

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 29. junija 2023(*)

„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 upoštevana navezna okoliščina – Pojem ‚stalna poslovna enota‘ – Ustrezno strukturirani poslovni in tehnični viri – zmožnost prejeti in uporabljati storitve za lastne potrebe stalne poslovne enote – Opravljanje storitev po pogodbi o delu in pomožne storitve – Izključna pogodbeni zaveza med družbo, ki opravlja storitve v državi članici, in družbo prejemnico s sedežem v tretji državi – Pravno neodvisne družbe“

V zadevi C-232/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo cour d'appel de Liège (višje sodišče v Liègeu, Belgija) z odločbo z dne 18. marca 2022, ki je na Sodišču prispela 1. aprila 2022, v postopku

Cabot Plastics Belgium SA

proti

État belge,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi D. Gratsias, predsednik senata, M. Ilešič in I. Jarukaitis (poročevalci), sodnika,

generalna pravobranilka: L. Medina,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Cabot Plastics Belgium SA J. Lejeune in G. Vael, avocats,
- za belgijsko vlado P. Cottin, J.-C. Halleux in C. Pochet, agenti,
- za Evropsko komisijo M. Björklund in C. Ehrbar, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, 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 ?lena 11 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o dolo?itvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Cabot Plastics Belgium SA (v nadaljevanju: Cabot Plastics) in État belge (Belgijska država), ki jo zastopa minister za finance, glede odlo?be dav?ne uprave, s katero je bilo tej družbi naloženo pla?ilo dodatnega davka na dodano vrednost (DDV), skupaj z zamudnimi obrestmi, in globe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Naslov V Direktive o DDV, ki se nanaša na kraj obdav?ljivih transakcij, zajema poglavje 3, naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“. ?len 44 te direktive, ki je v oddelku 2 tega poglavja 3, naslovljenem „Splošne dolo?be“, dolo?a:

„Kraj opravljanja storitev je za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. ?e so te storitve opravljene stalni poslovni enoti dav?nega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima 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.“

4 Poglavje V Izvedbene uredbe št. 282/2011, naslovljeno „Kraj obdav?ljivih transakcij“, vsebuje oddelek 1, naslovljen „Pojmi“, v katerem je ?len 11(1), ki dolo?a:

„Za uporabo ?lena 44 Direktive [o DDV] je ‚stalna poslovna enota‘ vsaka enota, 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.“

Belgijsko pravo

5 ?len 21(2) code de la taxe sur la valeur ajoutée (zakonik o davku na dodano vrednost) z dne 3. julija 1969 (*Moniteur belge* z dne 17. julija 1969, str. 7046) v razli?ici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, dolo?a:

„Kraj opravljanja storitev je za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. ?e so te storitve opravljene stalni poslovni enoti dav?nega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

6 Cabot Switzerland GmbH je družba švicarskega prava s sedežem dejavnosti v Švici. V Belgiji je identificirana za DDV za svoje dejavnosti prodaje ogljikovih proizvodov.

7 Družba Cabot Switzerland je kot glavna operativna družba skupine Cabot za obmo?je „Evropa, Bližnji vzhod in Afrika“ sklenila pogodbo o delu z ve? družbami, med drugim z belgijsko gospodarsko družbo Cabot Plastics. Slednja je, ?eprav je del iste skupine, pravno neodvisna od družbe Cabot Switzerland. Vendar med njima obstaja finan?na povezava, saj je družba Cabot Plastics v 99,99%odstotni lasti družbe Cabot Holding I GmbH, ta pa je v 100%odstotni lasti družbe

Cabot Lux Holdings Sàrl, ki je tudi imetnica vseh deležev družbe Cabot Switzerland.

8 Družba Cabot Plastics na podlagi pogodbe o delu, sklenjene 14. februarja 2012 (v nadaljevanju: pogodba z dne 14. februarja 2012), svojo opremo uporablja izključno za to, da v korist družbe Cabot Switzerland in po njenih navodilih surovine predeluje v izdelke, ki se uporabljajo pri proizvodnji plastike. Storitve, ki jih družba Cabot Plastics opravlja za to družbo, predstavljajo skoraj ves njen promet.

9 Družba Cabot Plastics v skladu s pogodbo z dne 14. februarja 2012 v svojih prostorih skladišči surovine, ki jih kupi družba Cabot Switzerland, in jih nato predela v izdelke, ki se uporabljajo pri proizvodnji plastike. Te izdelke nato skladišči, dokler jih družba Cabot Switzerland iz Belgije ne proda svojim različnim strankam na belgijskem ali evropskem trgu ali za izvoz. Prezem in prevoz blaga iz prostorov družbe Cabot Plastics opravijo te stranke ali zunanji prevozniki, ki jih uporablja družba Cabot Switzerland.

10 Poleg tega družba Cabot Plastics za družbo Cabot Switzerland opravlja več dodatnih storitev, med drugim skladiščenje proizvodov, vključno z upravljanjem proizvodov, skladiščenih v skladiščih tretjih oseb, pošiljanje priporočil za optimizacijo proizvodnega postopka, notranje in zunanje tehnične preglede in ocene, sporočanje rezultatov družbi Cabot Switzerland ter dobave ali storitve, ki jih potrebujejo druge proizvodne enote. Zato družba Cabot Plastics komentira operativne potrebe svojih obratov, olajšuje carinske formalnosti, upošteva standarde in postopke družbe Cabot Switzerland za nadzor kakovosti in zagotavljanje kakovosti, tej družbi zagotavlja podporo za izboljšanje proizvodnih procesov in načrtovanje njenih dejavnosti, ji zagotavlja administrativno podporo na področju trošarin in carin, deluje kot uradni uvoznik za račun in na zahtevo te družbe ter upravlja embalažne materiale. Družba Cabot Plastics izvaja te dodatne dejavnosti v skladu s pogoji, določenimi v pogodbi.

11 Družba Cabot Plastics je zadevo predložila Service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) auprès du Service public fédéral Finances (Belgique) (služba za vnaprejšnja davčna stališča pri zvezni javni službi za finance (Belgija)), ki je v odločbi z dne 31. januarja 2012 glede davka od dohodkov pravnih oseb navedla, da dejavnosti te družbe ne izkazujejo obstoja stalne poslovne enote družbe Cabot Switzerland v Belgiji v smislu členov od 227 do 229 Code des impôts sur les revenus (zakonik o davku od dohodkov) in člena 5 Konvencije med Švicarsko konfederacijo in Kraljevino Belgijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje, sklenjene 28. avgusta 1978.

12 Vendar je davčna uprava po davčnem nadzoru, opravljenem leta 2017, presodila, da družba Cabot Switzerland ima stalno poslovno enoto v smislu zakonodaje o DDV v Belgiji in je zato treba šteti, da so storitve, ki jih je družba Cabot Plastics opravila za prvonavedeno družbo od leta 2014 do 2016, opravljene v Belgiji in so obdavčene z DDV v tej državi. Družbi Cabot Plastics je bilo poslano obvestilo o popravku, s katerim se družba ni strinjala.

13 Davčna uprava je zato z odločbo z dne 19. decembra 2017 družbi Cabot Plastics naložila plačilo DDV v višini 10.609.844,08 EUR in plačilo globe 1.060.980 EUR, skupaj z zakonskimi obrestmi od 21. januarja 2017.

14 Družba Cabot Plastics je 30. marca 2018 pri tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu, Belgija) zoper odločbo z dne 19. decembra 2017 vložila tožbo. To sodišče je s sodbo z dne 14. januarja 2020 tožbi delno ugodilo, pri čemer je razsodilo, da ima družba Cabot Switzerland stalno poslovno enoto v Belgiji, odločbo pa razveljavilo v delu, ki se nanaša na naložitev plačila globe.

15 Družba Cabot Plastics je 11. septembra 2020 zoper to sodbo vložila pritožbo pri cour

d'appel de Liège (višje sodišče v Liègeu, Belgija), ki je predložitveno sodišče. Predlaga, naj sodišče navedeno sodbo spremeni, ugotovi, da ni dolžna plažati DDV, ki ji je bil naložen, in Belgijski državi naloži vražilo vseh neupravičeno pobranih ali zadržanih zneskov, skupaj z zamudnimi obrestmi.

16 Družba Cabot Plastics pred predložitvenim sodiščem trdi, da storitve, ki jih je zaračunala družbi Cabot Switzerland, niso bile opravljene v Belgiji, ampak v Švici, kjer ima zadnjenavedena družba sedež svoje dejavnosti.

17 Belgijska država z nasprotno pritožbo, vloženo 15. januarja 2021, predlaga spremembo sodbe tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu) v delu, v katerem se ta nanaša na globo, naloženo družbi Cabot Plastics. Meni, da ima družba Cabot Switzerland stalno poslovno enoto v Belgiji v prostorih družbe Cabot Plastics, tako da so storitve, ki jih ta družba opravlja za prvonavedeno družbo, opravljene v tej državi žlanici.

18 Prviž, po mnenju Belgijske države so tehnižni viri, ki sestavljajo to stalno poslovno enoto, proizvodni obrati, distribucijski center in skladišž, ki so v lasti družbe Cabot Plastics, vendar je treba šteti, da so bili na podlagi pogodbe z dne 14. februarja 2012 dani na voljo družbi Cabot Switzerland, saj ta dolož, da se oprema družbe Cabot Plastics uporablja le v korist družbe Cabot Switzerland in po njenih navodilih, tako da zadenjenavedena družba s to opremo prosto razpolaga.

19 Drugiž, Belgijska država v zvezi s žloveškimi viri te stalne poslovne enote meni, da jih sestavlja operativno osebje družbe Cabot Plastics, ki je na voljo družbi Cabot Switzerland in ji omogož, da prodajo, med drugim v Belgiji. Navaja tudi, da to osebje poleg opravljanja storitev po pogodbi o delu opravlja dodatne storitve, ki so bistvene za družbo Cabot Switzerland, kot so sprejem surovin, nadzor kakovosti, priprava narožil, pakiranje konžnih proizvodov in izvedba inventur.

20 Tretjiž, v zvezi z zmožnostjo prejema in uporabe storitev, ki so opravljene za lastne potrebe te poslovne enote družbe Cabot Switzerland, Belgijska država trdi, da ji struktura, ki jo je zadnjenavedeni družbi dala na voljo družba Cabot Plastics, omogož, da iz svoje stalne poslovne enote prejema in uporablja proizvode, ki izhajajo iz dela po pogodbi, za opravljanje lastnih dobav blaga v Belgiji. Žetrtiž, po navedbah Belgijske države ima ta poslovna enota zadostno stopnjo stalnosti prav zaradi sklenitve pogodbe z dne 14. februarja 2012.

21 Predložitveno sodišče navaja, da ima družba Cabot Switzerland sedež dejavnosti v Švici, ker ima tam svoj statutarni sedež in pisarno s 47 zaposlenimi, ker se v tej državi sprejemajo strateške odložitve in odložitve glede splošne politike te družbe, ker se tam sklepajo razližne pogodbe in ker se tam sestaja njen upravni odbor. Vendar po presoji tega sodišž, da je sedež dejavnosti družbe Cabot Switzerland v Švici, ne pomeni *ipso facto*, da je kraj opravljanja storitev v tej državi, saj žlen 44 Direktive o DDV dolož, da posebno pravilo za opredelitev kraja opravljanja storitev, že se storitve opravijo za stalno poslovno enoto davžnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, kjer ima ta davžni zavezanec svoj sedež.

22 Poleg tega ugotavlja, da se Sodišče še ni izreklo o zadevi, ki bi bila dovolj podobna obravnavani zadevi, da bi bilo mogož, da odpraviti vsakršen dvom o razlagi prava Unije, ki se uporabi. V zvezi s tem navaja, prviž, da je družba Cabot Plastics subjekt, ki je pravno ložen od družbe Cabot Switzerland in ni njena hžerinska družba, in drugiž, da davžna uprava družbo Cabot Plastics šteje hkrati za izvajalko storitev ter za tehnižne in žloveške vire družbe Cabot Switzerland.

23 Predložitveno sodišče se torej sprašuje, ali ima davžni zavezanec ustrezno strukturo v smislu lastnih sredstev, ki sestavljajo njegovo stalno poslovno enoto, že ta pripadajo izvajalcu, ki zanj opravlja storitve, vendar se ta izvajalec na podlagi pogodbe, sklenjene med tem davžnim

zavezancem in tem izvajalcem, zaveže, da bo ta sredstva izključno ali skoraj izključno uporabil za opravljanje teh storitev. Natančneje, ker je Sodišče razsodilo, da strukture brez lastnega osebja ni mogoče opredeliti za „stalno poslovno enoto“ (sodba z dne 3. junija 2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), se to sodišče sprašuje, ali je v takih okoliščinah mogoče šteti, da je osebje izvajalca zadevnih storitev, ki deluje na podlagi zahtev prejemnika storitev v skladu z zavezujočo pogodbo, temu izvajalcu „lastno“.

24 Predložitveno sodišče se sprašuje tudi o vplivu, ki bi ga na opredelitev stalne poslovne enote družbe Cabot Switzerland v Belgiji lahko imelo dejstvo, da ta družba v tej državi dobavlja blago z uporabo tehničnih in rolovskih virov družbe Cabot Plastics.

25 V teh okoliščinah je cour d'appel de Liège (višje sodišče v Liègeu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 44 [Direktive o DDV] in člen 11 [Izvedbene uredbe št. 282/2011] razlagati tako, da je treba v primeru storitev, ki jih davčni zavezanec s sedežem dejavnosti v državi članici opravi za drugega davčnega zavezanca, ki deluje kot tak in ki ima sedež dejavnosti zunaj Evropske unije, pri čemer sta zavezanca ločena in pravno neodvisna subjekta, vendar sta del iste skupine, in se izvajalec pogodbeno zaveže, da bo svojo opremo in osebje uporabljal izključno za proizvodnjo izdelkov za prejemnika, te izdelke pa nato proda ta prejemnik, kar je podlaga za obdavčljivo dobavo blaga, za izpolnitev katere izvajalec zagotavlja logistično pomoč in ki se opravi v zadevni državi članici, za davčnega zavezanca s sedežem zunaj Unije šteti, da ima stalno poslovno enoto v tej državi članici?

2. Ali je treba člen 44 [Direktive o DDV] in člen 11 [Izvedbene uredbe št. 282/2011] razlagati tako, da ima lahko davčni zavezanec stalno poslovno enoto, če ima potrebne rolovške in tehnične vire njegov izvajalec, ki je pravno neodvisen, vendar pripada isti skupini, in ki se pogodbeno zaveže, da jih bo uporabljal izključno v korist navedenega davčnega zavezanca?

3. Ali je treba člen 44 [Direktive o DDV] in člen 11 [Izvedbene uredbe št. 282/2011] razlagati tako, da ima davčni zavezanec stalno poslovno enoto v državi članici svojega izvajalca, ker ta zanj v okviru izključne pogodbene zaveze opravlja več pomožnih ali dopolnilnih storitev glede na delo po pogodbi v ožjem smislu, s čimer prispeva k prodaji, ki jo ta davčni zavezanec opravlja s svojega sedeža zunaj Unije, ki pa povzroči obdavčljivo dobavo blaga na podlagi zakonodaje o DDV na ozemlju te države članice?“

Vprašanja za predhodno odločanje

26 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 44 Direktive o DDV in člen 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da ima davčni zavezanec prejemnik storitev, ki ima sedež dejavnosti zunaj Evropske unije, stalno poslovno enoto v državi članici, v kateri ima sedež izvajalec zadevnih storitev, ki je pravno ločen od tega prejemnika, če davčni zavezanec izvajalec storitev za tega davčnega zavezanca prejemnika storitev v okviru izključne pogodbene zaveze opravlja te storitve in več pomožnih ali dopolnilnih storitev, ki prispevajo k ekonomski dejavnosti davčnega zavezanca prejemnika v tej državi članici, in če rolovški in tehnični viri morebitne stalne poslovne enote pripadajo izvajalcu storitev.

27 Člen 44 Direktive o DDV določa, da je kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če pa so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni ta kraj, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto.

28 Člen 44 Direktive o DDV je pravilo, ki določa kraj obdavčitve opravljanja storitev tako, da enotno določa kraj, ki je davčno upoštevna navezna okolščina. Njegov cilj je preprečevanje, na eni strani, sporov o pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in na drugi strani, neobdavčenja prihodkov (glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točke 42, 50 in 51).

29 Zakonodajalec Unije je kot primarno navezno okolščino glede kraja opravljanja storitev za davčnega zavezanca določil sedež njegove dejavnosti, saj kot objektivno, enostavno in praktično merilo zagotavlja veliko pravno varnost. Navezna okolščina stalne poslovne enote davčnega zavezanca iz člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV pa je, nasprotno, sekundarna in predstavlja izjemo od splošnega pravila, če so izpolnjeni nekateri pogoji (glej v tem smislu sodbe z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točke od 53 do 56; z dne 7. avgusta 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, točka 49, in z dne 7. aprila 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, točka 29).

30 Zato je, kot je Sodišče ugotovilo zlasti v točki 53 sodbe z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), upoštevanje poslovne enote, ki ni sedež dejavnosti, mogoče le, če ta sedež ne vodi do razumne rešitve ali ustvarja spor z drugo državo članico, saj, kot je razvidno iz točke 55 iste sodbe, domneva, da se storitve opravljajo v kraju, kjer ima davčni zavezanec prejemnik sedež svoje dejavnosti, omogoča, da se pristojni organi držav članic in izvajalci storitev izognejo zapletenim raziskavam, da bi določili davčno upoštevno navezno okolščino.

31 Kar zadeva pojem „stalna poslovna enota“ v smislu člena 44 Direktive o DDV, se ta v skladu s členom 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 nanaša na vsako enoto, ki ni sedež dejavnosti, z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi poslovskimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote (glej v tem smislu sodbi z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 58, in z dne 7. aprila 2022 Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, točka 31). Iz tega sledi, kot je Sodišče pojasnilo v točki 59 sodbe z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), da mora imeti družba za to, da se šteje, da ima stalno poslovno enoto v državi članici, v kateri se zanjo opravljajo zadevne storitve, v tej državi dovolj stalno strukturo, ki ji omogoča, da tam prejme zadevne storitve in jih uporabi za svojo ekonomsko dejavnost.

32 Poleg tega je treba poudariti, da vprašanja, ali obstaja stalna poslovna enota v smislu navedenega člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV, ni treba preučiti glede na davčnega zavezanca izvajalca storitev, temveč glede na davčnega zavezanca prejemnika storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, točka 30).

33 Presoditi je torej treba, ali je v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, mogoče šteti, da ima davčni zavezanec prejemnik storitev dovolj stalne in ustrezno strukturirane poslovne in tehnične vire v državi članici, v kateri se opravijo storitve, in če je tako, ali mu ta sredstva dejansko omogočajo, da tam prejme in uporabi te storitve.

34 Natan?neje, predložitveno sodiš?e se v zvezi s tem sprašuje o vplivu dejstva, prvi?, da sta izvajalec in prejemnik storitev pravno neodvisna subjekta, vendar pripadata isti skupini družb, drugi?, da zadevni ?loveški in tehni?ni viri pripadajo izvajalcu storitev in, tretji?, da se ta izvajalec pogodbeno zaveže, da bo svojo opremo in osebje uporabljal izklju?no za opravljanje storitev, v tem primeru po pogodbi o delu, in da ta izvajalec tudi na podlagi te izklju?ne zaveze opravlja ve? storitev, ki so pomožne ali dopolnilne tem prvim storitvam, tako da predvsem zagotavlja logisti?no pomo?, ki prispeva k ekonomski dejavnosti prejemnika, na podlagi katere pride do dobav blaga, ki so obdav?ljive v državi ?lanici, v kateri naj bi bila morebitna stalna poslovna enota tega prejemnika.

35 Prvi?, kar zadeva ustreznost strukture stalne poslovne enote v smislu ?loveških in tehni?nih virov, je Sodiš?e razsodilo, da obstoj strukture, ki se uresni?uje s takimi viri, ne sme biti samo trenuten. ?eprav se ne zahteva pripadnost ?loveških ali tehni?nih virov v drugi državi ?lanici, pa mora imeti 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 mu ta sredstva dana na voljo in ki jih ni mogo?e kratkoro?no prekiniti (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C?333/20, EU:C:2022:291, to?ki 37 in 41).

36 Glede dejstva, da sta izvajalec in prejemnik storitev povezana ter zlasti da družbi iz postopka v glavni stvari pripadata isti skupini, ?eprav sta pravno neodvisni druga od druge, je treba opozoriti, da je Sodiš?e razsodilo, da opredelitev za „stalno poslovno enoto“, ki jo je treba preu?iti ob upoštevanju gospodarske in poslovne stvarnosti, ne more biti odvisna zgolj od pravnega statusa zadevnega subjekta in da dejstvo, da ima družba h?erinsko družbo v eni državi ?lanici, samo po sebi ne pomeni, da ima tam tudi svojo stalno poslovno enoto (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C?333/20, EU:C:2022:291, to?ki 38 in 40 ter navedena sodna praksa).

37 V zvezi z okoliš?ino, da se dav?ni zavezanec izvajalec storitev pogodbeno zaveže, da bo svojo opremo in osebje uporabljal izklju?no za opravljanje zadevnih storitev, iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da se šteje, da pravna oseba, tudi ?e ima samo eno stranko, tehni?ne in ?loveške vire, ki jih ima na voljo, uporablja za lastne potrebe. Le ?e bi se ugotovilo, da družba prejemnica storitev zaradi veljavnih pogodbenih dolo?il razpolaga s sredstvi svojega izvajalca, kot da bi bila njena lastna, bi bilo mogo?e šteti, da ima v državi ?lanici, v kateri ima sedež njen izvajalec, dovolj stalno in ustrezno strukturiranost ?loveških in tehni?nih virov (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C?333/20, EU:C:2022:291, to?ka 48).

38 Zato dejstvo, da v postopku v glavni stvari zadevni ?loveški in tehni?ni viri ne pripadajo družbi Cabot Switzerland, ampak družbi Cabot Plastics, samo po sebi ne izklju?uje možnosti, da ima prvonavedena družba stalno poslovno enoto v Belgiji, ?e ima takojšen in stalni dostop do teh virov, kot ?e bi šlo za njene lastne vire. V zvezi s tem je mogo?e upoštevati okoliš?ine – ne da bi bile te same po sebi odlo?ilne – da se je družba Cabot Plastics, kot je razvidno iz spisa, s katerim razpolaga Sodiš?e, zavezala, da bo svojo opremo uporabljala izklju?no za proizvodnjo proizvodov, na katere se nanaša pogodba, sklenjena z družbo Cabot Switzerland, da ta pogodba velja od leta 2012 in da te storitve pomenijo skoraj celoten promet prvonavedene družbe.

39 Vendar kot navaja Evropska komisija v pisnem stališ?u, ker izvajalec zadevnih storitev ostaja odgovoren za svoja sredstva in te storitve opravlja na lastno tveganje, pogodba o opravljanju storitev, ?eprav izklju?na, sama po sebi ne u?inkuje tako, da bi sredstva tega izvajalca postala sredstva njegove stranke.

40 Drugi?, kar zadeva merilo, ki je prav tako dolo?eno v ?lenu 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 in v skladu s katerim morajo ?loveški in tehni?ni viri stalne poslovne enote tej poslovni enoti omogo?ati, da prejme storitve in jih uporablja za lastne potrebe, je treba najprej razlikovati

med opravljanjem storitev po pogodbi o delu, ki jih družba Cabot Plastics opravlja za družbo Cabot Switzerland, in prodajo blaga, ki je rezultat tega dela in jo opravlja zadnjenavedena družba. Te storitve in te prodaje namreč pomenijo ločene transakcije, ki so predmet različnih sistemov DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, točka 52 in navedena sodna praksa). Zato je treba za določitev kraja, v katerem družba Cabot Switzerland prejme te storitve, določiti kraj, kjer so poslovni in tehnični viri, ki jih ta družba uporablja v ta namen, in ne kraj, kjer so viri, ki jih uporablja za svojo prodajno dejavnost.

41 Dalje, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da istih virov ni mogoče hkrati uporabljati za opravljanje in prejemanje istih storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, točka 54). V obravnavanem primeru pa, s pridržkom presoje predložitvenega sodišča, iz spisa, predloženega Sodišču, ni razvidno, da bi bilo mogoče razlikovati med viri, ki jih je družba Cabot Plastics uporabila za opravljanje storitev na podlagi pogodbe o delu, in viri, ki jih po presoji davčne uprave družba Cabot Switzerland uporablja za prejemanje teh storitev v Belgiji, v okviru svoje domnevne stalne poslovne enote, ki je po presoji te uprave poleg tega sestavljena le iz sredstev, ki pripadajo družbi Cabot Plastics.

42 Predložitveno sodišče se poleg tega sprašuje o vplivu, ki bi ga lahko za določitev kraja opravljanja storitev po pogodbi o delu iz postopka v glavni stvari imela okoliščina, da izvajalec storitev prav tako na podlagi izključne pogodbe, sklenjene s prejemnikom teh storitev, opravlja več storitev, ki jih to sodišče opredeljuje za „pomožne“ ali „dopolnilne“ glede na storitve po pogodbi o delu, in sicer upravljanje zalog surovin, njihov popis ob koncu leta, nadzor kakovosti, upravljanje zalog končnih proizvodov in pripravo naročil pred pošiljanjem. Predložitveno sodišče navaja, da družba Cabot Plastics družbi Cabot Switzerland zagotavlja logistično pomoč in s tem prispeva k njeni ekonomski dejavnosti, posledica česar so med drugim obdavčljive dobave blaga v Belgiji, kjer je po mnenju davčnega organa stalna poslovna enota zadnjenavedene družbe.

43 Kot je razvidno iz točke 40 te sodbe, je treba glede vprašanja, ali davčni zavezanec prejemnik storitev prejme te storitve v okviru svoje stalne poslovne enote, razlikovati med, na eni strani, opravljanjem teh storitev in zmožnostjo tega davčnega zavezanca, da jih prejme znotraj take poslovne enote, ter na drugi strani, transakcijami, ki jih ta davčni zavezanec sam opravi v okviru svoje ekonomske dejavnosti, kot je v obravnavanem primeru prodaja blaga, ki izhaja iz pogodbe o delu. Iz tega sledi, da dejstvo, da izvajalec storitev za njihovega prejemnika opravlja tudi zgoraj navedene pomožne storitve, kot je prodaja proizvodov, ki izhajajo iz pogodbe o delu, s čimer olajšuje ekonomsko dejavnost tega prejemnika, ne vpliva na vprašanje obstoja stalne poslovne enote tega prejemnika.

44 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da okoliščina, da ekonomska dejavnost družb, povezanih s pogodbo o opravljanju storitev, oblikuje ekonomsko celoto in da rezultati te dejavnosti koristijo predvsem potrošnikom države članice, v kateri ima izvajalec storitev sedež, ni upoštevna za določitev, ali ima prejemnik teh storitev stalno poslovno enoto v tej državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 64). Sodišče je tudi razsodilo, da stalna baza, ki se uporablja zgolj za opravljanje dejavnosti, ki so pripravljalne ali pomožne v razmerju do ekonomske dejavnosti prejemnika zadevnih storitev, ni stalna poslovna enota (glej sodbo z dne 28. junija 2007, Planzer, C-73/06, EU:C:2007:397, točka 56).

45 Ob upoštevanju zgoraj navedenega in s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, je očitno, da je storitve po pogodbi o delu iz postopka v glavni stvari družba Cabot Switzerland prejela in uporabljala za svojo ekonomsko dejavnost prodaje blaga, ki izhaja iz teh storitev, v Švici, ker ta družba v Belgiji za to nima ustrezne strukture.

46 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 44 Direktive o DDV in člen 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da davčni zavezanec

prejemnik storitev, ki ima sedež dejavnosti zunaj Unije, nima stalne poslovne enote v državi članici, v kateri ima sedež izvajalec zadevnih storitev, ki je pravno ločen od tega prejemnika, če ta prejemnik tam nima ustrezne strukture v smislu gospodarskih in tehničnih virov, ki bi lahko predstavljali to stalno poslovno enoto, in to tudi če davčni zavezanec izvajalec storitev za tega davčnega zavezanca prejemnika storitev na podlagi izključne pogodbene zaveze opravlja storitve na podlagi pogodbe o delu in več pomožnih ali dopolnilnih storitev, ki prispevajo k ekonomski dejavnosti davčnega zavezanca prejemnika v tej državi članici.

Stroški

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

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

Člen 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 Člen 11 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112,

je treba razlagati tako, da

davčni zavezanec prejemnik storitev, ki ima sedež dejavnosti zunaj Evropske unije, nima stalne poslovne enote v državi članici, v kateri ima sedež izvajalec zadevnih storitev, ki je pravno ločen od tega prejemnika, če ta prejemnik tam nima ustrezne strukture v smislu gospodarskih in tehničnih virov, ki bi lahko predstavljali to stalno poslovno enoto, in to tudi če davčni zavezanec izvajalec storitev za tega davčnega zavezanca prejemnika storitev na podlagi izključne pogodbene zaveze opravlja storitve na podlagi pogodbe o delu in več pomožnih ali dopolnilnih storitev, ki prispevajo k ekonomski dejavnosti davčnega zavezanca prejemnika v tej državi članici.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.