

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 7. apríla 2022 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 44 – Miesto poskytovania služieb – Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011 – článok 11 ods. 1 – Poskytovanie služieb – Miesto daňovej povinnosti – Pojem ‚stála prevádzkarňa‘ – Spoločnosť jedného členského štátu prepojená so spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte – Vhodná štruktúra z hľadiska ľudských zdrojov a technických prostriedkov – Schopnosť prijímať a využívať služby na vlastné potreby stálej prevádzkarne – Marketingové, regulačné, reklamné a reprezentačné služby poskytované prepojenou spoločnosťou prijímajúcej spoločnosti“

Vo veci C-333/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko) z 30. decembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 22. júla 2020, ktorý súvisí s konaním:

Berlin Chemie A. Menarini SRL

proti

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

za účasti:

Berlin Chemie AG,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia I. Jarukaitis (spravodajca), M. Ilešič, D. Gratsias a Z. Csehi,

generálny advokát: A. M. Collins,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Berlin Chemie A. Menarini SRL, pôvodne v zastúpení: M. Galgoșiu-Săraru, M. R. Farcău, B. Mărculea a E. Bondalici, neskôr M. Galgoșiu-Săraru, M. R. Farcău a E. Bondalici, avocați,

– rumunská vláda, v zastúpení: E. Gane, R. I. Hațieganu a A. Rotăreanu, splnomocnené zástupkyne,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a E. A. Stamate, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica o DPH“), a článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Berlin Chemie A. Menarini SRL (ďalej len „rumunská spoločnosť“) a Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (ďalšia správa pre stredne veľkých platiteľov dane, Bukurešť – Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť, Rumunsko) (ďalej len „ďalšia správa“) vo veci návrhu na zrušenie rozhodnutia o danom výmere, ktorým sa stanovila dodatočná daň z pridanej hodnoty (DPH) a rozhodnutia týkajúceho sa pridružených daňových povinností, ako aj žiadosti o vrátenie dodatočnej DPH a pridružených daňových povinností.

Právny rámec

Právo Únie

3 Hlava V smernice o DPH týkajúca sa miesta zdaniteľných transakcií obsahuje najmä kapitolu 3, nazvanú „Miesto poskytovania služieb“. Článok 44 tejto smernice, ktorý sa nachádza v oddiele 2, nazvanom „Všeobecné pravidlá“, stanovuje:

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stále prevádzkari zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

4 Článok 11 ods. 1 nachádzajúci sa v oddiele 1, nazvanom „Pojmy“, kapitoly V vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 s názvom „Miesto zdaniteľných transakcií“ stanovuje:

„Na účely uplatňovania článku 44 smernice 2006/112/ES je ‚stálou prevádzkarňou‘ akákoľvek prevádzkareň iná ako sídlo ekonomickej činnosti uvedené v článku 10 tohto nariadenia, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov, ktoré jej umožňujú prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na jej vlastné potreby.“

Rumunské právo

5 Článok 125a ods. 2 písm. b) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003,

ktorým sa stanovil Daňový zákonník), účinný do 31. decembra 2015 a článok 266 ods. 2 písm. b) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon nr. 227/2015, ktorým sa stanovil Daňový zákonník), účinný od 1. januára 2016, ktoré majú rovnaké znenie, stanovuje:

„Na účely tejto hlavy:

...

b) zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo svojej ekonomickej činnosti mimo Rumunska, sa považuje za usadenú v Rumunsku, ak má stálu prevádzkareň v Rumunsku, alebo ak má v Rumunsku dostatok technických prostriedkov a ľudských zdrojov na pravidelné zdaniteľné dodania tovaru alebo poskytovania služieb.“

6 Podľa článku 133 ods. 2 zákona nr. 571/2003 a článku 278 ods. 2 zákona nr. 227/2015, ktoré majú rovnaké znenie:

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má tento príjemca služieb zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby so sídlom na inom mieste, než je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň príjemcu služieb. Ak takéto miesto alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom týchto služieb, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Berlin Chemie AG (ďalej len „nemecká spoločnosť“) je spoločnosť so sídlom v Nemecku, ktorá je súčasťou skupiny Menarini, ktorá od roku 1996 pravidelne predáva farmaceutické výrobky v Rumunsku na účely bežného zásobovania veľkoobchodných distribútorov liekov v Rumunsku a ktorá na tento účel uzatvorila zmluvu o skladovaní so spoločnosťou so sídlom v tomto členskom štáte. Má tiež daňového zástupcu v Rumunsku a je tam registrovaná na účely DPH.

8 Rumunská spoločnosť, ktorej sídlo sa nachádza v Bukurešti, bola zriadená v priebehu roka 2011. Jej hlavnou činnosťou je poradenstvo v oblasti styku s verejnosťou a komunikácií a môže tiež vykonávať vedľajšie činnosti veľkoobchodu s farmaceutickými výrobkami, poradenstva v oblasti riadenia, reklamnej agentúry, trhových štúdií a prieskumov trhu. Jej jediným spoločníkom je Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, ktorej sídlo sa nachádza v Nemecku a ktorá má 100 % podiel na zisku a strate rumunskej spoločnosti. Podiel vo výške 95 % na spoločnosti Berlin Chemie/Menarini Pharma vlastní nemecká spoločnosť. Táto posledná uvedená spoločnosť je jediným zákazníkom rumunskej spoločnosti.

9 Dňa 1. júna 2011 nemecká spoločnosť a rumunská spoločnosť uzavreli zmluvu na marketing, reguláciu, reklamu a zastupovanie, podliehajúcu nemeckému právu, ktorou sa rumunská spoločnosť zaviazala aktívne propagovať výrobky nemeckej spoločnosti v Rumunsku, najmä prostredníctvom marketingových činností, v súlade so stratégiami a rozpočtami stanovenými a vyvinutými nemeckou spoločnosťou.

10 Konkrétne je povinná zriadiť a udržiavať právne kvalifikovanú službu na spracovanie a riešenie problémov v súvislosti s reklamou, informáciami a podporou predaja v mene a na účet nemeckej spoločnosti. Rumunská spoločnosť sa tiež zaviazala vykonať všetky potrebné opatrenia v oblasti právnej úpravy s cieľom zabezpečiť, aby nemecká spoločnosť mala povolenie distribuovať svoje výrobky v Rumunsku, poskytovať pomoc pri klinických štúdiách a pri iných výskumných a vývojových činnostiach, ako aj zabezpečiť primerané dodanie medicínskej

literatúry a propagačných materiálov schválených nemeckou spoločnosťou. Rumunská spoločnosť okrem toho preberá objednávky farmaceutických výrobkov od veľkoobchodných distribútorov v Rumunsku a posúva ich nemeckej spoločnosti. Takisto spracúva faktúry a zasiela ich zákazníkom nemeckej spoločnosti.

11 Nemecká spoločnosť sa zaviazala zaplatiť za služby poskytované rumunskou spoločnosťou mesačnú odmenu vypočítanú na základe sumy všetkých nákladov skutočne vynaložených touto spoločnosťou, zvýšenej o 7,5 % za kalendárny rok. Rumunská spoločnosť fakturovala nemeckej spoločnosti dotknuté služby bez DPH, keďže sa domnievala, že miestom poskytovania týchto služieb je Nemecko. Od 14. marca 2013 sa platba za tieto služby uskutočňovala uzatvorením dohôd o započítaní medzi faktúrami za služby, ktoré rumunská spoločnosť vystavila nemeckej spoločnosti, a úverom s úrokmi, ktorý táto spoločnosť poskytla rumunskej spoločnosti, pričom faktúry a úver mali rovnakú hodnotu.

12 V nadväznosti na daňovú kontrolu týkajúcu sa obdobia od 1. februára 2014 do 31. decembra 2016 sa daňová správa domnievala, že služby, ktoré rumunská spoločnosť poskytovala nemeckej spoločnosti, táto spoločnosť prijímala v Rumunsku, kde mala stálu prevádzkareň. Domnievala sa, že daná prevádzkareň pozostáva z technických prostriedkov a ľudských zdrojov, ktoré sú dostatočné na pravidelné zdaniteľné dodania tovarov alebo poskytovanie služieb. Toto posúdenie bolo vykonané hlavne z dôvodu technických prostriedkov a ľudských zdrojov rumunskej spoločnosti, ku ktorým však mala nemecká spoločnosť neprerušovaný prístup. Nemecká spoločnosť mala najmä prístup k technickým prostriedkom rumunskej spoločnosti, ako sú počítače, operačné systémy a motorové vozidlá.

13 Daňová správa vydala 29. novembra 2017 daňový výmer, ktorým rumunskej spoločnosti uložila povinnosť zaplatiť sumu 41 687 575 rumunských lei (RON) (približne 8 984 491 eur) zodpovedajúcu doplatku DPH za predmetné plnenia, sumu 5 855 738 RON (približne 1 262 012 eur) ako úroky a sumu 3 289 071 RON (približne 70 851 eur) ako úroky z omeškania.

14 Svojou žalobou podanou na Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko), ktorý je vnútroštátnym súdom, rumunská spoločnosť navrhuje zrušenie tohto daňového výmeru, pričom spochybňuje skutočnosť, že nemecká spoločnosť má stálu prevádzkareň v Rumunsku.

15 Vnútroštátny súd uvádza, že na to, aby mohol rozhodnúť o návrhu, ktorý mu bol predložený, musí určiť miesto zdanenia marketingových, regulačných, reklamných a reprezentačných služieb, ktoré rumunská spoločnosť poskytuje nemeckej spoločnosti, a overiť, či má táto nemecká spoločnosť stálu prevádzkareň v Rumunsku. Vyriešenie sporu vo veci samej teda závisí od výkladu článku 44 druhej vety smernice o DPH a článku 11 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

16 Uvádza, že vnútroštátne ustanovenia uplatniteľné vo veci, o ktorej rozhoduje, podmieňujú konštatovanie existencie stálej prevádzkarne v Rumunsku skutočnosťou, že zdaniteľná osoba má v tomto členskom štáte dostatok technických prostriedkov a ľudských zdrojov na pravidelné zdaniteľné dodania tovaru alebo poskytovania služieb. Znenie týchto vnútroštátnych ustanovení je odlišné od znenia článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

17 Vnútroštátny súd má pochybnosti, pokiaľ ide o výklad článku 44 druhej vety smernice o DPH, ako aj článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011. Domnieva sa, že rozsudky Súdneho dvora týkajúce sa výkladu týchto ustanovení mu neumožňujú rozptýliť ich, keďže veci, v ktorých boli vydané relevantné rozsudky, sa týkali odlišných právnych a skutkových situácií, než sú tie vo veci, o ktorej rozhoduje. Okrem toho sa zdá, že predchádzajúca judikatúra Súdneho dvora sa nezaoberala otázkou relevantnosti poskytovania marketingových služieb na účely

určenia existencie stálej prevádzkarne, pokiaľ takéto služby zahŕňajú výkon komplexných činností, ktoré dostatočne úzko súvisia s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby, ktorá je príjemcom týchto služieb, a môžu mať priamy vplyv na výsledky tejto činnosti.

18 Tento súd sa po prvé pýta, či na to, aby sa mohlo konštatovať, že spoločnosť, ktorá dodáva tovar na území iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom má sídlo svojej ekonomickej činnosti, má v prvom členskom štáte stálu prevádzkareň, je nevyhnutné, aby jej patrili ľudské zdroje a technické prostriedky využívané touto spoločnosťou na území tohto členského štátu, alebo či stačí, aby mala bezprostredný a trvalý prístup k takýmto zdrojom a prostriedkom prepojenej spoločnosti, ktorú ovláda na základe väčšinového obchodného podielu a ktorej je jediným zákazníkom.

19 Vnútroštátny súd považuje za osobitne relevantnú skutočnosť, že rumunská spoločnosť bola založená práve s cieľom poskytovať výlučné služby nemeckej spoločnosti, ktoré táto spoločnosť potrebuje na výkon svojej ekonomickej činnosti v Rumunsku. Navyše dodania farmaceutických výrobkov do tohto členského štátu uskutočnené nemeckou spoločnosťou nie sú príležitostné a sporadické, ale dlhodobé a stabilné. Nemecká spoločnosť tam má stálych zákazníkov a od roku 1996 aj trvalé zásoby farmaceutických výrobkov v prenajatom sklade a jej odbyt tam je stabilný a známy. Okrem toho má právo kontrolovať účtovné knihy a priestory rumunskej spoločnosti na základe zmluvy uzavretej medzi týmito dvoma spoločnosťami.

20 Vnútroštátny súd sa po druhé pýta, či sa článok 44 druhá veta smernice o DPH a článok 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 majú vykladať v tom zmysle, že na to, aby sa mohlo konštatovať, že spoločnosť, ktorá dodáva tovar na území iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom má sídlo svojej ekonomickej činnosti, má stálu prevádzkareň v členskom štáte dodania tohto tovaru, je nevyhnutné, aby sa takáto stála prevádzkareň priamo podieľala na rozhodnutiach týkajúcich sa dodaní tovaru, alebo stačí, že táto spoločnosť má v tomto členskom štáte technické prostriedky a ľudské zdroje, ktoré sú jej k dispozícii na základe zmlúv, ktorých predmetom sú marketingová, regulačná, reklamná a reprezentačná činnosť, pričom tieto činnosti môžu mať priamy vplyv na výsledky ekonomickej činnosti tejto spoločnosti.

21 V tomto ohľade rumunská spoločnosť pred vnútroštátnym súdom tvrdí, že rozhodnutie o dodaní liekov prijímajú výhradne zástupcovia nemeckej spoločnosti a že tejto spoločnosti poskytuje len administratívne a podporné služby, ktoré nie sú relevantné, pokiaľ ide o uplatnenie vyššie uvedených ustanovení. V tejto súvislosti odkazuje na rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); zo 17. júla 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); z 28. júna 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), a zo 16. októbra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

22 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že situácia, o ktorú ide vo veci samej, je odlišná od situácie vo veciach, v ktorých boli vydané uvedené rozsudky, keďže nemecká spoločnosť má v Rumunsku prístup k mnohým technickým prostriedkom a ľudským zdrojom, ktoré potrebuje na výkon svojej ekonomickej činnosti v tomto členskom štáte a ktoré ovplyvňujú jej hospodárske výsledky.

23 Okrem toho poznamenáva, že marketingové služby poskytované rumunskou spoločnosťou zrejme majú vnútornú súvislosť s touto ekonomickou činnosťou, keďže je ťažké samostatne určiť prínos marketingu pre proces predaja farmaceutických výrobkov. Tieto služby podľa neho nemožno zamieňať s reklamnými službami, ktoré sú vnímané len ako administratívne a podporné činnosti. Sú úzko spojené so získavaním objednávok pre tieto výrobky a zamestnanci rumunskej spoločnosti sú zapojení do prijímania objednávok rumunských zákazníkov a ich presunu na nemeckú spoločnosť.

24 Vnútroštátny súd sa tak pýta, či ekonomické činnosti vykonávané v stálej prevádzkarni musia byť nevyhnutne zhodné s činnosťami sídla ekonomickej činnosti alebo či stačí, aby hospodárske činnosti vykonávané stálou prevádzkarňou úzko súviseli s realizáciou cieľa ekonomickej činnosti alebo mali na ňu vplyv.

25 Po tretie sa vnútroštátny súd pýta, či v rámci výkladu článku 44 druhej vety smernice o DPH a článku 11 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 skutočnosť, že zdaniteľná osoba má bezprostredný a trvalý prístup k technickým prostriedkom a ľudským zdrojom inej zdaniteľnej osoby, ktorú ovláda, vylučuje možnosť domnievať sa, že táto posledná uvedená zdaniteľná osoba je poskytovateľom služieb v prospech takto zriadenej stálej prevádzkarne tejto prvej zdaniteľnej osoby. Vnútroštátny súd má pochybnosti o tom, či právnická osoba môže byť stálou prevádzkarňou inej právnickej osoby a zároveň poskytovateľom služieb v prospech tejto stálej prevádzkarne.

26 Za týchto podmienok Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je na to, aby bolo možné konštatovať, že spoločnosť dodávajúca tovar na území iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom má táto spoločnosť sídlo svojej ekonomickej činnosti, má v zmysle článku 44 druhej vety [smernice o DPH] a článku 11 [vykonávacieho nariadenia č. 282/2011] stálu prevádzkarňu v štáte, v ktorom dodáva tovar, nevyhnutné, aby ľudské zdroje a technické prostriedky využívané spoločnosťou na území predmetného štátu boli jej vlastnými zdrojmi a prostriedkami, alebo stačí, že spoločnosť má k uvedeným zdrojom a prostriedkom priamy a trvalý prístup prostredníctvom inej, prepojenej spoločnosti, ktorú ovláda, keďže vlastní väčšinu jej obchodného podielu?

2. Je na to, aby bolo možné konštatovať, že spoločnosť dodávajúca tovar na území iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom má táto spoločnosť sídlo svojej ekonomickej činnosti, má v zmysle článku 44 druhej vety [smernice o DPH] a článku 11 [vykonávacieho nariadenia č. 282/2011] stálu prevádzkarňu v štáte, v ktorom dodáva tovar, nevyhnutné, aby sa údajná stála prevádzkarňa priamo podieľala na rozhodnutiach týkajúcich sa dodávania tovaru, alebo stačí, že spoločnosť má v štáte, v ktorom dodáva tovar, technické prostriedky a ľudské zdroje, ktorými disponuje na základe zmlúv uzatvorených s tretími spoločnosťami týkajúcich sa činností v oblasti marketingu, regulácie, reklamy, skladovania a zastupovania, teda činností, ktoré môžu mať priamy vplyv na objem predaja?

3. V rámci výkladu článku 44 druhej vety [smernice o DPH] a článku 11 [vykonávacieho nariadenia č. 282/2011] možnosť zdaniteľnej osoby mať priamy a trvalý prístup k technickým a ľudským zdrojom inej zdaniteľnej osoby, ktorú ovláda, vylučuje, aby bolo možné túto poslednú uvedenú spoločnosť považovať za poskytovateľa služby pre takto zriadenú stálu prevádzkarňu?“

O prejudiciálnych otázkach

27 Svojimi tromi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 44 smernice o DPH a článok 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 majú vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá má sídlo v jednom členskom štáte, má stálu prevádzkarňu v inom členskom štáte z dôvodu, že táto spoločnosť má v tomto štáte dcérsku spoločnosť, ktorá jej poskytuje ľudské zdroje a technické prostriedky na základe zmlúv o výlučnom poskytovaní marketingových, regulačných, reklamných a reprezentačných služieb, ktoré môžu mať priamy vplyv na jej objem predaja.

28 Článok 44 smernice o DPH vo svojej prvej vete uvádza, že miestom poskytovania služieb

zdanite?nej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má zdanite?ná osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti. Druhá veta tohto ?lánku však stanovuje, že ak sa služby poskytujú stálej prevádzkarni zdanite?nej osoby umiestnenej na inom mieste, než je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkare?.

29 V rozsahu, v akom sa vnútroštátny súd pýta na to, kde sa nachádza miesto poskytovania predmetných služieb, treba pripomenúť, že najužito?nejším hrani?ným ukazovateľom na určenie miesta poskytovania služieb je miesto, kde má zdanite?ná osoba sídlo svojej ekonomickej ?innosti, pričom zohľadnenie stálej prevádzkarne zdanite?nej osoby predstavuje výnimku z tohto všeobecného pravidla, pokiaľ sú splnené určité podmienky (rozsudok zo 7. mája 2020, Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, bod 26 a citovaná judikatúra).

30 Pokiaľ ide o otázku, či existuje „stála prevádzkare?“ v zmysle uvedeného ?lánku 44 druhej vety, treba uviesť, že túto otázku treba preskúmať nie v závislosti od zdanite?nej osoby poskytujúcej služby, ale v závislosti od zdanite?nej osoby, ktorá je príjemcom služieb (rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, bod 57).

31 Podľa judikatúry Súdneho dvora (pozri najmä rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, bod 58 a citovanú judikatúru, ako aj bod 65) a podľa ?lánku 11 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 pojem „stála prevádzkare?“ označuje každú prevádzkare? inú ako sídlo ekonomickej ?innosti uvedené v ?lánku 10 tohto nariadenia, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských zdrojov a technických prostriedkov, ktoré jej umožňujú prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na vlastné potreby tejto prevádzkarne.

32 V prvom rade treba preskúmať prvé kritérium uvedené v predchádzajúcom bode, podľa ktorého sa stála prevádzkare? musí vyznačovať dostatočným stupňom stálosti a mať vhodnú štruktúru z hľadiska technických prostriedkov a ľudských zdrojov.

33 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd pýta, či je nevyhnutné, aby tieto ľudské zdroje a technické prostriedky patrili spoločnosti prijímajúcej služby, alebo či stačí, aby táto spoločnosť mala okamžitý a trvalý prístup k takýmto zdrojom a prostriedkom prostredníctvom prepojenej spoločnosti, ktorú ovláda tým, že vlastní väčšinu jej obchodných podielov.

34 V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je na účely výkladu ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou [pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2021, X (Európsky zatykať – *Ne bis in idem*) C?665/20 PPU, EU:C:2021:339, bod 69 a citovanú judikatúru].

35 Pokiaľ ide o znenie ?lánku 44 smernice o DPH a ?lánku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011, treba uviesť, že tieto ustanovenia nespresujú konkrétnu otázku, či ľudské zdroje a technické prostriedky musia samy osebe patriť spoločnosti, ktorá je príjemcom služieb, so sídlom v inom členskom štáte. ?lánok 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 na charakterizovanie stálej prevádzkarne vyžaduje len „dostatočn[ý] stup[e?] stálosti“ a „vhodn[á] štruktúr[a] vyhovujúc[a] z hľadiska ľudských a technických zdrojov“.

36 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že pojem „stála prevádzkare?“ vyžaduje minimálnu súdržnosť dosiahnutú trvalým spojením ľudských zdrojov a technických prostriedkov, ktoré sú potrebné na poskytovanie určitých služieb (rozsudok z 28. júna 2007, Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397, bod 54 a citovaná judikatúra).

37 Na jednej strane teda nemôže existovať stála prevádzkare? bez zjavnej štruktúry, ktorá sa

prejavuje existenciou ľudských zdrojov alebo technických prostriedkov. Na druhej strane táto štruktúra nemôže existovať len príležitostne.

38 Pokiaľ ide o okolnosť, že spoločnosť, ktorá je poskytovateľom služieb, je dcérskou spoločnosťou inej spoločnosti, ktorá je príjemcom týchto služieb, so sídlom v inom členskom štáte, treba pripomenúť, že zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium na uplatnenie spoločného systému DPH. Preto kvalifikácia prevádzkarne ako stálej prevádzkarne nemôže závisieť len od právneho postavenia dotknutého subjektu (rozsudok zo 7. mája 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 31, ako aj citovaná judikatúra).

39 V tejto súvislosti, hoci je možné, že dcérska spoločnosť predstavuje stálu prevádzkareň svojej materskej spoločnosti, takáto kvalifikácia závisí od hmotnoprávnych podmienok uvedených vo vykonávacom nariadení č. 282/2011, najmä v jeho článku 11, ktoré treba posúdiť vzhľadom na hospodársku a obchodnú realitu (rozsudok zo 7. mája 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 32).

40 Preto existenciu stálej prevádzkarne spoločnosti so sídlom v členskom štáte na území iného členského štátu nemožno vyvodiť len zo skutočnosti, že sa tam nachádza dcérska spoločnosť tejto spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. mája 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 33).

41 Existenciu vhodnej štruktúry z hľadiska ľudských a materiálnych zdrojov s dostatočným stupňom stálosti treba teda preukázať s ohľadom na hospodársku a obchodnú realitu. Hoci sa nevyžaduje disponovanie vlastnými ľudskými alebo technickými prostriedkami na to, aby bolo možné domnievať sa, že zdaniteľná osoba má v inom členskom štáte dostatočnú a vhodnú štruktúru z hľadiska ľudských zdrojov a technických prostriedkov, je potrebné, aby táto zdaniteľná osoba mala možnosť disponovať týmito ľudskými zdrojmi a technickými prostriedkami rovnakým spôsobom, ako keby boli jej vlastné, napríklad na základe zmlúv o službách alebo prenájme, ktorými sa tieto zdroje a prostriedky poskytujú zdaniteľnej osobe a ktoré nemôžu byť krátkodobo vypovedané.

42 Tento záver potvrdzuje kontext, do ktorého patrí článok 44 smernice o DPH a článok 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, ako aj ciele sledované týmito ustanoveniami. Treba totiž pripomenúť, že článok 44 smernice o DPH určuje miesto daňovej povinnosti pri poskytovaní služieb s cieľom vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (rozsudok zo 7. mája 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 25 a citovaná judikatúra).

43 V tejto súvislosti Súdny dvor už pripomenul, že logika, na ktorej sú založené ustanovenia týkajúce sa miesta poskytovania služieb, si vyžaduje, aby sa zdanenie v čo najväčšej miere uskutočnilo v mieste spotreby tovarov a služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. decembra 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 25, ako aj z 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 29).

44 V tejto súvislosti s cieľom predísť vzniku okolností, ktoré by mohli ohroziť riadne fungovanie spoločného systému DPH, normotvorca Únie v článku 44 smernice o DPH stanovil, že ak sa služba poskytla prevádzkarni, ktorú možno považovať za „stálu prevádzkareň“ zdaniteľnej osoby, treba vychádzať z toho, že miestom poskytovania služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň (rozsudok zo 7. mája 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 27).

45 Podmienenie existencie stálej prevádzkarne tým, že zamestnanci tejto prevádzkarne sú viazaní pracovnou zmluvou so samotnou zdaniteľnou osobou a že tá vlastní materiálne zdroje, by

na jednej strane znamenalo uplatnenie veľmi reštriktívneho kritéria stanoveného v článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011. Na druhej strane by takéto kritérium neprispelo k veľkej právnej istote pri určení miesta daňovej povinnosti vyplývajúcej z poskytovania služieb, ak by na prenesenie zdanenia poskytovania služieb z jedného členského štátu do druhého stačilo, aby zdaniteľná osoba uspokojila svoje personálne a materiálne potreby využitím rôznych poskytovateľov služieb.

46 Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či vo veci samej nemecká spoločnosť má v Rumunsku štruktúru z hľadiska ľudských zdrojov a technických prostriedkov, ktorá má dostatočný stupeň stálosti. Súdny dvor však môže s cieľom usmerniť ho pri tomto posúdení poskytnúť všetky výkladové prvky patriace do rámca práva Únie, ktoré by pre neho mohli byť užitočné [pozri najmä rozsudok zo 6. októbra 2021, A (Prekročenie hraníc na rekreačnom plavidle), C-35/20, EU:C:2021:813, bod 85].

47 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že nemecká spoločnosť nedisponovala vlastnými ľudskými zdrojmi a technickými prostriedkami v Rumunsku, ale že tieto ľudské zdroje a technické prostriedky patrili rumunskej spoločnosti. Podľa vnútroštátneho súdu však nemecká spoločnosť mala trvalý a nepretržitý prístup k takýmto zdrojom a prostriedkom, pretože zmluvu o poskytovaní marketingových, regulačných, reklamných a reprezentačných služieb, ktorá bola uzatvorená v priebehu roka 2011, nemožno krátkodobo vypovedať. Najmä na základe tejto zmluvy rumunská spoločnosť poskytla nemeckej spoločnosti technické prostriedky (počítače, operačné systémy, motorové vozidlá), ale hlavne ľudské zdroje s viac ako 200 zamestnancami, vrátane viac ako 150 obchodných zástupcov. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu tiež vyplýva, že nemecká spoločnosť je jediným zákazníkom rumunskej spoločnosti na výlučné poskytovanie marketingových, regulačných, reklamných a reprezentačných služieb.

48 Keďže sa však pri právnickej osobe, aj keby mala len jedného zákazníka, predpokladá, že technické prostriedky a ľudské zdroje, ktoré má k dispozícii, používa na jej vlastné potreby, mohla by nemecká spoločnosť len v prípade, že by sa preukázalo, že z dôvodu uplatniteľných zmluvných ustanovení disponovala technickými prostriedkami a ľudskými zdrojmi rumunskej spoločnosti tak, ako by to boli jej vlastné, mať z hľadiska ľudských zdrojov a technických prostriedkov dostatočne stálu a vhodnú štruktúru, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.

49 V druhom rade treba preskúmať druhé kritérium uvedené v bode 31 tohto rozsudku, ktoré umožňuje konštatovať existenciu stálej prevádzkarne, podľa ktorej je takáto prevádzkareň charakterizovaná vhodnou štruktúrou, ktorá jej z hľadiska ľudských zdrojov a technických prostriedkov umožňuje prijímať služby, ktoré sú jej poskytované, a využívať ich na vlastné potreby svojej činnosti.

50 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd konkrétne pýta, či existenciu stálej prevádzkarne možno vo veci samej vyvodiť z okolností, že rumunská spoločnosť poskytuje služby, ktoré môžu mať priamy vplyv na výsledky ekonomickej činnosti nemeckej spoločnosti, ako sú marketingové služby, keďže tieto služby úzko súvisia so získavaním objednávok na farmaceutické výrobky predávané nemeckou spoločnosťou a či je tiež nevyhnutné, aby sa údajná stála prevádzkareň priamo podieľala na rozhodovaní o ekonomickej činnosti uvedenej nemeckej spoločnosti.

51 V prejednávanej veci zo skutkových okolností uvedených vnútroštátnym súdom vyplýva, že reklamné a marketingové služby, ktoré rumunská spoločnosť poskytuje nemeckej spoločnosti, mali v Rumunsku v prvom rade za cieľ lepšie informovať odborníkov v oblasti zdravotníctva a spotrebiteľov o farmaceutických výrobkoch predávaných touto nemeckou spoločnosťou. Zamestnanci rumunskej spoločnosti sa obmedzovali na prijímanie objednávok od deviatich veľkoobchodných distribútorov liekov v Rumunsku a na ich zasielanie nemeckej spoločnosti, ako aj na zasielanie faktúr od tejto spoločnosti jej zákazníkom v tomto členskom štáte. Táto

spoločnosť sa priamo nepodieľa na predaji a dodávaní farmaceutických výrobkov nemeckej spoločnosti a neprijala záväzky voči tretím osobám v mene tejto poslednej uvedenej spoločnosti.

52 V prvom rade je však potrebné rozlišovať medzi službami, ktoré rumunská spoločnosť poskytuje nemeckej spoločnosti, a tovarmi, ktoré táto spoločnosť predáva a dodáva v Rumunsku. Ide o rozdielne poskytovanie služieb a dodanie tovarov, ktoré podliehajú odlišným režimom DPH (pozri analogicky rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmore, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 64).

53 Ďalej, ako vyplýva z judikatúry citovanej v bode 31 tohto rozsudku, stála prevádzkareň sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou z ľudských zdrojov a technických prostriedkov, ktoré jej umožňujú prijímať a využívať služby, ktoré sa poskytujú na vlastné potreby tejto prevádzkarne, a nie rozhodnutiami, ktoré je takáto štruktúra oprávnená prijať.

54 Napokon zo skutkovností uvedených v spise vyplýva, že vo veci samej sú ľudské zdroje a technické prostriedky, ktoré rumunská spoločnosť poskytla nemeckej spoločnosti a ktoré podľa rumunskej daňovej správy umožňujú vychádzať z existencie stálej prevádzkarne nemeckej spoločnosti v Rumunsku, tiež zdrojmi a prostriedkami, prostredníctvom ktorých rumunská spoločnosť poskytuje služby v prospech nemeckej spoločnosti. Rovnaké zdroje a prostriedky však nemôžu byť použité súčasne na poskytovanie a prijímanie tých istých služieb.

55 Z vyššie uvedených skutkovností preto vyplýva, že marketingové, regulačné, reklamné a reprezentačné služby poskytované rumunskou spoločnosťou sa javia ako prijímané nemeckou spoločnosťou, ktorá používa svoje ľudské zdroje a technické prostriedky nachádzajúce sa v Nemecku na uzatváranie a vykonávanie kúpnych zmlúv s distribútormi svojich farmaceutických výrobkov v Rumunsku.

56 Ak sa uvedené skutkové okolnosti preukážu, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, nemá nemecká spoločnosť v Rumunsku stálu prevádzkareň, keďže v tomto členskom štáte nemá štruktúru, ktorá by jej umožňovala prijímať tam služby poskytované rumunskou spoločnosťou a používať ich na účely svojej ekonomickej činnosti predaja a dodávania farmaceutických výrobkov.

57 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na tri otázky odpovedať tak, že článok 44 smernice o DPH a článok 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 sa majú vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá má svoje sídlo v jednom členskom štáte, nemá stálu prevádzkareň v inom členskom štáte z dôvodu, že táto spoločnosť má v tomto štáte dcérsku spoločnosť, ktorá jej poskytuje ľudské zdroje a technické prostriedky na základe zmlúv o výlučnom poskytovaní marketingových, regulačných, reklamných a reprezentačných služieb, ktoré môžu mať priamy vplyv na jej objem predaja.

O trovách

58 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, a článok 11 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112, sa majú vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá má svoje sídlo v jednom členskom štáte, nemá stálu prevádzkareň v inom členskom štáte z dôvodu, že táto spoločnosť má v tomto štáte dcérsku spoločnosť, ktorá jej

poskytuje ľudské zdroje a technické prostriedky na základe zmlúv o výlučnom poskytovaní marketingových, regulačných, reklamných a reprezentačných služieb, ktoré môžu mať priamy vplyv na jej objem predaja.

Podpisy

* Jazyk konania: rumunčina.