jako čl. 9 odst. 2 a 3 šesté směrnice, řadu specifických případů daňové příslušnosti.

39 Nicméně věc v předstávaném řízení se týká výkladu článku 44 směrnice o DPH, podle kterého již místo poskytnutí služby osobou povinnou k dani není určeno v závislosti na osobě povinnou k dani, která službu poskytuje, ale na osobě povinnou k dani, která je příjemcem služby.

40 Vystává tedy otázka, zda je s ohledem na změny zavedené v této oblasti článkem 44 směrnice o DPH nadále relevantní judikatura Soudního dvora týkající se výkladu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice.

41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pro výklad ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíl sledovaný právní úpravou, jejíž je součástí (rozsudek ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, bod 26 a citovaná judikatura).

42 V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora je cílem ustanovení určujících místo daňové příslušnosti v případě poskytování služeb jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daní (v tomto smyslu viz rozsudek ADV Allround, EU:C:2012:35, bod 27 a citovaná judikatura).

43 Je třeba poznamenat, že znění článku 44 směrnice o DPH je podobné znění čl. 9 odst. 1

šesté směrnice. Navíc §lánek 44 směrnice o DPH i §l. 9 odst. 1 šesté směrnice jsou ustanovení určující místo poskytnutí služeb pro účely určení daňové povinnosti a sledují stejný cíl, takže judikatura Soudního dvora týkající se výkladu §l. 9 odst. 1 šesté směrnice je pro účely výkladu §lánku 44 směrnice o DPH v zásadě použitelná obdobně.

44 Tato úvaha je potvrzena prováděcím nařízením, jehož cílem je – podle jeho bodu 4 odvodnění – zajistit jednotné používání systému DPH tím, že se stanoví prováděcí pravidla ke směrnici o DPH, zejména pokud jde o osoby povinné k dani, dodávání zboží a poskytování služeb, jakož i místo zdanitelného plnění.

45 Z bodu 14 odvodnění uvedeného nařízení vyplývá, že unijní zákonodárce zamýšlel vyjasnit určité pojmy nezbytné k určení kritérií týkajících se místa zdanitelných plnění s přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora v dané oblasti.

46 Proto je k uvedenému nařízení třeba přihlídnout, přestože v době rozhodné z hlediska skutečností v povodním řízení ještě nebylo v platnosti.

47 Z toho plyne, že pro účely odpovědi na otázku položenou předkládajícím soudem se judikatura Soudního dvora týkající se §l. 9 odst. 1 šesté směrnice, jakož i prováděcí nařízení, jeví být relevantní.

48 V kontextu věci v povodním řízení vyvstává otázka určení místa poskytnutí služby polskou společností kyperské společnosti, a konkrétně otázka definování kritérií určených k prokázání, zda má poslední uvedená společnost stálou provozovnu v Polsku.

49 Podle §lánku 44 směrnice o DPH je místem poskytnutí služby osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovnou osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

50 V tomto kontextu je třeba připomenout, jak vyplývá z bodu 42 tohoto rozsudku, že ustanovení, jako je ustanovení §lánku 44 směrnice o DPH, je pravidlem, které určuje místo zdanění poskytovaných služeb tím, že určuje místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti, a tudíž vymezuje příslušnost členských států.

51 K tomu účelu uvedené ustanovení zamýšlí zavést racionální rozdělení působnosti vnitrostátních právních úprav v oblasti DPH prostřednictvím jednotného určení místa daňové příslušnosti v případě poskytování služeb.

52 Je tedy třeba zaprvé určit hraniční určovatel, který má přednost pro účely určení místa poskytování služeb, a zadruhé vyjasnit kritéria, která musí být splněna, aby bylo možné mít za to, že taková osoba povinná k dani-příjemce služeb, jako ve věci v povodním řízení, která má sídlo v členském státě, disponuje stálou provozovnou v jiném členském státě, než ve kterém má sídlo.

Upřednostňovaný hraniční určovatel

53 Z ustálené judikatury Soudního dvora týkající se §lánku 9 šesté směrnice plyne, že nejužitečnějším, a tudíž upřednostňovaným hraničním určovatelem pro účely určení místa poskytování služeb z daňového hlediska je místo, kde má osoba povinná k dani sídlo své ekonomické činnosti. Zohlednění jiné provozovny přichází v úvahu pouze v případě, že uvedené

sídlo neposkytuje racionální řešení nebo vytváří konflikt s jiným členským státem (viz zejména rozsudky Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, bod 17, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, bod 16, jakož i ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, bod 15).

54 Tento výklad platí rovněž v rámci článku 44 směrnice o DPH.

55 Stejně jako v době platnosti šesté směrnice totiž sídlo ekonomické činnosti jakožto upravený hraniční úroveň představuje objektivní, jednoduché a praktické kritérium, které nabízí velkou právní jistotu, neboť jej lze ověřit snáze než například existenci stálé provozovny. Mimoto právní domněnka, že služby jsou poskytovány na místě, kde má osoba povinná k dani, která je příjemcem služeb, sídlo své ekonomické činnosti, umožňuje – jak příslušným orgánům členských států, tak poskytovatelům služeb – především provádění složitých pátrání s cílem určit místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti.

56 Mimoto sídlo ekonomické činnosti je uvedeno v první větě článku 44 směrnice o DPH, kdežto stálá provozovna je uvedena až ve větě následující. Této větě, která je uvozena slovem „však“, nelze rozumět jinak než v tom smyslu, že zavádí odchylku od obecného pravidla od stanoveného v předchozí větě.

Pojem „stálá provozovna“

57 Je třeba připomenout, jak plyne z bodu 39 tohoto rozsudku, že v rámci článku 44 směrnice o DPH již místo poskytnutí služby není určeno v závislosti na osobě povinné k dani, která službu poskytuje, ale na osobě povinné k dani, která je příjemcem služeb. Je tedy namístě vymezit pojem „stálá provozovna“ v závislosti na osobě povinné k dani, která je příjemcem služeb.

58 Z judikatury Soudního dvora v této oblasti (viz zejména rozsudek Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, bod 54 a citovaná judikatura), kterou je přímo inspirováno znění článku 11 prováděcího nařízení, lze vyvodit, že se stálá provozovna musí vyznačovat dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jsou jí poskytovány, pro svou vlastní potřebu.

59 Aby za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, byla považována za společnost se stálou provozovnou v Polsku ve smyslu článku 44 směrnice o DPH, musí mít kyperská společnost v Polsku přinejmenším strukturu vyznačující se dostatečnou úrovní stálosti, která je způsobilá jí z hlediska lidských a technických zdrojů umožnit, aby v Polsku přijímala služby, které poskytuje polská společnost, a využívala těchto služeb pro svou ekonomickou činnost, tedy řízení dotčeného elektronického dražebního systému, jakož i vydávání a prodej „připojení“.

60 Skutečnost, že taková ekonomická činnost, jako je činnost vykonávaná kyperskou společností ve věci v původním řízení, která spočívá v řízení elektronického dražebního systému, jež zahrnuje jednak poskytování dražební internetové stránky polské společnosti, jednak vydávání a prodej „připojení“ zákazníkům v Polsku, může být vykonávána bez potřeby skutečné struktury k zajištění lidských a hmotných zdrojů na polském území, není určující. Navzdory své zvláštní povaze taková ekonomická činnost vyžaduje přinejmenším vhodnou strukturu z hlediska lidských a technických zdrojů, jako je vhodné počítačové vybavení, servery a software.

61 V písemném vyjádření a na jednání polská společnost tvrdila, že infrastruktura, kterou poskytuje kyperské společnosti, neumožňuje poslední uvedené společnosti přijímat a pro účely vlastní ekonomické činnosti využívat služby, které jí poskytuje uvedená polská společnost. Podle poslední uvedené společnosti jsou lidské a technické zdroje pro účely ekonomické činnosti vykonávané kyperskou společností, jako jsou počítačové servery, software, útvar výpočetní

techniky, jakož i systémy k uzavírání smluv se spotřebiteli a k výběru příjemce od těchto spotřebitelů umístěny mimo polské území. Uvedené skutkové okolnosti nebyly podle ní v rámci povodního řízení ověřeny.

62 Náleží přitom do výlučné pravomoci vnitrostátního soudu, aby ověřil takové skutečnosti pro účely posouzení, zda kyperská společnost v Polsku disponuje lidskými a technickými prostředky nezbytnými k tomu, aby mohla přijímat služby poskytované polskou společností a využívat je pro řízení a údržbu internetové dražební stránky, jakož i pro vydávání „příhozů“ a obchodování s nimi.

63 Pokud by se prokázala pravdivost skutkových tvrzení polské společnosti, musel by vnitrostátní soud určit závěr, že kyperská společnost v Polsku nemá stálou provozovnu, neboť nemá infrastrukturu nezbytnou k přijímání služeb poskytovaných polskou společností a k jejich využívání pro účely své ekonomické činnosti.

64 Okolnost, že ekonomické činnosti obou společností svázaných smlouvou o spolupráci tvoří hospodářský celek a že z jejich výsledků mají prospěch především spotřebitelé v Polsku, není relevantní pro určení, zda má kyperská společnost v Polsku stálou provozovnu. Jak správně zdraznily polská společnost a kyperská vláda, jakož i Evropská komise, je totiž třeba rozlišovat služby poskytované polskou společností kyperské společnosti od služeb poskytovaných kyperskou společností spotřebitelům v Polsku. Jde o poskytování odlišných služeb, jež podléhají různým režimům DPH.

65 S ohledem na vše výše uvedené je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že první osoba povinná k dani se sídlem ekonomické činnosti ve členském státě, která je příjemcem služeb poskytovaných druhou osobou povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě, má v uvedeném jiném členském státě „stálou provozovnu“ ve smyslu článku 44 směrnice o DPH pro účely určení místa zdanění uvedených služeb, pokud se uvedená provozovna vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a strukturou způsobilou jí z hlediska lidských a technických zdrojů umožnit, aby přijímala a využívala služby pro účely své ekonomické činnosti, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.

K nákladům řízení

66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

První osoba povinná k dani se sídlem ekonomické činnosti ve členském státě, která je příjemcem služeb poskytovaných druhou osobou povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě, má v uvedeném jiném členském státě „stálou provozovnu“ ve smyslu článku 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, pro účely určení místa zdanění uvedených služeb, pokud se uvedená provozovna vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a strukturou způsobilou jí z hlediska lidských a technických zdrojů umožnit, aby přijímala a využívala služby pro účely své ekonomické činnosti, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.