

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

7. travnja 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 44. – Mjesto pružanja usluga – Provedbena uredba (EU) br. 282/2011 – Članak 11. stavak 1. – Pružanje usluga – Mjesto oporezivanja – Pojam ‚stalni poslovni nastan‘ – Društvo iz jedne države članice povezano s društvom koje se nalazi u drugoj državi članici – Primjerena struktura osoblja i tehničkih sredstava – Sposobnost stalnog poslovnog nastana da prima i koristi se uslugama za vlastite potrebe – Marketinške i regulatorne usluge te usluge oglašavanja i zastupanja koje povezano društvo pruža društvu primatelju”

U predmetu C-333/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 30. prosinca 2019., koju je Sud zaprimio 22. srpnja 2020., u postupku

Berlin Chemie A. Menarini SRL

protiv

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

uz sudjelovanje:

Berlin Chemie AG,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, I. Jarukaitis (izvjestitelj), M. Ilešić, D. Gratsias i Z. Csehi, suci,

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za društvo Berlin Chemie A. Menarini SRL, u početku M. Galgoşiu-Sîraru, M.-R. Farcău, B. Mîrculeţ i E. Bondalici, a zatim M. Galgoşiu-Sîraru, M.-R. Farcău i E. Bondalici, avocaţi,
- za rumunjsku vladu, E. Gane, R. I. Haţieganu i A. Rotăreanu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i E. A. Stamate, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i članka 11. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Berlin Chemie A. Menarini SRL (u daljnjem tekstu: rumunjsko društvo) i Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (Porezna uprava za porezne obveznike srednje veličine u Bukureštu – Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu, Rumunjska, u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi sa zahtjevom za poništenje poreznog rješenja kojim je naloženo plaćanje dodatnog poreza na dodanu vrijednost (PDV) i odluke o dodatnim poreznim obvezama, kao i sa zahtjevom za povrat dodatnog PDV-a i dodatnih poreznih obveza.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Glava V. Direktive o PDV-u, koja se odnosi na mjesto oporezivih transakcija, sadržava poglavlje 3., naslovljeno „Mjesto pružanja usluga”. Članak 44. te direktive, koji se nalazi u njezinu odjeljku 2., naslovljenom „Opća pravila”, određuje:

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

4 Članak 11. stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, koji se nalazi u odjeljku 1. naslovljenom „Koncepti”, njezina poglavlja V., naslovljenog „Mjesto oporezivih transakcija”, predviđa:

„Za primjenu članka 44. Direktive 2006/112/EZ ‚stalni poslovni nastan’ znači svaki poslovni nastan, osim poslovnog nastana poduzeća navedenog u članku 10. ove Uredbe, koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za vlastite potrebe.”

Rumunjsko pravo

5 ?lanak 125.a stavak 2. to?ka (b) Legea br. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku), koji je bio na snazi do 31. prosinca 2015., i ?lanak 266. stavak 2. to?ka (b) Legea br. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku), koji je na snazi od 1. sije?nja 2016., identi?nog su sadržaja i odre?uju:

„Za potrebe ove glave:

[...]

(b) smatra se da porezni obveznik, ?ije sjedište poslovanja je izvan Rumunjske, ima sjedište u Rumunjskoj ako ima stalni poslovni nastan u Rumunjskoj ili ako u Rumunjskoj raspolaže dostatnim tehni?kim sredstvima i osobljem za redovito obavljanje oporezivih isporuka robe ili pružanja usluga.”

6 U skladu s ?lankom 133. stavkom 2. Zakona br. 571/2003 i ?lankom 278. stavkom 2. Zakona br. 227/2015, koji su identi?nog sadržaja:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje primatelj usluga ima sjedište svog poslovanja. Ako su usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smještenog na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište poslovanja tog subjekta, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje se nalazi taj stalni poslovni nastan primatelja usluga. U nedostatku takvog mjesta ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje porezni obveznik koji je primatelj tih usluga ima stalnu adresu ili uobi?ajeno boravište.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

7 Berlin Chemie AG (u daljnjem tekstu: njema?ko društvo) je društvo sa sjedištem u Njema?koj i dio grupacije Menarini, koja u Rumunjskoj od 1996. redovito stavlja na tržište farmaceutske proizvode radi teku?e opskrbe rumunjskih veleprodajnih distributera lijekova i koja je u tu svrhu sklopila ugovor o skladištenju s društvom osnovanim u toj državi ?lanici. Ono tako?er ima poreznog zastupnika u Rumunjskoj i ondje je identificirano u svrhu pla?anja PDV-a.

8 Rumunjsko društvo, ?ije je sjedište u Bukureštu, osnovano je tijekom 2011. Njegova glavna djelatnost je savjetovanje u pogledu upravljanja u području odnosa s javnoš?u i komunikacija, a može obavljati i sekundarne djelatnosti veleprodaje farmaceutskih proizvoda, savjetovanja u pogledu upravljanja, agencije za oglašavanje, istraživanja tržišta i provo?enja anketa. Njegov je jedini ?lan društvo Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, ?ije je sjedište u Njema?koj i koje preuzima cjelokupnu dobit i snosi sve gubitke rumunjskog društva. Društvo Berlin Chemie/Menarini Pharma u 95-postotnom je vlasništvu njema?kog društva. Potonje je društvo jedini klijent rumunjskog društva.

9 Njema?ko i rumunjsko društvo sklopili su 1. lipnja 2011. ugovor o marketinškim i regulatornim uslugama te uslugama oglašavanja i zastupanja, na koji se primjenjuje njema?ko pravo, a kojim se rumunjsko društvo obavezalo aktivno promicati proizvode njema?kog društva u Rumunjskoj, osobito putem marketinških aktivnosti, u skladu sa strategijama i prora?unima koje je utvrdilo i razvilo njema?ko društvo.

10 Posebno se obvezalo uspostaviti i održavati kvalificiranu pravnu službu za rješavanje pitanja koja se odnose na oglašavanje, informacije i promociju u ime i za račun njema?kog društva. Rumunjsko se društvo tako?er obvezalo da ?e poduzeti sve potrebne regulatorne radnje kako bi osiguralo da njema?ko društvo bude ovlašteno distribuirati svoje proizvode u Rumunjskoj, pružati pomo? u klini?kim ispitivanjima i drugim aktivnostima istraživanja i razvoja, te da ?e osigurati

odgovaraju?u isporuku medicinske literature i promotivnih materijala koje je odobrilo njema?ko društvo. Rumunjsko društvo nadalje preuzima narudžbe farmaceutskih proizvoda od veleprodajnih distributera u Rumunjskoj i proslje?uje ih njema?kom društvu. Tako?er obra?uje ra?une i proslje?uje ih klijentima njema?kog društva.

11 Njema?ko društvo obvezalo se za usluge koje mu pruži rumunjsko društvo pla?ati mjese?nu naknadu izra?unanu na temelju zbroja svih troškova koje je to društvo stvarno snosilo, uve?ane za 7,5 % za svaku kalendarsku godinu. Rumunjsko je društvo obra?unalo predmetne usluge njema?kom društvu bez PDV-a, smatraju?i da je mjesto pružanja tih usluga bilo u Njema?koj. Od 14. ožujka 2013. pla?anje tih usluga provodi se sklapanjem protokola o prijeboju ra?una za usluge koji je rumunjsko društvo dalo njema?kom društvu sa zajmom s kamatama koje je njema?ko društvo dalo rumunjskom društvu, pri ?emu su ra?uni i zajam bili iste vrijednosti.

12 Nakon što je provela porezni nadzor u vezi s razdobljem od 1. velja?e 2014. do 31. prosinca 2016., porezna uprava ocijenila je da je rumunjsko društvo pružilo usluge njema?kom društvu u Rumunjskoj, gdje je potomje društvo imalo stalni poslovni nastan. Smatrala je da se stalni poslovni nastan sastoji od osoblja i tehni?kih sredstava koji su dostatni za redovito obavljanje oporezivih isporuka robe ili pružanja usluga. Ta je ocjena dana ponajprije zbog osoblja i tehni?kih sredstava rumunjskog društva, kojima je njema?ko društvo pak imalo neprekinuti pristup. Konkretno, njema?ko društvo imalo je pristup tehni?kim sredstvima rumunjskog društva, poput ra?unala, operativnih sustava i motornih vozila.

13 Porezna uprava izdala je 29. studenoga 2017. porezno rješenje kojim je rumunjskom društvu naloženo pla?anje iznosa od 41 687 575 rumunjskih leua (RON) (oko 8 984 391 eura) na ime dodatnog PDV-a na predmetne usluge, iznosa od 5 855 738 RON (oko 1 262 012 eura) na ime kamata i iznosa od 3 289 071 RON (oko 708 851 eura) na ime zateznih kamata.

14 Tužbom podnesenom Curtei de Apel Bucure?ti (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), odnosno sudu koji je uputio zahtjev, rumunjsko društvo zahtijeva poništenje tog poreznog rješenja osporavaju?i to da njema?ko društvo ima stalni poslovni nastan u Rumunjskoj.

15 Sud koji je uputio zahtjev isti?e da, kako bi mogao odlu?iti o zahtjevu koji mu je podnesen, mora utvrditi mjesto oporezivanja marketinških i regulatornih usluga te usluga oglašavanja i zastupanja koje je rumunjsko društvo pružilo njema?kom društvu, tako što ?e provjeriti ima li potomje društvo stalni poslovni nastan u Rumunjskoj. Odluka u glavnom postupku stoga ovisi o tuma?enju ?lanka 44. druge re?enice Direktive o PDV-u i ?lanka 11. Provedbene uredbe br. 282/2011.

16 On navodi da nacionalne odredbe primjenjive na predmet koji se pred njim vodi uvjetuju postojanje stalnog poslovnog nastana u Rumunjskoj time da porezni obveznik u toj državi ?lanici raspolaže s dovoljno osoblja i tehni?kih sredstava za redovito obavljanje oporezivih isporuka robe ili pružanja usluga. Tekst tih nacionalnih odredbi razlikuje se od teksta ?lanka 11. stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011.

17 Sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu tumačenja članka 44. druge rečenice Direktive o PDV-u i članka 11. stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011. Smatra da mu presude Suda koje se odnose na tumačenje tih odredbi ne omogućuju da riješi te dvojbe, s obzirom na to da su se predmeti u kojima su te presude donesene odnosili na pravne i činjenične situacije različite od onih u predmetu koji se pred njim vodi. Usto, čini se da se u ranijoj sudskoj praksi Suda ne razmatra pitanje relevantnosti pružanja marketinških usluga za utvrđivanje postojanja stalnog poslovnog nastana, kada takve usluge podrazumijevaju obavljanje složenih djelatnosti, koje su vrlo usko povezane s gospodarskom djelatnošću poreznog obveznika koji je primatelj tih usluga i koje mogu imati izravan utjecaj na rezultate te djelatnosti.

18 Taj se sud pita, kao prvo, je li potrebno, kako bi se smatralo da društvo koje obavlja isporuke robe na području države članice koja nije ona u kojoj se nalazi sjedište njegova poslovanja ima stalni poslovni nastan u prvoj državi članici, da mu pripadaju osoblje i tehnika sredstva kojima se koristi na području te države članice ili je dovoljno to da ono ima neposredan i stalan pristup tim sredstvima preko povezanog društva kojim upravlja jer ima većinski udio u njemu i čiji je jedini klijent.

19 Sud koji je uputio zahtjev smatra osobito bitnom činjenicu da je rumunjsko društvo osnovano upravo s ciljem ekskluzivnog pružanja usluga njemačkom društvu koje su mu potrebne za obavljanje njegove gospodarske djelatnosti u Rumunjskoj. Nadalje, isporuke farmaceutskih proizvoda, koje je u toj državi članici izvršilo njemačko društvo, nisu povremene i sporadične, nego dugotrajne i stabilne. Njemačko društvo ondje ima stalne klijente, i stalnu zalihu farmaceutskih proizvoda u skladištu koje iznajmljuje od 1996., a njegove tamošnje prodaje su trajne i znatne. K tomu, ono ima, na temelju ugovora sklopljenog između dvaju društava, pravo pregledati poslovne knjige i prostorije rumunjskog društva.

20 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li članak 44. drugu rečenicu Direktive o PDV-u i članak 11. stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 tumačiti na način da je - kako bi se smatralo da društvo koje obavlja isporuke robe na području države članice koja nije država članica u kojoj se nalazi sjedište njegova poslovanja ima stalni poslovni nastan u državi članici u kojoj obavlja isporuku robe - potrebno to da takav stalni poslovni nastan izravno sudjeluje u odlukama koje se odnose na isporuku robe ili je dovoljno to da to društvo u toj državi članici raspolaže osobljem i tehničkim sredstvima koji su tom društvu ustupljeni na temelju ugovora o marketinškim i regulatornim djelatnostima, djelatnostima oglašavanja i zastupanja koje mogu izravno utjecati na rezultate gospodarske djelatnosti tog društva.

21 U tom pogledu rumunjsko društvo pred sudom koji je uputio zahtjev ističe da odluku o isporuci lijekova donose isključivo predstavnici njemačkog društva i da ono tom društvu pruža samo administrativne usluge i usluge podrške koje nisu relevantne za primjenu navedenih odredbi. U tom pogledu upućuje na presude od 4. srpnja 1985., Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); od 17. srpnja 1997., ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); od 28. lipnja 2007., Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397) i od 16. listopada 2014., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

22 Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da je situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku različita od onih u predmetima u kojima su donesene gore navedene presude, s obzirom na to da njemačko društvo u Rumunjskoj ima pristup mnoštvu tehničkih sredstava i brojnom osoblju, što mu je potrebno za obavljanje njegove gospodarske djelatnosti u toj državi članici i što utječe na njegove gospodarske rezultate.

23 Usto, on primjećuje da su marketinške usluge koje pruža rumunjsko društvo, čini se, neraskidivo povezane s tom gospodarskom djelatnošću, s obzirom na to da je teško izdvojiti doprinos marketinga u postupku prodaje farmaceutskih proizvoda. Osim toga, te se usluge, prema

njegovu mišljenju, ne mogu miješati s uslugama oglašavanja i smatrati pukim administrativnim djelatnostima i djelatnostima podrške. One su usko povezane s dobivanjem narudžbi za te proizvode, a zaposlenici rumunjskog društva uključeni su u preuzimanje narudžbi rumunjskih kupaca i njihovo prosljeđivanje njemačkom društvu.

24 Sud koji je uputio zahtjev stoga se pita moraju li gospodarske djelatnosti koje se obavljaju u stalnom poslovnom nastanu nužno biti istovjetne onima u sjedištu poslovanja ili je dovoljno to da su gospodarske djelatnosti koje obavlja stalni poslovni nastan usko povezane s ostvarenjem cilja gospodarske djelatnosti ili da imaju utjecaj na njega.

25 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev pita se, u okviru tumačenja članka 44. druge rečenice Direktive o PDV-u i članka 11. Provedbene uredbe br. 282/2011, isključuje li činjenica da porezni obveznik ima neposredan i stalan pristup tehničkim sredstvima i osoblju drugog poreznog obveznika kojim upravlja mogućnost da se potonji porezni obveznik smatra pružateljem usluga stalnom poslovnom nastanu tog prvog poreznog obveznika, osnovanom u tu svrhu. On dvoji o tome može li pravna osoba istodobno biti i stalni poslovni nastan druge pravne osobe i pružatelj usluga tom stalnom poslovnom nastanu.

26 U tim je okolnostima Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Da bi se moglo smatrati da društvo koje obavlja isporuke robe na području države članice koja nije država članica u kojoj se nalazi sjedište poslovanja ima stalni poslovni nastan u državi u kojoj obavlja isporuku robe u skladu s člankom 44. drugom rečenicom [Direktive o PDV-u] i člankom 11. [Provedbene uredbe br. 282/11], je li potrebno da mu pripadaju osoblje i tehnička sredstva kojima se koristi na području potonje države ili je dovoljno to da ima neposredni i stalni pristup tom osoblju i tehničkim sredstvima preko drugog povezanog društva kojim upravlja jer ima većinski udio u tom društvu?

2. Da bi se moglo smatrati da društvo koje obavlja isporuke robe na području države članice koja nije država članica u kojoj se nalazi sjedište poslovanja ima stalni poslovni nastan u državi u kojoj obavlja isporuku robe u skladu s člankom 44. drugom rečenicom [Direktive o PDV-u] i člankom 11. [Provedbene uredbe br. 282/11], je li potrebno to da navodni stalni poslovni nastan izravno sudjeluje u odlukama koje se odnose na isporuku robe ili je dovoljno da to društvo u državi u kojoj obavlja isporuku robe raspolaže osobljem i tehničkim sredstvima koji su tom društvu ustupljeni na temelju ugovora koji su sklopljeni s trećim društvima i koji se odnose na marketinške i regulatorne djelatnosti te djelatnosti oglašavanja, skladištenja i zastupanja, što su djelatnosti koje mogu izravno utjecati na obujam prodaje?

3. U okviru tumačenja članka 44. druge rečenice [Direktive o PDV-u] i članka 11. [Provedbene uredbe br. 282/11], isključuje li činjenica da porezni obveznik ima neposredni i stalni pristup osoblju i tehničkim sredstvima drugog povezanog poreznog obveznika kojim upravlja mogućnost da se potonje povezano društvo smatra pružateljem usluga stalnom poslovnom nastanu osnovanom u tu svrhu?”

O prethodnim pitanjima

27 Svojim trima pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 44. Direktive o PDV-u i članak 11. stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 tumačiti na način da društvo sa sjedištem u jednoj državi članici ima stalni poslovni nastan u drugoj državi članici na temelju toga što to društvo tamo ima društvo koje mu stavlja na raspolaganje osoblje i tehnička sredstva na temelju ugovora o ekskluzivnom pružanju marketinških i regulatornih usluga te usluga oglašavanja i zastupanja koje mogu izravno utjecati na obujam njegove prodaje.

28 Članak 44. Direktive o PDV-u u prvoj rečenici navodi da je mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav mjesto gdje ta osoba ima sjedište svojeg poslovanja. Međutim, druga rečenica tog članka predviđa da, ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegova poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan.

29 U dijelu u kojem se sud koji je uputio zahtjev pita o mjestu pružanja predmetnih usluga, valja podsjetiti na to da je najkorisnija, a time i polazna točka za određivanje mjesta pružanja usluga s poreznog stajališta, mjesto u kojem porezni obveznik ima sjedište svojeg poslovanja, pri čemu uzimanje u obzir stalnog poslovnog nastana poreznog obveznika čini iznimku od tog općeg pravila pod uvjetom da su ispunjene određene pretpostavke (presuda od 7. svibnja 2020., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, t. 26. i navedena sudska praksa).

30 Što se tiče pitanja postoji li stalni poslovni nastan u smislu navedenog članka 44. druge rečenice, valja istaknuti da to pitanje ne treba razmotriti u odnosu na poreznog obveznika pružatelja usluge, nego u odnosu na poreznog obveznika primatelja usluge (presuda od 16. listopada 2014., Welmorey, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 57.).

31 U skladu sa sudsom praksom Suda (vidjeti, među ostalim, presudu od 16. listopada 2014., Welmorey, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 58. i navedenu sudsku praksu, kao i t. 65.) i u skladu s člankom 11. Provedbene uredbe br. 282/2011, pojam „stalni poslovni nastan” znači svaki poslovni nastan, osim poslovnog nastana poduzeća navedenog u članku 10. te uredbe, koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava, koji mu omogućuju primanje i korištenje uslugama koje su mu dostavljene za vlastite potrebe.

32 Kao prvo, valja ispitati prvi kriterij naveden u prethodnoj točki, prema kojem stalni poslovni nastan mora imati dovoljan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava.

33 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev pita se je li nužno to da osoblje i tehnička sredstva pripadaju društvu primatelju usluga ili je dovoljno to da društvo ima neposredan i stalan pristup tim sredstvima preko drugog povezanog društva kojim upravlja jer u njemu ima većinski udio.

34 Prema ustaljenoj praksi Suda, prilikom tumačenja odredbe prava Unije treba voditi računa ne samo o njezinu tekstu nego i o kontekstu i cilju koji se želi postići propisom u kojem je riječ (vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2021., X (Europski uhiđbeni nalog – Ne bis in idem), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, t. 69. i navedenu sudsku praksu).

35 Kada je riječ o tekstu članka 44. Direktive o PDV-u i članka 11. stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, valja istaknuti da te odredbe ne pojašnjavaju trebaju li osoblje i tehnička sredstva pripadati društvu primatelju usluga, koje ima sjedište u drugoj državi članici. Članak 11. stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 za postojanje stalnog poslovnog nastana zahtijeva samo „dostatan stupanj stalnosti” i „primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava”.

36 U tom pogledu iz ustaljene sudske prakse proizlazi da pojam „stalni poslovni nastan” zahtijeva minimalnu postojanost na temelju stalne prisutnosti osoblja i tehničkih sredstava

potrebnih za pružanje određenih usluga (presuda od 28. lipnja 2007., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, t. 54. i navedena sudska praksa).

37 Stoga ne može postojati stalni poslovni nastan, s jedne strane, ako nema vidljive strukture koja se očituje u postojanju osoblja ili tehničkih sredstava. S druge strane, ta struktura ne može postojati samo jednokratno.

38 Kada je riječ o okolnosti da je društvo pružatelj usluga društvo kći drugog društva, koje je primatelj tih usluga i ima sjedište u drugoj državi članici, valja podsjetiti na to da uzimanje u obzir gospodarske i poslovne stvarnosti čini temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a. Stoga kvalifikacija poslovnog nastana kao „stalnog poslovnog nastana” ne može ovisiti samo o pravnom statusu predmetnog subjekta (presuda od 7. svibnja 2020., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, t. 31. i navedena sudska praksa).

39 U tom pogledu, iako je moguće da je društvo kći stalni poslovni nastan svojeg društva majke, takva kvalifikacija ipak ovisi o materijalnim uvjetima propisanim Provedbenom uredbom br. 282/2011, osobito njezinim člankom 11., koje treba razmotriti s obzirom na gospodarsku i poslovnu stvarnost (presuda od 7. svibnja 2020., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, t. 32.).

40 Stoga se ne može zaključiti da na području države članice postoji stalni poslovni nastan društva sa sjedištem u drugoj zemlji samo na temelju činjenice da to društvo na tom području posjeduje društvo kćer (vidjeti u tom smislu presudu od 7. svibnja 2020. Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, t. 33.).

41 Prema tome, postojanje primjerene strukture osoblja i materijalnih sredstava koja ima dostatan stupanj stalnosti treba biti dokazana s obzirom na gospodarsku i trgovačku stvarnost. Iako se, kako bi se moglo smatrati da porezni obveznik ima primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava dostatnog stupnja stalnosti u drugoj državi članici, ne zahtijeva postojanje vlastitog osoblja ili vlastitih tehničkih sredstava, ipak je nužno to da taj porezni obveznik ima pravo raspolagati tim osobljem i tehničkim sredstvima kao da su njegovi, na temelju, primjerice, ugovora o uslugama ili zakupu, koje nije moguće raskinuti u kratkim rokovima, a kojima se ta sredstva stavljaju na raspolaganje poreznom obvezniku.

42 Taj zaključak potvrđuje kontekst članka 44. Direktive o PDV-u i članak 11. stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, kao i ciljevi tih odredbi. Naime, valja podsjetiti na to da se člankom 44. Direktive o PDV-u utvrđuje mjesto oporezivanja usluga kako bi se izbjeglo, s jedne strane, sukob nadležnosti koji može dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (presuda od 7. svibnja 2020., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, t. 25. i navedena sudska praksa).

43 U tom je pogledu Sud već podsjetio na to da logika na kojoj se temelje odredbe o mjestu pružanja usluga ide za time da se oporezivanje u najvećoj mogućoj mjeri izvršava u mjestu gdje se roba i usluge koriste (vidjeti u tom smislu presude od 8. prosinca 2016, A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 25. i od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, t. 29.).

44 U skladu s time, kako bi se spriječile okolnosti koje mogu ugroziti pravilno funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a, zakonodavac Unije predvidio je u članku 44. Direktive o PDV-u da, ako je usluga pružena subjektu koji se može smatrati „stalnim poslovnim nastanom” poreznog obveznika, treba smatrati da je mjesto pružanja usluga mjesto gdje se nalazi taj stalni poslovni nastan (presuda od 7. svibnja 2020., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, t. 27.).

45 Uvjetovati postojanje stalnog poslovnog nastana time da je osoblje tog poslovnog nastana

povezano sa samim poreznim obveznikom na temelju ugovora o radu i da materijalna sredstva pripadaju samom poreznom obvezniku značilo bi, s jedne strane, vrlo restriktivno primijeniti kriterij predviđen u tekstu članka 11. stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011. S druge strane, ako bi za premještaj oporezivanja usluga iz jedne države članice u drugu bilo dovoljno to da porezni obveznik svoje potrebe za osobljem i materijalnim sredstvima zadovolji putem različitih pružatelja usluga, tada takav kriterij ne bi doprinio visokoj razini pravne sigurnosti prilikom određivanja mjesta oporezivanja usluga.

46 Na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni raspolaže li, u glavnom postupku, njemačko društvo u Rumunjskoj strukturom osoblja i tehničkih sredstava koja ima dovoljan stupanj stalnosti. Kako bi ga usmjerio u toj ocjeni, Sud mu može, međutim, pružiti sve elemente tumačenja prava Unije koji bi mu mogli biti korisni (vidjeti osobito presudu od 6. listopada 2021., A (Prelazak državne granice izletničkim plovilom), C-35/20, EU:C:2021:813, t. 85.).

47 U ovom slučaju, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da njemačko društvo nije raspolagalo vlastitim osobljem i tehničkim sredstvima u Rumunjskoj, nego da se radilo o osoblju i tehničkim sredstvima rumunjskog društva. Međutim, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, njemačko je društvo imalo stalan i neprekinut pristup tim sredstvima, jer se ugovor o pružanju marketinških i regulatornih usluga te usluga oglašavanja i zastupanja, sklopljen tijekom 2011., nije mogao raskinuti u kratkom roku. Rumunjsko je društvo na temelju tog ugovora, među ostalim, stavilo njemačkom društvu na raspolaganje tehnička sredstva (računala, operativne sustave, motorna vozila), ali prije svega osoblje koje broji više od 200 zaposlenika, među kojima je više od 150 trgovačkih zastupnika. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje također proizlazi da je njemačko društvo jedini klijent rumunjskog društva, koje isključivo njemu pruža marketinške i regulatorne usluge te usluge oglašavanja i zastupanja.

48 Međutim, kako se pretpostavlja da se pravna osoba, čak i ako ima samo jednog klijenta, osobljem i tehničkim sredstvima kojima raspolaže koristi u svrhu zadovoljenja vlastitih potreba, njemačko bi društvo u Rumunjskoj moglo raspolagati primjerenom strukturom osoblja i tehničkih sredstava koja ima dostatan stupanj stalnosti samo ako bi se utvrdilo da je, zbog primjenjivih ugovornih odredbi, ono raspolagalo osobljem i tehničkim sredstvima rumunjskog društva kao da su njegovi, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

49 Kao drugo, valja ispitati drugi kriterij na temelju kojeg se može utvrditi postojanje stalnog poslovnog nastana, naveden u točki 31. ove presude, prema kojem takav poslovni nastan ima primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava, koja mu omogućava primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za potrebe vlastite poslovne djelatnosti.

50 U tom se pogledu sud koji je uputio zahtjev konkretno pita može li se u glavnom postupku o postojanju stalnog poslovnog nastana zaključiti iz okolnosti da rumunjsko društvo pruža usluge koje mogu imati izravan utjecaj na rezultate gospodarske djelatnosti njemačkog društva, kao što su marketinške usluge, s obzirom na to da su te usluge usko povezane s dobivanjem narudžbi za farmaceutske proizvode koje prodaje njemačko društvo, pri čemu je potrebno i da pretpostavljeni stalni poslovni nastan izravno sudjeluje u odlukama o gospodarskoj djelatnosti navedenog njemačkog društva.

51 U ovom slučaju iz činjeničnih elemenata koje je iznio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da su usluge oglašavanja i marketinga koje je rumunjsko društvo pružalo njemačkom društvu ponajprije imale za cilj bolje informiranje stručnjaka u području zdravstva i potrošača u Rumunjskoj o farmaceutskim proizvodima koje to njemačko društvo prodaje. Osoblje rumunjskog društva samo je preuzimalo narudžbe od devet veleprodajnih distributera lijekova u Rumunjskoj i proslijeđivalo ih njemačkom društvu, te je proslijeđivalo račun tog njemačkog društva svojim klijentima u toj državi članici. To društvo nije izravno sudjelovalo u prodaji i isporuci farmaceutskih

proizvoda njemačkog društva i nije preuzimalo obveze prema trećima u njegovo ime.

52 Ponajprije je važno razlikovati usluge koje rumunjsko društvo pruža njemačkom društvu od robe koju njemačko društvo prodaje i isporučuje u Rumunjskoj. Radi se o odvojenim pružanjima usluga i isporukama robe na koje se primjenjuju različiti režimi PDV-a (vidjeti po analogiji presudu od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 64.)

53 Nadalje, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 31. ove presude, za stalni je poslovni nastan svojstven dostatan stupanj stalnosti i primjerena struktura osoblja i tehničkih sredstava koja mu omogućuje primanje i korištenje usluga koje su mu dostavljene za vlastite potrebe, a ne odluke koje je takva struktura ovlaštena donijeti.

54 Naposljetku, iz elemenata spisa proizlazi da su, u glavnom postupku, osoblje i tehnička sredstva koja je rumunjsko društvo stavilo na raspolaganje njemačkom društvu, i koji, prema mišljenju rumunjske porezne uprave, upućuju na postojanje stalnog poslovnog nastana njemačkog društva u Rumunjskoj, isti oni temeljem kojih rumunjsko društvo pruža usluge njemačkom društvu. Međutim, ista se sredstva ne mogu koristiti istodobno za pružanje i primanje istih usluga.

55 Stoga iz prethodnih elemenata proizlazi kako je njemačko društvo, čini se, primilo marketinške i regulatorne usluge te usluge oglašavanja i zastupanja koje pruža rumunjsko društvo, i da se njemačko društvo koristi svojim osobljem i tehničkim sredstvima koji se nalaze u Njemačkoj radi sklapanja i izvršavanja ugovora o prodaji s distributerima njegovih farmaceutskih proizvoda u Rumunjskoj.

56 Ako su navedeni činjenični elementi istiniti, a što na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, tada njemačko društvo nema stalni poslovni nastan u Rumunjskoj, s obzirom na to da u toj državi članici nema strukturu koja mu omogućuje da ondje prima usluge koje pruža rumunjsko društvo i da ih koristi za svoju gospodarsku djelatnost prodaje i isporuke farmaceutskih proizvoda.

57 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da na tri pitanja valja odgovoriti tako da članak 44. Direktive o PDV-u i članak 11. stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 treba tumačiti na način da društvo sa sjedištem u jednoj državi članici nema stalni poslovni nastan u drugoj državi članici na temelju toga što ono tamo ima društvo kći koje mu stavlja na raspolaganje osoblje i tehnička sredstva na temelju ugovora o ekskluzivnom pružanju marketinških i regulatornih usluga te usluga oglašavanja i zastupanja koje mogu izravno utjecati na obujam njegove prodaje.

Troškovi

58 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Članak 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. i članak 11. stavak 1. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način da društvo sa sjedištem u jednoj državi članici nema stalni poslovni nastan u drugoj državi članici na temelju toga što ono tamo ima društvo kći koje mu stavlja na raspolaganje osoblje i tehnička sredstva na temelju ugovora o ekskluzivnom pružanju marketinških i regulatornih usluga te usluga oglašavanja i zastupanja koje mogu izravno utjecati na obujam njegove

prodaje.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski