Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 15. května 2014[1]

Věc C-605/12

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)]

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Článek 44 směrnice 2006/112/ES, ve znění směrnice 2008/8/ES — Pojem ‚stálá provozovna' příjemce služby"

1. Předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce k právním předpisům o dani z přidané hodnoty je znovu otázka, na kterém místě je služba poskytnuta. Není to však překvapivé, neboť spor o místo poskytnutí služby je vždy sporem o to, který členský stát má daňovou pravomoc.

2. V projednávané věci je daňová pravomoc sporná u vskutku komplikovaného obchodního modelu v oblasti internetového prodeje. Tento obchodní model je provozován v Polsku společně polskou a kyperskou společností. V původním řízení je přitom sporné, zda má *kyperská* společnost v Polsku ve smyslu práva daně z přidané hodnoty stálou provozovnu. Na tom totiž závisí, zda určité služby *polské* společnosti podléhají dani z přidané hodnoty (dále též jen „DPH") v Polsku nebo na Kypru.

3. Soudní dvůr se sice již v některých případech vyjádřil k tomu, kdy má osoba povinná k dani stálou provozovnu v jiném členském státě než ve státě, kde má sídlo[2]. Internetový obchod však dosud předmětem judikatury nebyl. Kromě toho je v projednávaném právním sporu poprvé po změně ustanovení o místě poskytnutí služby podle směrnice 2008/8/ES[3] třeba vyjasnit otázku, za jakých okolností je služba poskytována *stálé provozovně*, a nikoliv *stálou provozovnou* osoby povinné k dani.

I – **Právní rámec**

4. Výběr daně z přidané hodnoty v Unii je upraven směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[4] (dále jen „směrnice o DPH"). Článek 43 a násl. obsahuje ustanovení o místu poskytnutí služby. Podle nich se určí, ve kterém členském státě služba podléhá dani z přidané hodnoty.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — K místu poskytnutí služby viz rozsudky Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206) a Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. L 44, s. 11).

4 — Úř. věst. L 347, s. 1.

5. Tato ustanovení byla s účinností od roku 2009 zcela změněna směrnicí 2008/8/ES. Tato směrnice v první větě bodu 3 odůvodnění uvádí následující:

„Veškeré poskytnutí služeb by se v zásadě mělo zdaňovat v místě, kde dochází ke skutečné spotřebě."

6. Článek 44 směrnice o DPH proto obsahuje následující základní pravidla pro stanovení místa poskytnutí služby v případě služeb, jejichž *příjemce* je osobou povinnou k dani:

„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. […]"

7. Daň je podle článku 193 směrnice o DPH v zásadě povinna odvést „osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné […] poskytnutí služby". Od tohoto základního pravidla se však odchyluje článek 196 směrnice o DPH ve znění směrnice 2008/8/ES, pokud se místo poskytnutí služby řídí podle výše citovaného článku 44:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, […] která je příjemcem služby uvedené v článku 44, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě."

8. Do polského právního řádu byl článek 44 směrnice o DPH proveden článkem 28b Ustawa o podatku od towarów i usług ze dne 11. března 2004.

II – **Původní řízení**

9. Původní řízení se týká dluhu polské společnosti Welmory sp z.o.o. (dále jen „Welmory") na DPH za měsíc leden až duben 2010.

10. Welmory uzavřela smlouvu o spolupráci s kyperskou společností Welmory Limited. Podle této smlouvy měla kyperská společnost provozovat v polštině internetovou stránku, na které jsou organizovány aukce. Welmory měla na této stránce na vlastní účet nabízet ve dražbě výrobky a prodávat je.

11. Vydražení těchto produktů bylo však možné pouze tehdy, když zákazníci nejdříve nabyli práva k podání nabídek od kyperské společnosti. Tento obchodní model vedl ve výsledku k tomu, že prodej produktu vedl k obratu ve dvojím ohledu: jednak nabyla Welmory kupní cenu, která však byla zpravidla nižší než tržní cena výrobku, a dále vznikly kyperské společnosti příjmy z prodeje práv k podání nabídek.

12. Provoz internetové stránky kyperské společnosti zajišťovali pracovníci, kteří u ní nebyli zaměstnáni, a bylo k němu využíváno technické vybavení Welmory. V dubnu 2010 navíc kyperská společnost nabyla veškeré podíly na společnosti Welmory.

13. Na základě smlouvy o spolupráci získávala Welmory od kyperské společnosti odměnu za službu prodeje výrobků a související služby, jako např. reklamu. Welmory za tyto služby neodváděla DPH, neboť zastává názor, že příjemkyně služeb, a sice kyperská společnost, má odvádět daň ve svém sídle na Kypru.

14. Polská daňová správa však zastává názor, že služby Welmory musí být zdaňovány v Polsku. Kyperská společnost má totiž podle jejího názoru v Polsku stálou provozovnu, které byly služby poskytovány.

III – **Řízení před Soudním dvorem**

15. Naczelny Sąd Administracyjny, který se nyní věcí zabývá, předložil Soudnímu dvoru podle čl. 267 odst. 3 SFEU následující předběžnou otázku:

„Je pro účel zdanění služeb, které jsou poskytovány společností A se sídlem v Polsku společnosti B se sídlem v jiném členském státě Evropské unie, pokud společnost B při své ekonomické činnosti využívá infrastrukturu společnosti A, ‚místem, kde se nachází stálá provozovna', ve smyslu článku 44 směrnice o DPH místo, kde má společnost A sídlo?"

16. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření společnost Welmory, Kyperská republika, Polská republika, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, jakož i Komise. Jednání se kromě výše uvedených účastnil rovněž žalovaný v původním řízení, ředitel finančního úřadu v Gdaňsku.

IV – **Právní posouzení**

17. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda v takové situaci, jako nastala ve věci v původním řízení, je třeba mít za to, že služby jsou ve smyslu čl. 44 druhé věty směrnice o DPH poskytovány stálé provozovně osoby povinné k dani.

18. Situace v původním řízení se vyznačuje zejména tím, že kyperská společnost využívá pro provoz internetové stránky na základě smlouvy o spolupráci, kterou uzavřela s Welmory, lidských a materiálních zdrojů, které nepatří jí samé, nýbrž alespoň částečně společnosti Welmory. Jsou tyto lidské a materiální zdroje stálou provozovnou kyperské společnosti v Polsku, které Welmory poskytuje služby na základě smlouvy o spolupráci?

19. K odpovědi na tuto otázku se přiblížím v několika krocích. Nejprve položím základy pro výklad pojmu stálé provozovny tím, že provedu analýzu normativního systému (část A). Dále přezkoumám dosavadní judikaturu k tomuto pojmu v dřívější právní úpravě (část B), jakož i její přenositelnost na změněná pravidla o místě poskytnutí služby (část C). Poté, co se takto získaná kritéria použijí na situaci v původním řízení (část D), je třeba závěrem ještě poukázat na jiný, možná rozhodující aspekt projednávané věci z hlediska DPH (část E).

A – *K normativnímu systému stanovení místa poskytnutí služby*

20. Odpověď na otázku, zda má příjemce služeb, který je osobou povinnou k dani – v projednávané věci kyperská společnost –v tuzemsku stálou provozovnu, rozhodne především o tom, kterému členskému státu přísluší DPH za tyto služby. Místo, ve kterém se služby zdaňují, se totiž podle článku 44 směrnice o DPH řídí podle místa, kde má *příjemce* služeb povinný k dani stálou provozovnu. Pokud má tedy ve věci v původním řízení kyperská společnost stálou provozovnu v Polsku, přísluší DPH Polské republice, a v opačném případě Kyperské republice, kde má kyperská společnost sídlo.

21. Tato otázka má rozhodující význam i pro povinnosti takového poskytovatele služeb, jako je Welmory. Poskytovatel služeb totiž bude platit daň z přidané hodnoty v závislosti na tom, zda je jeho smluvní partner, který je osobou povinnou k dani, usazen v tuzemsku na základě stálé provozovny, či nikoliv. Pokud tedy v projednávané věci kyperská společnost nemá stálou provozovnu v Polsku, musí kyperská společnost sama zdanit služby podle článku 196 a článku 44 směrnice o DPH na Kypru. Pokud však má kyperská společnost stálou provozovnu v Polsku, musí podle článku 193 směrnice o DPH Welmory zaplatit DPH, a sice v Polsku.

22. Tento systém právní úpravy je založen na dvou myšlenkách: rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy a zabránění nepřiměřené administrativní zátěži pro osoby povinné k dani. Oba aspekty vyžadují ve zvláštní míře právní jistotu prostřednictvím předvídatelných objektivních kritérií pro určení stálé provozovny ve smyslu čl. 44 druhé věty směrnice o DPH.

1. Rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy

23. Prostřednictvím určení místa poskytnutí služby se určuje rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy. Podle bodu 3 odůvodnění směrnice 2008/8 se poskytnutí služeb má v zásadě zdaňovat DPH v místě, kde dochází ke spotřebě. K tomu dochází zpravidla v místě příjemce. Článek 44 směrnice o DPH přiznává tedy daňovou pravomoc členskému státu příjemce služby.

24. Pravidlo článku 44 směrnice o DPH, které zde má být přezkoumáno, se sice týká pouze příjemců služby, kteří jsou *osobami povinnými k dani* a mají v zásadě nárok na odpočet daně. Proto je zdanění takové služby v členském státě zpravidla pouze předběžné, protože příjemce služby povinný k dani může vůči tomuto členskému státu podle článku 167 a násl. směrnice o DPH zpravidla požadovat vrácení DPH prostřednictvím svého nároku na odpočet. I kdyby tedy v projednávané věci měly být služby Welmory zdaněny v Polsku, mohla by kyperská společnost jako příjemce těchto služeb dosáhnout vrácení příslušné DPH ze strany Polské republiky.

25. To však neplatí ve všech případech. Pokud totiž příjemce služby vykonává činnost, která neopravňuje k odpočtu daně, nebo pokud konkrétní služba podléhá zákazu odpočtu, zůstane na základě služby splatná DPH trvale v členském státě, ve kterém se nachází místo poskytnutí služby podle článku 44 směrnice o DPH.

26. Jak Welmory a Kyperská republika právem zdůraznily při jednání, musí s ohledem na toto přiznání daňové pravomoci být zamezeno také dvojímu zdanění. Toto nebezpečí vzniká, když dva členské státy zastávají názor, že ke spotřebě služby dochází na jejich území. Smyslem jednotného stanovení místa poskytnutí služby v rámci Unie je právě jednoznačně stanovit daňovou pravomoc, a tedy zamezit dvojímu zdanění či nezdanění[5]. Již generální advokát Jacobs k tomuto zdůraznil, že výklad ustanovení o místě poskytnutí služby musí v každém případě poskytnout právní jistotu, aby bylo zabráněno sporům členských států o pravomoc[6]. Také pro určení stálé provozovny ve smyslu článku 44 směrnice o DPH jsou v první řadě potřebná funkční kritéria[7].

2. Zabránění nepřiměřené administrativní zátěži osob povinných k dani

27. V normativním systému určení místa poskytnutí služby má být dále flexibilním určením osoby, která je povinna odvést daň, zabráněno nepřiměřené administrativní zátěži osob povinných k dani. Podle článků 193 a 196 může být v případech upravených článkem 44 směrnice o DPH povinen odvést daň jak poskytovatel služeb, tak i příjemce služeb povinný k dani.

5 — Viz mé stanovisko ve věci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, bod 30 a citovaná judikatura k článku 9 šesté směrnice); viz zvláště k historii vzniku článku 44 směrnice o DPH pozměněný návrh Komise ze dne 20. července 2005 na přijetí směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o místo poskytnutí služby, COM(2005) 334 final, s. 5 a násl.

6 — Viz stanovisko Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, bod 29 a násl.) k článku 9 šesté směrnice.

7 — V tomto smyslu viz rozsudky Hamann (51/88, EU:C:1989:132, bod 18) a Komise v. Francie (C-429/97, EU:C:2001:54, bod 49).

28. Důvodem k tomu je, že poskytovatel služby má splnit daňové povinnosti pouze tam, kde je též usazen. Proto se v případech, ve kterých je příjemce služby usazen pouze v jiném členském státě, a tedy tam povinen odvést daň, daňový dluh obrací a odvést daň je povinen příjemce služby. Tím je zabráněno tomu, aby se poskytovatel služeb musel v mnohých jiných členských státech registrovat jako plátce DPH a podávat přiznání k dani [8].

29. Z tohoto důvodu je třeba plně souhlasit s tvrzením společnosti Welmory, že poskytovatel služeb musí mít právní jistotu ohledně existence stálé provozovny příjemce jeho služby. V závislosti na existenci takové stálé provozovny v tuzemsku totiž poskytovatel služby buď je, či není povinen daň odvést.

30. Aby bylo učiněno zadost požadavkům fungujícího společného trhu, nelze od poskytovatele služeb požadovat, aby prováděl podrobná zjištění u příjemce služeb, ani nelze připustit nejistotu v otázce, zda je osobou povinnou odvést daň, či nikoliv. Nemá-li se tedy flexibilní určení osoby jako osoby povinné odvést daň v rozporu se svým cílem samo stát administrativní zátěží pro poskytovatele služeb, je nutno rovněž z tohoto důvodu požadovat jednoznačná kritéria, na jejichž základě může poskytovatel služeb určit, zda je příjemce jeho služby v tuzemsku usazen na základě stálé provozovny.

B – *Dosavadní judikatura k pojmu stálé provozovny*

31. V judikatuře Soudního dvora byl pojem „stálá provozovna“ doposud vykládán s ohledem na čl. 9 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [9] (dále jen „šestá směrnice“). Podle tohoto ustanovení bylo dříve za místo poskytnutí služby v zásadě považováno místo, kde má *poskytovatel* služby „sídlo hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje“.

32. Podle ustálené judikatury je sídlo hospodářské činnosti přednostním kritériem. Další provozovnu je třeba zohlednit pouze tehdy, „když návaznost na sídlo nevede z daňového hlediska k účelnému řešení nebo vede ke střetu s jiným členským státem“ [10].

33. O „stálou provozovnu“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice jde tedy jen tehdy, má-li provozovna osoby povinné k dani dostatečně stálou povahu a strukturu, která umožňuje z hlediska lidských a technických zdrojů samostatné poskytování dotčených služeb [11].

34. V tomto ohledu považoval Soudní dvůr v oblasti leasingu motorových vozidel za významné, zda osoba povinná k dani má na určitém místě vlastní zaměstnance a zda tam mohou být uzavírány smlouvy nebo přijímána obchodní rozhodnutí [12].

8 — V tomto smyslu viz návrh Komise ze dne 23. prosince 2003 na přijetí směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS ohledně místa poskytnutí služby, COM(2003) 822 final, bod 4.3.

9 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160.

10 — Rozsudky Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, bod 17), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, bod 16), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, bod 15) a Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, bod 24).

11 — Rozsudky ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, bod 16) a Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, bod 26); viz rovněž rozsudek E. ON Global Commodities (dříve E.On Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53, bod 46) k článku 1 osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79), jakož i rozsudek Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, bod 54) k čl. 1 bodu 1 třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129).

12 — Viz rozsudky ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, bod 15) a Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, bod 26).

35. Nadto se někteří zúčastnění odvolávali také na rozsudek DFDS. Soudnímu dvoru lze v tomto rozsudku rozumět tak, že společnost, která je sice právně samostatná, ale je plně ovládána mateřskou společností, může být považována za stálou provozovnu mateřské společnosti [13]. Pro projednávanou věc by to mělo význam potud, že kyperská společnost byla v jednom období sporném v původním řízení jedinou společnicí Welmory.

36. V rozsudku DFDS však Soudní dvůr vyložil pouze zvláštní úpravu nynějšího čl. 307 odst. 2 směrnice o DPH, která určuje členský stát, ve kterém se má zdanit jediné poskytnutí služby podle zvláštní úpravy pro cestovní kanceláře [14]. I když se v odůvodnění odvolával také na obecnou úpravu k určení místa služby [15], nelze rozsudek DFDS zevšeobecnit, jak Soudní dvůr nedávno konstatoval v rozsudku Daimler [16]. Slouží ostatně právní jistotě osoby povinné odvést daň, pokud právně samostatná právnická osoba nemůže být zároveň stálou provozovnou jiné právnické osoby.

C – *Přenesení dosavadní judikatury na pozměněná pravidla o místě poskytnutí služby*

37. Předkládající soud právem poukázal na to, že se uvedené zásady judikatury k čl. 9 odst. 1 šesté směrnice vztahují pouze k otázce, kdy má *poskytovatel* služeb stálou provozovnu. V projednávané věci však jde podle čl. 44 druhé věty směrnice o DPH o určení stálé provozovny *příjemce* služby. Vyvstává tedy otázka, zda je také v rámci výkladu tohoto ustanovení možno použít judikaturu k čl. 9 odst. 1 šesté směrnice.

38. Unijní zákonodárce na to podal jasnou odpověď. Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty [17] (dále jen „prováděcí nařízení o DPH“) definuje pojem stálé provozovny ve smyslu čl. 44 druhé věty směrnice o DPH s použitím judikatury Soudního dvora k čl. 9 odst. 1 šesté směrnice. Podle čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení o DPH je to každá provozovna, „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.“

39. I když se toto ustanovení podle čl. 65 odst. 2 prováděcího nařízení o DPH v rozhodné době ještě nepoužije, považuji tuto definici za relevantní i v projednávané věci.

40. V tomto ohledu sice nemá velký význam, že čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení o DPH vychází z příslušného pokynu výboru pro DPH podle článku 398 směrnice o DPH, o kterém bylo rozhodnuto již před rozhodnou dobou [18]. Zda byl tento pokyn již před uvedenou dobou také zveřejněn, je totiž nejasné [19].

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

14 — Rozsudek DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, výrok).

15 — Rozsudek DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77 bod 17).

16 — Viz rozsudek Daimler (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, body 47 až 49).

17 — Úř. věst. L 77, s. 1.

18 — Pokyny z 88. zasedání výboru pro DPH ve dnech 13.–14. července 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, s. 2, k dispozici na internetové stránce Komise (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

19 — K významu uveřejněných pokynů výboru pro DPH k výkladu směrnice o DPH viz mé stanovisko RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, body 47 až 50).

41. Definice čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení o DPH však odpovídá zásadám, které je třeba zohlednit při výkladu článku 44 směrnice o DPH [20]. Jednak totiž bere v úvahu spotřebu služby, jelikož provozovna musí být schopna službu pro vlastní potřebu přijímat a užívat. Na druhou stranu zaručuje jak okolnost, že definice čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení o DPH vyžaduje rozpoznatelnou strukturu personální a technické povahy, tak i použití této definice na známou judikaturu Soudního dvora k pojmu stálé provozovny tu zvláštní míru právní jistoty, která je vyžadována k ochraně osob povinných k dani, jakož i k zamezení dvojímu zdanění a nezdanění.

42. Navíc se definice čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení o DPH také nyní změněnému místu zdanění služby přizpůsobuje natolik, že již nezávisí na tom, zda je sporná provozovna schopna *poskytovat* vlastní službu, nýbrž na tom, zda pro vlastní potřebu služeb *využívá*.

43. Zda je nadto pro stálou provozovnu ve smyslu čl. 44 druhé věty směrnice o DPH nutno požadovat, aby nejen využívala služeb, ale rovněž poskytovala zdanitelná plnění, jak to v rámci jednání uvedli ředitel finančního úřadu v Gdaňsku i Komise, není nutno v této věci rozhodnout. Pokud by měla kyperská společnost v Polsku stálou provozovnu, poskytovala by tato provozovna také služby ve formě provozu internetové stránky s aukcemi, k čemuž je podle smlouvy o spolupráci vůči Welmory zavázána. Ze skutkového hlediska je ostatně možno pochybovat o tom, zda zpravidla každá struktura, které její personální a technické vybavení umožňuje využívat pro vlastní potřebu služeb, nemá alespoň *možnost* sama poskytovat plnění. Z právního hlediska nadto vyvstala otázka, zda je oběma zúčastněnými stranami zastávaný názor slučitelný s čl. 43 bodem 2 směrnice o DPH, podle kterého se čl. 44 druhá věta v určitých případech uplatní i tehdy, když příjemce služby není osobou povinnou k dani.

44. Konečně je z důvodů právní jistoty třeba uplatnit při použití článku 44 směrnice o DPH rovněž Soudním dvorem zastávanou přednost sídla ekonomické činnosti [21]. Slouží totiž potřebě právní jistoty, pokud je místem poskytnutí služby v pochybnostech sídlo příjemce služby, které je zpravidla snadněji zjistitelným objektivním kritériem než udržování stálé provozovny. Tato přednost odpovídá také ve znění článku 44 směrnice o DPH vyjádřenému vztahu mezi základním pravidlem první věty, které vyjadřuje kritérium hospodářské činnosti, a výjimkou v druhé větě, která se týká stálé provozovny.

D – *Použití na situaci v původním řízení*

45. V takovém případě jako v původním řízení je tedy třeba vycházet z existence stálé provozovny kyperské společnosti v Polsku pouze tehdy, když tam tato společnost má provozovnu, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a strukturou, která jí z hlediska lidských a technických zdrojů umožňuje přijímat a využívat služby, které jí jsou poskytovány pro její vlastní potřebu. V pochybnostech nelze hovořit o stálé provozovně, takže je třeba podle čl. 44 první věty směrnice o DPH za místo poskytnutí služby považovat sídlo kyperské společnosti.

46. Je nepochybné, že toto určení musí nakonec provést předkládající soud na základě skutečností, které jsou plně přístupné pouze jemu samému. To platí zejména vzhledem k okolnosti, že se strany řízení před Soudním dvorem nemohly shodnout na všech skutkových okolnostech původního řízení.

47. K tomuto určení musí však předkládající soud s ohledem na zvláštní okolnosti původního řízení zohlednit následující kritéria.

48. Zaprvé není pro předpoklad stálé provozovny v určitém státě nutné, aby tam měla osoba povinná k dani zaměstnance, kteří jsou zaměstnáni jí samou, a věcné prostředky, které jsou v jejím vlastnictví.

20 — Viz výše, body 20 a násl.

21 — Viz výše bod 32.

49. Generální advokát Poiares Maduro již vysvětlil, že by vedlo k nepřijatelným výsledkům, kdyby o existenci stálé provozovny bylo možné hovořit jen tehdy, když užívané zaměstnance osoba povinná k dani sama zaměstnává [22]. Ke zneužití by sváděla i okolnost, že by osoba povinná k dani mohla převést zdanění služeb z jednoho členského státu do druhého jen tím, že pokryje svou potřebu zaměstnanců jen prostřednictvím různých poskytovatelů služeb. Potud nesmí být zevšeobecňován poukaz Soudního dvora na nedostatek vlastních zaměstnanců při určování existence stálé provozovny v odvětví leasingu motorových vozidel [23].

50. Jelikož pro materiální zdroje platí výše uvedené přiměřeně, není v projednávané věci vyloučeno, že kyperská společnost má v Polsku stálou provozovnu, jen z toho důvodu, že užívá technické zdroje Welmory a zaměstnance, které sama nezaměstnává.

51. To však neznamená, že by Welmory fungovala zároveň jako poskytovatel služeb a – ve formě stálé provozovny kyperské společnosti – také jako příjemce služby, jak se zejména sama Welmory obává. I když stálá provozovna nezbytně nevyžaduje vlastní zaměstnance a technické vybavení, musí osoba povinná k dani – na základě požadavku dostatečného stupně stálosti provozovny – ve srovnatelné míře disponovat lidskými a materiálními zdroji. Proto jsou s ohledem na lidské a materiální zdroje nezbytné zejména služební nebo nájemní smlouvy, které osobě povinné k dani tyto zdroje dávají k dispozici jako vlastní, a které tedy nemohou být v krátké době znovu rozvázány.

52. Jinými slovy je třeba zdůraznit, že osoba povinná k dani sice *jako taková* nemůže být stálou provozovnou jiné osoby povinné k dani. Tím však není vyloučeno, že osoba povinná k dani má úzký a stálý přístup k lidským a technickým zdrojům jiné osoby povinné k dani, která zároveň může být pro takto založenou stálou provozovnu v jiném ohledu také poskytovatelem služeb.

53. Pokud však existuje téměř shoda mezi lidskými a technickými zdroji poskytovatele služeb a provozovny příjemce služby, může vyvstat otázka, zda se vůbec jedná o službu *jiné* osobě povinné k dani.

54. Zadruhé Spojené království Velké Británie a Severního Irska správně poukázalo na to, že je rovněž rozhodující, *kde* kyperská společnost vyvíjí činnost a využívá služby Welmory. Provozovna totiž musí být schopna, pokud má být „stálou“ ve smyslu čl. 44 druhé věty směrnice o DPH, užívat služby pro vlastní potřebu.

55. Za tímto účelem bude předkládající soud muset přezkoumat, jakou samostatnou činnost kyperská společnost v daném případě s lidskými a technickými zdroji, které má v Polsku k dispozici, vykonává a zda jsou služby Welmory na základě smlouvy o spolupráci využívány právě pro tuto činnost.

56. Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět, že stálou provozovnou ve smyslu čl. 44 druhé věty směrnice o DPH je provozovna, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti, jakož i strukturou, která jí z hlediska lidských a technických zdrojů umožňuje přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro vlastní potřebu této provozovny. Vlastní lidské a technické zdroje k tomu nejsou nezbytné, pokud provozovna disponuje zdroji jiné osoby srovnatelným způsobem, jako by byly její vlastní.

22 — Stanovisko RAL (Channel Islands) a další (C-452/03, EU:C:2005:65, bod 52).

23 — Viz výše, bod 34.

E – *K prodeji práv k podání nabídky a k základu daně z prodeje výrobků*

57. Některé zúčastněné strany uvedly, že skutečný problém původního řízení nespočívá v otázce, zda byly služby Welmory poskytovány stálé provozovně kyperské společnosti v tuzemsku, nýbrž zda prodej práv k podání nabídky kyperskou společností osobám, které podávaly nabídky na zboží nabízené Welmory, má být zdaněn na Kypru nebo v Polsku. Z hospodářského pohledu totiž vydělávala na prodeji zboží v Polsku jak Welmory, tak i kyperská společnost.

58. Prozatím ponechám stranou otázku, zda se místo prodeje práv k podání nabídek kyperskou společností určí podle článku 44 směrnice o DPH, nebo zda se uplatní ustanovení o místě dodání zboží podle článku 31 a násl. směrnice o DPH. Zřejmě totiž není vyloučeno, že nabytí práva podat nabídku na koupi věci je třeba považovat podle definice dodání zboží podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH za část „převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“. Tak by tomu každopádně mohlo být u těch práv k podání nabídek, která nabyla osoba, jejíž nabídka byla nakonec v dražbě přijata. Tato otázka se však týká zdanění kyperské společnosti, které není předmětem původního řízení.

59. V souvislosti se zdaněním Welmory sporným v původním řízení však vyvstává ještě další otázka.

60. Polská republika správně poukázala na to, že základ daně u výrobků, které Welmory v rámci dražby prodala, nebyl možná v původním řízení správně určen. Tento základ daně by se totiž mohl podle článku 73 směrnice o DPH skládat ze dvou částí: plateb kupujících, jakož i částek, které kyperská společnost platí společnosti Welmory za to, že posledně uvedená na internetové stránce prodává výrobky.

61. Následkem toho by bylo, že v projednávané věci by nebyly – alespoň částečně – zdaňovány vůbec žádné služby Welmory poskytnuté kyperské společnosti, nýbrž jen dodání zboží zákazníkům Welmory, avšak se zvýšeným základem daně. Pro tyto dodávky by se místo poskytnutí neřídilo článkem 44, nýbrž článkem 31 a násl. směrnice o DPH.

62. Podle článku 73 směrnice o DPH patří totiž do základu DPH „vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel […] získal nebo má získat od pořizovatele […] nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby“. Jelikož tedy k základu daně může patřit také platba osoby, která není příjemcem plnění[24], mohly by platby, které Welmory obdržela v rámci smlouvy o spolupráci od kyperské společnosti za služby prodeje výrobků, být protiplněním třetí osoby za samotný prodej.

63. Tak by tomu bylo podle ustálené judikatury tehdy, kdyby existovala bezprostřední souvislost mezi dodáním zboží společností Welmory jejím zákazníkům a platbami obdrženými od kyperské společnosti[25]. Bylo by tomu tak vždy, kdy by výše úplaty byla závislá na počtu prodejů výrobků nebo na výši obratu.

64. Pokud by bylo možno shledat bezprostřední souvislost mezi prodejem výrobků a částkami placenými kyperskou společností společnosti Welmory na základě smlouvy o spolupráci, bylo by tyto částky třeba považovat nikoliv za protiplnění za služby Welmory kyperské společnosti, nýbrž za protiplnění za dodání zboží kupujícím výrobků nabízených v rámci dražeb. Zda tomu tak je, musí případně určit předkládající soud v rámci původního řízení.

24 — Viz rozsudek Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 34).

25 — Viz rozsudky Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, body 11 a 12), First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, bod 30) a Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, bod 33).

V – **Závěry**

65. Navrhuji však odpovědět na předběžnou otázku Naczelny Sąd Administracyjny následovně:

„Stálou provozovnou ve smyslu čl. 44 druhé věty směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2008/8/ES, je provozovna, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti, jakož i strukturou, která jí z hlediska lidských a technických zdrojů umožňuje přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro vlastní potřebu této provozovny. Vlastní lidské a technické zdroje k tomu nejsou nezbytné, pokud provozovna disponuje zdroji jiné osoby srovnatelným způsobem, jako by byly její vlastní.“