

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 7. aprila 2022(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 44 – Kraj opravljanja storitev – Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011 – Člen 11(1) – Opravljanje storitev – Kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina – Pojem ‚stalna poslovna enota‘ – Družba države članice, ki je vključena v družbo s sedežem v drugi državi članici – Ustrezno strukturirani poslovni in tehnični viri – Zmožnost prejeti in uporabljati storitve za lastne potrebe stalne poslovne enote – Storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki jih za družbo prejemnico opravlja povezana družba“

V zadevi C-333/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel București (višje sodišče v Bukarešti, Romunija) z odločbo z dne 30. decembra 2019, ki je na Sodišče prispela 22. julija 2020, v postopku

Berlin Chemie A. Menarini SRL

proti

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

ob udeležbi

Berlin Chemie AG,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, I. Jarukaitis (poročevalec), M. Ilešič, D. Gratsias in Z. Csehi, sodniki,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Berlin Chemie A. Menarini SRL sprva M. Galgoiu-Sraru, M. R. Farcu, B. Mărculeț in E. Bondalici, nato M. Galgoiu-Sraru, M. R. Farcu in E. Bondalici, avocați,
- za romunsko vlado E. Gane, R. I. Hădeganu in A. Rotăreanu, agentke,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in E. A. Stamate, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno

brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), in člena 11 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Berlin Chemie A. Menarini SRL (v nadaljevanju: romunska družba) in Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (davna uprava za srednje velike davne zavezanke v Bukarešti – regionalna generalna direkcija za javne finance v Bukarešti, Romunija; v nadaljevanju: davna uprava) glede predloga za odpravo odločbe o odmeri zaradi ugotovitve dodatnega davka na dodano vrednost (DDV) in odločbe o dodatnih davnih obveznostih ter zahtevka za vračilo dodatnega DDV in dodatnih davnih obveznosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Naslov V Direktive o DDV, ki se nanaša na kraj obdavčljivih transakcij, med drugim zajema poglavje 3, naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“. Člen 44 te direktive v oddelku 2, naslovljenem „Splošne določbe“, določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davi zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

4 Člen 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, ki je v oddelku 1, naslovljenem „Pojmi“, poglavja V, naslovljenega „Kraj obdavčljivih transakcij“, določa:

„Za uporabo člena 44 Direktive 2006/112/ES je ‚stalna poslovna enota‘ vsaka enota, ki ni sedež dejavnosti iz člena 10 te uredbe, z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi loveškimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote.“

Romunsko pravo

5 Člen 125a(2)(b) Legea n° 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davnem zakoniku), ki je veljal do 31. decembra 2015, in člen 266(2)(b) Legea n° 227/2015 privind Codul fiscal (zakon št. 227/2015 o davnem zakoniku), ki velja od 1. januarja 2016 in katerih besedilo je enako, določata:

„V okviru tega naslova:

[...]

(b) dav?ni zavezanec s sedežem svoje ekonomske dejavnosti zunaj Romunije šteje za dav?nega zavezanca s sedežem v Romuniji, ?e ima stalno poslovno enoto v Romuniji ali ?e ima v Romuniji dovolj ?loveških in tehni?nih virov za redno izvajanje obdav?ljive dobave blaga ali storitev.“

6 ?len 133(2) zakona št. 571/2003 in ?len 278(2) zakona št. 227/2015, ki imata enako besedilo, dolo?ata:

„Kraj opravljanja storitev je za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima ta prejemnik storitev sedež svoje dejavnosti. ?e so te storitve opravljene stalni poslovni enoti dav?nega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima ta oseba sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima prejemnik teh storitev stalno poslovno enoto. ?e takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima dav?ni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališ?e ali kjer obi?ajno prebiva.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

7 Berlin Chemie AG (v nadaljevanju: nemška družba) je družba s sedežem v Nem?iji, ki je del skupine Menarini, ki v Romuniji stalno od leta 1996 trži farmacevtske izdelke za teko?o oskrbo distributerjev zdravil na debelo v Romuniji in ki ima za to sklenjeno pogodbo o skladiš?enju z družbo s sedežem v tej državi ?lanici. Prav tako ima v Romuniji dav?nega zastopnika in je v tej državi identificirana za DDV.

8 Romunska družba s sedežem v Bukarešti je bila ustanovljena leta 2011. Njena glavna dejavnost je svetovanje pri upravljanju na podro?ju odnosov z javnostmi in komunikacije in lahko opravlja tudi stranske dejavnosti veleprodaje farmacevtskih izdelkov, svetovanja pri upravljanju, oglaševalske agencije, tržnih raziskav in raziskav. Njen edini družbenik je družba Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH s sedežem v Nem?iji, ki ima stoodstotni delež pri dobi?ku in izgubah romunske družbe. Berlin Chemie/Menarini Pharma je v 95?odstotni lasti nemške družbe. Zадnjenavedena družba je edina stranka romunske družbe.

9 Nemška in romunska družba sta 1. junija 2011 sklenili pogodbo o trženju, regulativnih storitvah, oglaševanju in storitvah zastopanja, ki jo ureja nemško pravo in s katero se je romunska družba zavezala aktivno promovirati izdelke nemške družbe v Romuniji, med drugim z dejavnostmi trženja, v skladu s strategijami in prora?uni, ki jih je vzpostavila in razvila nemška družba.

10 Zlasti mora vzpostaviti in vzdrževati zakonsko strokovno storitev za upravljanje in reševanje težav v zvezi z oglaševanjem, obveš?anjem in promocijo v imenu nemške družbe in za njen ra?un. Romunska družba se je zavezala tudi, da bo izvedla vse potrebne ukrepe na podro?ju regulativnih storitev, da bi zagotovila, da lahko nemška družba svoje izdelke distribuira v Romuniji, da bo zagotovila pomo? pri klini?nih študijah ter pri drugih dejavnostih raziskav in razvoja ter da bo zagotovila ustrezno dostavo medicinske literature in promocijskih materialov, ki jih odobri nemška družba. Romunska družba sprejema tudi naro?ila za farmacevtske izdelke od distributerjev na debelo v Romuniji in jih posreduje nemškemu podjetju. Obravnava tudi ra?une in jih posreduje strankam nemške družbe.

11 Nemška družba se je zavezala, da bo za storitve, ki jih opravi romunska družba, pla?ala mese?no pla?ilo, izra?unano na podlagi vsote vseh izdatkov, ki so dejansko nastali tej družbi, pove?ani za 7,5 % za koledarsko leto. Romunska družba je zadevne storitve brez DDV zara?unala nemški družbi, ker je menila, da je kraj opravljanja teh storitev v Nem?iji. Od 14. marca 2013 je bilo pla?ilo za te storitve izvedeno s sklenitvijo kompenzacijskih protokolov med ra?uni za storitve, ki jih je romunska družba izdala nemški družbi, in posojilom z obrestmi, ki ga je ta odobrila

romunski družbi, pri čemer so imeli račun in posojilo enako vrednost.

12 Davčna uprava je po davčnem nadzoru, ki se je nanašal na obdobje od 1. februarja 2014 do 31. decembra 2016, menila, da je nemška družba storitve, ki jih je romunska družba opravila za to družbo, prejela v Romuniji, kjer naj bi ta imela stalno poslovno enoto. Menila je, da je ta imela dovolj tehničnih in finančnih virov za redno opravljanje obdavčljive dobave blaga ali opravljanje storitev. Ta presoja je bila opravljena predvsem zaradi tehničnih in finančnih virov, ki so pripadali romunski družbi, do katerih pa naj bi imela nemška družba neprekinjeno dostop. Natančneje, nemška družba naj bi imela dostop do tehničnih sredstev romunske družbe, kot so računalniki, operacijski sistemi in motorna vozila.

13 Davčna uprava je 29. novembra 2017 izdala odločbo o odmeri davka, s katero je romunski družbi naložila plačilo zneska 41.687.575 romunskih levov (RON) (približno 8.984.391 EUR), ki ustreza dodatnemu DDV, ki se nanaša na zadevne storitve, znesek 5.855.738 RON (približno 1.262.012 EUR) iz naslova obresti in znesek 3.289.071 RON (približno 708.851 EUR) iz naslova zamudnih obresti.

14 Romunska družba s tožbo, vloženo pri Curtea de Apel București (višje sodišče v Bukarešti, Romunija), ki je predložitveno sodišče, predlaga odpravo te odločbe o odmeri davka, pri čemer izpodbija dejstvo, da ima nemška družba stalno poslovno enoto v Romuniji.

15 Predložitveno sodišče navaja, da mora za odločitev o zahtevku, ki mu je predložen, določiti kraj obdavčitve storitev trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki jih romunska družba opravlja za nemško družbo, tako da preveri, ali ima ta v Romuniji stalno poslovno enoto. Rešitev spora o glavni stvari naj bi bila torej odvisna od razlage člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV in člena 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011.

16 Navaja, da je v skladu z nacionalnimi določbami, ki se uporabljajo za zadevo, o kateri odloča, ugotovitev obstoja stalne poslovne enote v Romuniji pogojena s tem, da ima davčni zavezanec v tej državi članici na voljo dovolj tehničnih in finančnih virov za redno opravljanje obdavčljive dobave blaga ali storitev. Besedilo teh nacionalnih določb naj bi bilo drugačno od besedila člena 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011.

17 Predložitveno sodišče dvomi o tem, kako je treba razlagati člen 44, drugi stavek, Direktive o DDV in člen 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011. Meni, da mu sodbe Sodišča v zvezi z razlago teh določb ne omogočajo, da jih odpravi, ker so se zadeve, v katerih so bile izdane te sodbe, nanašale na drugačne pravne in dejanske položaje od tistih v zadevi, o kateri odloča. Poleg tega se zdi, da v prejšnji sodni praksi Sodišča ni bilo obravnavano vprašanje upoštevnosti opravljanja storitev trženja za ugotavljanje obstoja stalne poslovne enote, kadar take storitve vključujejo opravljanje kompleksnih dejavnosti, ki so dovolj tesno povezane z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, ki so mu te storitve namenjene, in lahko neposredno vplivajo na rezultate te dejavnosti.

18 To sodišče se sprašuje, na prvem mestu, ali je za ugotovitev, da ima družba, ki dobavlja blago na ozemlju države članice, ki ni država članica, v kateri ima sedež svoje gospodarske dejavnosti, v prvi državi članici stalno poslovno enoto, nujno, da ji pripadajo finančni in tehnični viri, ki jih ta družba uporablja na ozemlju te države članice, ali pa zadostuje, da ima takojšen in stalni dostop do takih sredstev prek povezane družbe, ki jo nadzoruje, s tem, da ima v lasti večino družbenih deležev, in katere edina stranka je ta družba.

19 Predložitveno sodišče meni, da je posebej upoštevno dejstvo, da je bila romunska družba ustanovljena prav zato, da bi nemški družbi izključno dala na voljo storitve, ki jih ta potrebuje za opravljanje gospodarske dejavnosti v Romuniji. Poleg tega naj dobave farmacevtskih izdelkov v tej

državi ?lanici, ki jih opravi nemška družba, ne bi bile ob?asne in redke, temve? dolgotrajne in stalne. Nemška družba naj bi imela tam redne stranke in stalno zalogo farmacevtskih proizvodov v najetem skladiš?u od leta 1996, njena prodaja pa naj bi bila tam stalna in znatna. Poleg tega naj bi imela na podlagi pogodbe, sklenjene med tema družbama, pravico pregledati registre in prostore romunske družbe.

20 Na drugem mestu, predložitveno sodiš?e se sprašuje, ali je treba ?len 44, drugi stavek, Direktive o DDV in ?len 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da je za to, da bi se štelo, da ima družba, ki dobavlja blago na ozemlju države ?lanice, ki ni država ?lanica, v kateri ima sedež svoje gospodarske dejavnosti, stalno poslovno enoto v državi ?lanici dobave tega blaga, potrebno, da taka stalna poslovna enota neposredno sodeluje pri odlo?itvah v zvezi z dobavo blaga ali pa zadostuje, da ima ta družba v tej državi ?lanici tehni?ne in ?loveške vire, ki so ji na voljo na podlagi pogodb, katerih predmet so dejavnosti trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki lahko neposredno vplivajo na rezultate gospodarske dejavnosti te družbe.

21 Romunska družba pred predložitvenim sodiš?em v zvezi s tem trdi, da odlo?itev o dobavi zdravi? sprejmejo izklju?no predstavniki nemške družbe in da zanjo opravlja le upravne in podporne storitve, ki niso upoštevne za uporabo zgoraj navedenih dolo?b. V zvezi s tem se sklicuje na sodbe z dne 4. julija 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); z dne 17. julija 1997, ARO Lease, (C?190/95, EU:C:1997:374); z dne 28. junija 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397), in z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298).

22 Vendar predložitveno sodiš?e meni, da se položaj iz postopka v glavni stvari razlikuje od položaja v zadevah, v katerih so bile izdane zgoraj navedene sodbe, ker ima nemška družba v Romuniji dostop do številnih tehni?nih in ?loveških virov, ki jih potrebuje za opravljanje gospodarske dejavnosti v tej državi ?lanici in vplivajo na njene ekonomske rezultate.

23 Poleg tega navaja, da se zdi, da so storitve trženja, ki jih opravlja romunska družba, tesno povezane s to gospodarsko dejavnostjo, ker je težko opredeliti prispevek trženja v postopku prodaje farmacevtskih izdelkov. Teh storitev po njenem mnenju tudi ni mogo?e zamenjevati s storitvami oglaševanja in jih obravnavati zgolj kot upravne in podporne dejavnosti. Tesno naj bi bile povezane s pridobitvijo naro?il za te proizvode, zaposleni v romunski družbi pa naj bi sodelovali pri sprejemu naro?il romunskih strank in njihovem posredovanju nemški družbi.

24 Predložitveno sodiš?e se tako sprašuje, ali morajo biti gospodarske dejavnosti, ki se opravljajo v stalni poslovni enoti, nujno enake dejavnostim, ki se opravljajo na sedežu gospodarske dejavnosti, ali pa zadostuje, da so gospodarske dejavnosti, ki jih opravlja stalna poslovna enota, tesno povezane z uresni?evanjem namena gospodarske dejavnosti ali vplivajo nanj.

25 Na tretjem mestu, predložitveno sodiš?e se sprašuje, ali v okviru razlage ?lena 44, drugi stavek, Direktive o DDV in ?lena 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 dejstvo, da ima dav?ni zavezanec takojšen in stalni dostop do tehni?nih in ?loveških virov drugega dav?nega zavezanca, ki ga nadzira, izklju?uje možnost, da bi se štelo, da je zadnjenavedeni dav?ni zavezanec izvajalec storitev v korist stalne poslovne enote tega prvega dav?nega zavezanca, ki je tako ustanovljen. Dvomi o tem, da bi bila lahko pravna oseba hkrati stalna poslovna enota druge pravne osebe in ponudnik storitev v korist te stalne poslovne enote.

26 V teh okoliš?inah je Curtea de Apel Bucure?ti (pritožbeno sodiš?e v Bukarešti) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je zato, da se lahko šteje, da ima družba, ki opravlja dobavo blaga na ozemlju države ?lanice, ki ni država, v kateri ima sedež ekonomske dejavnosti, v skladu s ?lenom 44, drugi stavek

[Direktive o DDV] in ?lenom 11 [Izvedbene uredbe št. 282/2011] stalno poslovno enoto v državi, v kateri opravlja dobavo blaga, nujno, da ji pripadajo ?loveški in tehni?ni viri, ki jih uporablja na ozemlju te države, oziroma zadostuje, da ima ta družba neposreden in trajen dostop do takih ?loveških in tehni?nih virov prek druge odvisne družbe, ki jo obvladuje, ker ima v lasti ve?ino njenih družbenih deležev?

2. Ali mora zato, da se lahko šteje, da ima družba, ki opravlja dobavo blaga na ozemlju države ?lanice, ki ni država, v kateri ima sedež ekonomske dejavnosti, v skladu s ?lenom 44, drugi stavek [Direktive o DDV] in ?lenom 11 [Izvedbene uredbe št. 282/2011] stalno poslovno enoto v državi, v kateri opravlja dobavo blaga, domnevna stalna poslovna enota neposredno sodelovati pri odlo?anju v zvezi z dobavo blaga, oziroma zadostuje, da ima ta družba v državi, v kateri opravlja dobavo blaga, ?loveške in tehni?ne vire na voljo prek pogodb o trženju, regulaciji, oglaševanju, skladiš?enju, zastopanju, sklenjenih s tretjimi družbami, pri ?emer lahko te dejavnosti neposredno vplivajo na obseg prodaje?

3. Ali pri razlagi ?lena 44, drugi stavek [Direktive o DDV] in ?lena 11 [Izvedbene uredbe št. 282/2011] možnost dav?nega zavezanca, da ima neposreden in trajen dostop do ?loveških in tehni?nih virov drugega odvisnega dav?nega zavezanca, ki ga obvladuje, izklju?uje, da bi se zadnjenavedena odvisna družba lahko štela za ponudnika storitev za tako vzpostavljeno stalno poslovno enoto?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

27 Predložitveno sodiš?e s tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 44 Direktive o DDV in ?len 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da ima družba s sedežem v eni državi ?lanici s tem, da ima v drugi državi ?lanici h?erinsko družbo, ki ji daje na voljo ?loveške in tehni?ne vire na podlagi pogodb, s katerimi ji izklju?no zagotavlja storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki lahko neposredno vplivajo na obseg njene prodaje, stalno poslovno enoto v tej drugi državi ?lanici.

28 ?len 44 Direktive o DDV v prvem stavku dolo?a, da je kraj opravljanja storitev za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje gospodarske dejavnosti. Vendar je v drugem stavku tega ?lena dolo?eno, da je, ?e so te storitve opravljene stalni poslovni enoti dav?nega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto.

29 Ker se predložitveno sodiš?e sprašuje, kje je kraj opravljanja zadevnih storitev, je treba opozoriti, da je z dav?nega vidika najkoristnejša in zato prednostna navezna okoliš?ina za dolo?itev kraja opravljanja storitev kraj, kjer ima dav?ni zavezanec sedež svoje gospodarske dejavnosti, pri ?emer upoštevanje stalne poslovne enote dav?nega zavezanca pomeni odstopanje od tega splošnega pravila, ?e so izpolnjeni nekateri pogoji (sodba z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, to?ka 26 in navedena sodna praksa).

30 V zvezi s tem, ali obstaja stalna poslovna enota v smislu navedenega ?lena 44, drugi stavek, je treba navesti, da tega vprašanja ni ve? treba preu?iti glede na dav?nega zavezanca, ki opravlja storitve, temve? glede na dav?nega zavezanca prejemnika storitev (sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, to?ka 57).

31 V skladu s sodno prakso Sodiš?a (glej zlasti sodbo z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, to?ka 58 in navedena sodna praksa ter to?ka 65) in v skladu s ?lenom 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 pojem „stalna poslovna enota“ pomeni vsako enoto, ki ni sedež dejavnosti iz ?lena 10 te uredbe, z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi ?loveškimi in tehni?nimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene

poslovne enote.

32 Na prvem mestu je treba preu?iti prvo merilo, navedeno v prejšnji to?ki, v skladu s katerim mora biti stalna poslovna enota dovolj stalna in imeti ustrezno strukturirane tehni?ne in ?loveške vire.

33 V zvezi s tem se predložitveno sodiš?e sprašuje, ali morajo ti ?loveški in tehni?ni viri pripadati družbi, ki je prejemnica storitev, ali pa zadostuje, da ima ta družba takojšen in stalen dostop do takih virov prek povezane družbe, ki jo nadzoruje z ve?inskim deležem v njej.

34 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a je treba pri razlagi dolo?be prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresni?uje ureditev, katere del je (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2021, X (Evropski nalog za prijetje – *Ne bis in idem*) C?665/20 PPU, EU:C:2021:339, to?ka 69 in navedena sodna praksa).

35 V zvezi s ?lenom 44 Direktive o DDV in ?lenom 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 je treba navesti, da ti dolo?bi ne pojasnjujeta, ali morajo ?loveški in tehni?ni viri pripadati družbi, ki prejme storitve in ki ima sedež v drugi državi ?lanici. ?len 11(1) izvedbene uredbe št. 282/2011 za opredelitev stalne poslovne enote zahteva samo „dovolj staln[e]“ in „ustrezno strukturiran[e] ?lovešk[e] in tehni?n[e] vir[e]“.

36 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da pojem „stalna poslovna enota“ zahteva minimalno stopnjo stabilnosti, ki izhaja iz stalne prisotnosti ?loveških in tehni?nih virov, potrebnih za opravljanje danih storitev (sodba z dne 28. junija 2007, Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397, to?ka 54 in navedena sodna praksa).

37 Tako stalna poslovna enota po eni strani ne more obstajati brez o?itne strukture, ki se uresni?uje z obstojem ?loveških ali tehni?nih virov. Po drugi strani obstoj te strukture ne sme biti samo trenuten.

38 Glede okoliš?ine, da je družba, ki opravlja storitve, h?erinska družba druge družbe, ki je prejemnica teh storitev in ki ima sedež v drugi državi ?lanici, je treba opozoriti, da je upoštevanje gospodarske in poslovne stvarnosti temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV. Zato opredelitev poslovne enote kot „stalne poslovne enote“ ne more biti odvisna zgolj od pravnega statusa zadevnega subjekta (sodba z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, to?ka 31 in navedena sodna praksa).

39 V zvezi s tem je sicer mogo?e, da je h?erinska družba stalna poslovna enota njene mati?ne družbe, vendar je takšna opredelitev odvisna od vsebinskih pogojev, dolo?enih z Izvedbeno uredbo št. 282/2011, zlasti z njenim ?lenom 11, ki jih je treba preu?iti ob upoštevanju gospodarske in poslovne stvarnosti (sodba z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, to?ka 32).

40 Zato tega, da na ozemlju države ?lanice obstaja stalna poslovna enota družbe s sedežem v drugi državi, ni mogo?e sklepati že zgolj iz tega, da ima ta družba na tem ozemlju h?erinsko družbo (glej v tem smislu sodbo z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, to?ka 33).

41 Zato je treba obstoj ustrezno strukturiranih ?loveških in tehni?nih virov, ki so dovolj stalni, ugotoviti ob upoštevanju gospodarske in poslovne stvarnosti. ?eprav se pripadnost ?loveških ali tehni?nih virov ne zahteva, da bi se lahko štel, da ima dav?ni zavezanec dovolj stalno in ustrezno strukturiranost ?loveških in tehni?nih virov v drugi državi ?lanici, pa mora imeti ta dav?ni zavezanec pravico razpolagati s temi ?loveškimi in tehni?nimi viri enako, kot ?e bi bili njegovi, na

primer na podlagi pogodb o opravljanju storitev ali najemnih pogodb, s katerimi so ta sredstva dana na voljo davčnemu zavezancu in ki jih ni mogoče kratkoročno prekiniti.

42 Ta ugotovitev je podprta s sobesedilom, v katero se umešata člen 44 Direktive o DDV in člen 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, ter s cilji, ki se uresničujejo s temi določbami. Opozoriti je treba namreč, da člen 44 Direktive o DDV določa kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za opravljanje storitev, da se preprečijo spori glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, na eni strani in neobdavčenje prihodkov na drugi (sodba z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, točka 25 in navedena sodna praksa).

43 Sodišče je v zvezi s tem že opozorilo, da logika, na kateri temeljijo določbe o kraju opravljanja storitev, narekuje, da se obdavčenje v največji možni meri opravi v kraju, kjer se blago in storitve potrošijo (glej v tem smislu sodbi z dne 8. decembra 2016, A in B, C-453/15, EU:C:2016:933, točka 25, in z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, točka 29).

44 Zakonodajalec Unije je zato za preprečitev okoliščin, ki bi lahko ogrozile pravilno delovanje skupnega sistema DDV, v členu 44 Direktive o DDV določil, da je treba, če je bila storitev opravljena za poslovno enoto, ki jo je mogoče šteti za „stalno poslovno enoto“ davčnega zavezanca, šteti, da je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem je ta stalna poslovna enota (sodba z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, točka 27).

45 Pogojevanje obstoja stalne poslovne enote s tem, da je osebje te poslovne enote s pogodbo o zaposlitvi vezano na samega davčnega zavezanca in da mu pripadajo materialni viri, bi po eni strani pomenilo zelo ozko uporabo merila, določenega v členu 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011. Po drugi strani tako merilo ne bi prispevalo k visoki ravni pravne varnosti pri določitvi kraja, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za opravljanje storitev, če bi za prenos obdavčitve opravljanja storitev iz ene države članice v drugo zadostovalo, da davčni zavezanec zadosti svojim kadrovskim in materialnim potrebam z uporabo različnih ponudnikov storitev.

46 Predložitveno sodišče mora presoditi, ali ima nemška družba v postopku v glavni stvari v Romuniji strukturirane loveške in tehnične vire, ki so dovolj stalni. Vendar lahko Sodišče predložitvenemu sodišču, da bi ga usmerilo pri tej presoji, posreduje vse elemente razlage prava Unije, ki bi mu lahko koristili (glej zlasti sodbo z dne 6. oktobra 2021, A (Prehod meja na rekreacijskem plovilu), C-35/20, EU:C:2021:813, točka 85).

47 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da nemška družba v Romuniji ni imela lastnih loveških in tehničnih virov, temveč da so ti loveški in tehnični viri pripadali romunski družbi. Vendar je po mnenju predložitvenega sodišča nemška družba imela stalni in neprekinjen dostop do teh virov, saj naj pogodbe o opravljanju storitev trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, sklenjene leta 2011, ne bi bilo mogoče odpovedati v kratkem času. Romunska družba je na podlagi te pogodbe med drugim nemški družbi dala na voljo tehnična sredstva (raunalniki, operacijski sistemi, motorna vozila), vendar predvsem loveške vire z več kot 200 zaposlenimi, med katerimi je med drugim več kot 150 trgovskih zastopnikov. Iz predložitvene odločbe je razvidno tudi, da je nemška družba edina stranka romunske družbe, ki ji izključno zagotavlja storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja.

48 Ker pa naj bi pravna oseba, tudi če ima samo eno stranko, tehnične in loveške vire, ki jih ima na voljo, uporabljala za lastne potrebe, bi nemška družba lahko imela v Romuniji dovolj stalno in ustrezno strukturirane loveške in tehnične vire le, če bi se ugotovilo, da je nemška družba zaradi veljavnih pogodbenih določb imela na voljo tehnične in loveške vire romunske družbe, kot da bi bili njeni lastni, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

49 Na drugem mestu je treba preužiti drugo merilo, navedeno v tožki 31 te sodbe, na podlagi katerega je mogoče ugotoviti obstoj stalne poslovne enote in v skladu s katerim so za tako poslovno enoto značilni strukturirani žloveški in tehnižni viri, ki ji omogožajo, da prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za njene lastne potrebe.

50 V zvezi s tem se predložitveno sodišže natanžneje sprašuje, ali je v postopku v glavni stvari mogoče sklepati na obstoj stalne poslovne enote na podlagi okolišžine, da romunska družba opravlja storitve, ki lahko neposredno vplivajo na rezultate gospodarske dejavnosti nemške družbe, kot so storitve trženja, že so te storitve tesno povezane s pridobivanjem narožil za farmacevtske izdelke, ki jih prodaja nemška družba, in ali je potrebno tudi, da domnevna stalna poslovna enota neposredno sodeluje pri odložitvah v zvezi z gospodarsko dejavnostjo navedene nemške družbe.

51 V obravnavanem primeru je iz dejanskih elementov, ki jih je predstavilo predložitveno sodišže, razvidno, da je bil namen storitev oglaševanja in trženja v Romuniji, ki jih romunska družba opravlja za nemško družbo, boljše obvežžanje strokovnjakov s podrožja zdravstva in potrošnikov o farmacevtskih izdelkih, ki jih prodaja nemška družba. Osebe romunske družbe je zgolj prevzelo narožila od novih distributerjev zdravil na debelo v Romuniji in jih posredovalo nemški družbi ter njenim strankam v tej državi žlanici posredovalo ražune. Ta družba ni neposredno sodelovala pri prodaji in dobavi farmacevtskih izdelkov nemške družbe in ni prevzela obveznosti do tretjih oseb v imenu zadnjenedevne družbe.

52 Najprej pa je treba razlikovati med storitvami, ki jih romunska družba opravlja za nemško družbo, in blagom, ki ga ta družba prodaja in dobavlja v Romuniji. Gre za ložene storitve in dobave, ki so predmet različnih sistemov DDV (glej po analogiji sodbo z dne 16. oktobra 2014, Welmore, Cž605/12, EU:C:2014:2298, tožka 64).

53 Dalje, kot izhaja iz sodne prakse, navedene v tožki 31 te sodbe, so za stalno poslovno enoto znažilni dovolj stalni in ustrezno strukturirani žloveški in tehnižni viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe te poslovne enote, in ne odložitve, za katerih sprejetje je taka struktura pooblašžena.

54 Nazadnje, iz elementov spisa je razvidno, da so v postopku v glavni stvari žloveški in tehnižni viri, ki naj bi jih romunska družba dala na voljo nemški družbi in ki naj bi po mnenju romunske davžne uprave omogožali ugotovitev obstoja stalne poslovne enote nemške družbe v Romuniji, tudi tisti, s katerimi romunska družba opravlja storitve za nemško družbo. Vendar istih virov ni mogoče hkrati uporabljati za opravljanje in prejemanje istih storitev.

55 Zato iz zgoraj navedenih elementov izhaja, da se zdi, da storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki jih opravlja romunska družba, prejme nemška družba, ki za sklenitev in izvajanje prodajnih pogodb z distributerji njenih farmacevtskih izdelkov v Romuniji uporablja svoje žloveške in tehnižne vire v Nemžiji.

56 Že se navedeni dejanski elementi izkažejo za resnižne, kar mora preveriti predložitveno sodišže, nemška družba v Romuniji nima stalne poslovne enote, ker v tej državi žlanici nima strukture, ki bi ji omogožala, da tam prejme storitve, ki jih opravlja romunska družba, in jih uporablja za svojo gospodarsko dejavnost prodaje in dobave farmacevtskih izdelkov.

57 Glede na vse zgornje preudarke je treba na tri vprašanja odgovoriti, da je treba žlen 44 Direktive o DDV in žlen 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da družba s sedežem v eni državi žlanici s tem, da ima v drugi državi žlanici hžerinsko družbo, ki ji daje na voljo žloveške in tehnižne vire na podlagi pogodb, s katerimi ji izkljužno zagotavlja storitve trženja,

regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki lahko neposredno vplivajo na obseg njene prodaje, nima stalne poslovne enote v tej drugi državi članici.

Stroški

58 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (peti senat) razsodilo:

?len 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, in ?len 11(1) Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o dolo?itvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da družba s sedežem v eni državi članici s tem, da ima v drugi državi članici h?erinsko družbo, ki ji daje na voljo ?loveške in tehni?ne vire na podlagi pogodb, s katerimi ji izklju?no zagotavlja storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki lahko neposredno vplivajo na obseg njene prodaje, nima stalne poslovne enote v tej drugi državi članici.

Podpisi

* Jezik postopka: romunš?ina.