



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

7. dubna 2022\*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 44 – Místo poskytnutí služby – Prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011 – Článek 11 odst. 1 – Poskytování služeb – Místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti – Pojem ‚stálá provozovna‘ – Společnost členského státu, která je přidruženou společností společnosti nacházející se v jiném členském státě – Vhodná struktura z hlediska lidských a technických zdrojů – Způsobilost přijímat a využívat služby pro vlastní potřebu stálé provozovny – Poskytování marketingových, regulatorních a reklamních služeb a služeb zastupování přijímající společnosti propojenou společností“

Ve věci C-333/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) ze dne 30. prosince 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 22. července 2020, v řízení

**Berlin Chemie A. Menarini SRL**

proti

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

za účasti:

**Berlin Chemie AG,**

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, I. Jarukaitis (zpravodaj), M. Ilešič, D. Gratsias a Z. Csehi, soudci,

generální advokát: A. M. Collins,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

\* Jednací jazyk: rumunština.

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Berlin Chemie A. Menarini SRL původně M. Galgoțiu-Săraruem, M.-R. Farcăuem, B. Mărculețem a E. Bondalicim a poté M. Galgoțiu-Săraruem, M.-R. Farcăuem a E. Bondalicim, avocați,
- za rumunskou vládu E. Gane, R. I. Hațieganu a A. Rotăreanu, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi A. Armenia a E. A. Stamate, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „směrnice o DPH“), a článku 11 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Berlin Chemie A. Menarini SRL (dále jen „rumunská společnost“) a Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (daňová správa veřejných financí pro středně velké daňové poplatníky v Bukurešti – krajské generální ředitelství veřejných financí v Bukurešti, Rumunsko) (dále jen „daňová správa“) ve věci návrhu na zrušení výměru na doplatek daně z přidané hodnoty (DPH) a rozhodnutí o příslušenství daně, jakož i návrhu na vrácení doplatku DPH a příslušenství.

### **Právní rámec**

#### ***Unijní právo***

- 3 Hlava V směrnice o DPH, která se týká místa zdanitelného plnění, obsahuje mimo jiné kapitolu 3, nadepsanou „Místo poskytnutí služby“. V oddíle 2, nadepsaném „Obecná pravidla“, článek 44 této směrnice stanoví:

„Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

- 4 Článek 11 odst. 1, který se nachází v oddíle 1, nadepsaném „Pojmy“, kapitoly V prováděcího nařízení č. 282/2011, nadepsané „Místo zdanitelného plnění“, stanoví:

„Pro účely článku 44 směrnice 2006/112/ES se ‚stálou provozovnou‘ rozumí jakákoli provozovna jiná než sídlo ekonomické činnosti ve smyslu článku 10 tohoto nařízení, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jí jsou poskytovány pro její vlastní potřebu.“

### **Rumunské právo**

- 5 Článek 125a odst. 2 písm. b) Legea no 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, daňový zákoník), ve znění platném do 31. prosince 2015, a čl. 266 odst. 2 písm. b) Legea no 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, daňový zákoník), ve znění platném od 1. ledna 2016, které jsou formulovány totožně, stanoví:

„Pro účely této hlavy:

[...]

- b) se osoba povinná k dani, která má sídlo ekonomické činnosti mimo Rumunsko, považuje za usazenou v Rumunsku, pokud má stálou provozovnu v Rumunsku nebo pokud má v Rumunsku dostatečné technické a lidské zdroje k pravidelnému zdanitelnému dodávání zboží nebo poskytování služeb“.
- 6 Podle článku 133 odst. 2 zákona č. 571/2003 a čl. 278 odst. 2 zákona č. 227/2015, které znějí totožně, platí, že:

„Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Jsou-li služby poskytovány stále provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde se nachází sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí služeb místo, kde se nachází stálá provozovna osoby, které jsou služby poskytovány. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které jsou tyto služby poskytovány, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 7 Berlin Chemie AG (dále jen „německá společnost“), společnost se zapsaným sídlem v Německu, která je součástí skupiny Menarini, v Rumunsku od roku 1996 v rámci pravidelné činnosti prodává farmaceutické výrobky za účelem průběžného zásobování velkoobchodníků s léčivými přípravky v Rumunsku, a za tímto účelem uzavřela smlouvu o skladování se společností usazenou v tomto členském státě. Má rovněž daňového zástupce v Rumunsku a je zde registrována pro účely DPH.
- 8 Rumunská společnost, jejíž sídlo se nachází v Bukurešti, byla založena v roce 2011. Její hlavní činností je poradenství v oblasti řízení vztahů s veřejností a komunikace a může rovněž vykonávat vedlejší činnosti v oblasti velkoobchodu s farmaceutickými výrobky, poradenství v oblasti řízení, činnosti reklamní agentury, průzkum trhu a veřejného mínění. Jejím jediným společníkem je společnost Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, jejíž zapsané sídlo se nachází

v Německu a která se 100% podílí na ziscích a ztrátách rumunské společnosti. Berlin Chemie/Menarini Pharma je pak z 95 % vlastněna německou společností. Německá společnost je jediným zákazníkem rumunské společnosti.

- 9 Dne 1. června 2011 uzavřely německá a rumunská společnost smlouvu o poskytování marketingových, regulatorních a reklamních služeb a služeb zastupování, která se řídí německým právem a v níž se rumunská společnost zavázala aktivně propagovat výrobky německé společnosti v Rumunsku zejména prostřednictvím marketingových činností v souladu se strategiemi a rozpočtem určenými německou společností.
- 10 Zavázala se konkrétně zřídit a provozovat jménem a na účet německé společnosti službu zákonně kvalifikovaného poradenství zabývajícího se otázkami reklamy, informování a propagace a řešením problémů v této oblasti. Rumunská společnost se rovněž zavázala učinit veškeré nezbytné kroky v regulatorní oblasti, které měly zajistit, že německá společnost bude mít oprávnění k distribuci svých výrobků v Rumunsku, zavázala se poskytovat asistenci při klinických studiích a dalším výzkumu a vývoji, jakož i zajistit příslušné dodávky lékařské literatury a propagačních materiálů schválených německou společností. Rumunská společnost mimoto přijímá objednávky farmaceutických výrobků od velkoobchodníků v Rumunsku a předává je německé společnosti. Vyřizuje rovněž faktury, které vydává zákazníkům německé společnosti.
- 11 Německá společnost se zavázala, že za služby poskytované rumunskou společností zaplatí měsíční odměnu vypočtenou na základě všech výdajů skutečně vynaložených touto společností, navýšené o 7,5 % za kalendářní rok. Rumunská společnost fakturovala dotčené služby německé společnosti bez DPH, jelikož měla za to, že místo poskytnutí těchto služeb bylo v Německu. Od 14. března 2013 se platby za tyto služby uskutečňovaly prostřednictvím protokolů o vzájemném vyúčtování mezi fakturami za služby vystavenými rumunskou společností pro německou společnost a úročenou zápůjčkou, kterou tato společnost poskytla rumunské společnosti, přičemž faktury a zápůjčka měly stejnou hodnotu.
- 12 V návaznosti na daňovou kontrolu týkající se období od 1. února 2014 do 31. prosince 2016 dospěla daňová správa k závěru, že služby, které rumunská společnost poskytla německé společnosti, obdržela tato společnost v Rumunsku, kde měla podle jejího názoru stálou provozovnu. Daňová správa konstatovala, že tato provozovna čítá dostatečné technické a lidské zdroje k pravidelnému poskytování zdanitelných dodávek zboží, resp. poskytování zdanitelných služeb. Důvodem pro toto konstatování byly hlavně technické a lidské zdroje rumunské společnosti, k nimž však měla německá společnost nepřetržitý přístup. Německá společnost měla konkrétně přístup k technickým zdrojům rumunské společnosti, jako jsou počítače, operační systémy a motorová vozidla.
- 13 Daňová správa vydala dne 29. listopadu 2017 daňový výměr, v němž rumunské společnosti uložila povinnost zaplatit částku ve výši 41 687 575 rumunských lei (RON) (přibližně 8 984 391 eur) odpovídající doplatku DPH za dotčená plnění, částku ve výši 5 855 738 RON (přibližně 1 262 012 eur) z titulu úroků a částku ve výši 3 289 071 RON (přibližně 708 851 eur) z titulu penále za prodlení.
- 14 Žalobou podanou ke Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko), který je předkládajícím soudem, se rumunská společnost domáhá zrušení tohoto daňového výměru, přičemž zpochybňuje skutečnost, že má německá společnost stálou provozovnu v Rumunsku.

- 15 Předkládající soud uvádí, že k tomu, aby mohl rozhodnout o návrhu, který mu byl předložen, musí určit místo zdanění marketingových, regulačních a reklamních služeb a služeb zastupování poskytovaných rumunskou společností německé společnosti a ověřit, zda má poslední jmenovaná stálou provozovnu v Rumunsku. Vyřešení sporu v původním řízení tedy závisí na výkladu článku 44 druhé věty směrnice o DPH a článku 11 prováděcího nařízení č. 282/2011.
- 16 Uvádí, že vnitrostátní ustanovení použitelná na věc, která mu byla předložena, podmiňují učinění závěru o existenci stálé provozovny v Rumunsku tím, že osoba povinná k dani má v tomto členském státě dostatečné technické a lidské zdroje k pravidelnému zdanitelnému dodávání zboží nebo poskytování služeb. Znění těchto vnitrostátních ustanovení se podle něj liší od znění čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011.
- 17 Předkládající soud má pochybnosti o tom, jak je třeba vykládat článek 44 druhou větou směrnice o DPH, jakož i čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011. Domnívá se, že rozsudky Soudního dvora týkající se výkladu těchto ustanovení mu neumožňují tyto pochybnosti rozptýlit, jelikož věci, ve kterých byly vydány tyto rozsudky, se týkaly jiných právních a skutkových situací, než jaké nastaly ve věci, která mu byla předložena. Dřívější judikatura Soudního dvora se navíc podle všeho nezabývala otázkou relevance poskytování marketingových služeb pro účely zjištění existence stálé provozovny, pokud takové služby zahrnují výkon komplexních činností, které mají dostatečně úzkou souvislost s ekonomickou činností osoby povinné k dani, jež je příjemcem těchto služeb, a mohou mít přímý dopad na výsledky této činnosti.
- 18 Tento soud si zaprvé klade otázku, zda je k závěru, že společnost, jež dodává zboží na území jiného členského státu, než ve kterém má sídlo ekonomické činnosti, má v tomto jiném členském státě stálou provozovnu, nezbytné, aby lidské a technické zdroje, které tato společnost na území tohoto členského státu využívá, náležely této společnosti, anebo stačí, že má k takovým zdrojům bezprostřední a trvalý přístup prostřednictvím propojené společnosti, kterou ovládá, neboť je jejím většinovým vlastníkem, a je jediným zákazníkem této propojené společnosti.
- 19 Předkládající soud za zvláště relevantní považuje skutečnost, že rumunská společnost byla založena právě s cílem poskytovat německé společnosti výlučně služby, které tato společnost potřebuje k výkonu ekonomické činnosti v Rumunsku. Dodávky farmaceutických výrobků do tohoto členského státu německou společností navíc nejsou příležitostné a občasné, nýbrž dlouhodobé a stálé. Německá společnost zde má pravidelné zákazníky a trvalé zásoby farmaceutických výrobků ve skladě pronajatém od roku 1996 s ustáleným a velkým objemem prodeje. Kromě toho má na základě smlouvy uzavřené mezi těmito dvěma společnostmi právo nahlížet do dokumentace a kontrolovat prostory rumunské společnosti.
- 20 Zadruhé si předkládající soud klade otázku, zda musí být článek 44 druhá věta směrnice o DPH a čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 vykládány v tom smyslu, že k tomu, aby společnost, která dodává zboží na území jiného členského státu, než je členský stát, v němž má sídlo své ekonomické činnosti, měla v členském státě dodání tohoto zboží stálou provozovnu, je nezbytné, aby se taková stálá provozovna přímo podílela na rozhodování o dodávkách zboží, nebo zda postačí, má-li tato společnost v tomto členském státě technické a lidské zdroje, které jsou jí poskytnuty prostřednictvím smlouvy upravující marketingové, regulatorní a reklamní služby a služby zastupování, jež mohou mít přímý dopad na výsledky ekonomické činnosti této společnosti.

- 21 Rumunská společnost v této souvislosti před předkládajícím soudem tvrdí, že o dodávkách léčivých přípravků rozhodují výlučně zástupci německé společnosti a že této společnosti poskytuje pouze administrativní a podpůrné služby, které nejsou relevantní pro účely použití výše uvedených ustanovení. V tomto ohledu odkazuje na rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); ze dne 17. července 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), a ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).
- 22 Předkládající soud má ovšem za to, že se situace dotčená v původním řízení liší od situace ve věcech, v nichž byly vydány výše uvedené rozsudky, jelikož německá společnost má v Rumunsku přístup k mnoha technickým a lidským zdrojům, které potřebuje k výkonu ekonomické činnosti v tomto členském státě a které mají dopad na její hospodářské výsledky.
- 23 Mimoto poznamenává, že marketingové služby poskytované rumunskou společností podle všeho s touto ekonomickou činností neodmyslitelně souvisí, jelikož separovat přínos marketingu v procesu prodeje farmaceutických výrobků je obtížné. Tyto služby podle ní dále nelze zaměňovat s reklamními službami vnímanými jako čistě administrativní a podpůrné. Jsou úzce spjaty se získáváním objednávek na tyto výrobky a zaměstnanci rumunské společnosti jsou zapojeni do přijímání objednávek od rumunských zákazníků a do jejich předávání německé společnosti.
- 24 Předkládající soud si tedy klade otázku, zda ekonomické činnosti vykonávané ve stálé provozovně musí být nutně totožné s činnostmi vykonávanými v místě sídla ekonomické činnosti, nebo zda postačuje, aby ekonomické činnosti vykonávané stálou provozovnou úzce souvisely s dosahováním cíle ekonomické činnosti nebo na ni měly vliv.
- 25 Zatřetí si předkládající soud klade otázku, zda skutečnost, že osoba povinná k dani má bezprostřední a trvalý přístup k technickým a lidským zdrojům druhé osoby povinné k dani, kterou ovládá, v rámci výkladu článku 44 druhé věty směrnice o DPH a článku 11 prováděcího nařízení č. 282/2011 vylučuje možnost se domnívat, že tato druhá osoba povinná k dani je poskytovatelem služeb ve prospěch takto zřízené stálé provozovny první osoby povinné k dani. Má pochybnosti o tom, zda právnická osoba může být zároveň stálou provozovnou jiné právnické osoby a poskytovatelem služeb ve prospěch této stálé provozovny.
- 26 Za těchto okolností se Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Je k tomu, aby bylo možné konstatovat, že společnost, která dodává zboží na území jiného členského státu, než ve kterém má sídlo ekonomické činnosti, má ve smyslu článku 44 druhé věty směrnice [o DPH] a článku 11 [prováděcího] nařízení [č. 282/2011] stálou provozovnu ve státě, v němž dodává zboží, nezbytné, aby lidské a technické zdroje využívané touto společností na území posledně uvedeného státu náležely této společnosti, nebo stačí, aby tato společnost měla k těmto lidským a technickým zdrojům bezprostřední a trvalý přístup prostřednictvím jiné propojené společnosti, kterou ovládá, neboť je jejím většinovým vlastníkem?
- 2) Je k tomu, aby bylo možné konstatovat, že společnost, která dodává zboží na území jiného členského státu, než ve kterém má sídlo ekonomické činnosti, má ve smyslu článku 44 druhé věty směrnice [o DPH] a článku 11 [prováděcího] nařízení [č. 282/2011] stálou provozovnu ve státě, v němž dodává zboží, nezbytné, aby se domnělá stálá provozovna přímo podílela na rozhodování o dodání zboží, nebo stačí, aby tato společnost měla ve státě, v němž

uskutečňuje dodání zboží, technické a lidské zdroje, kterými disponuje na základě smluv uzavřených s třetími společnostmi, jejichž předmětem jsou činnosti v oblasti marketingu, regulace, reklamy, skladování a zastupování, tj. činnosti, jež mohou mít přímý dopad na objem prodeje?

- 3) Je třeba článek 44 druhou větu směrnice [o DPH] a článek 11 [prováděcího] nařízení [č. 282/2011] vykládat tak, že možnost osoby povinné k dani mít bezprostřední a trvalý přístup k technickým a lidským zdrojům jiné propojené osoby povinné k dani, kterou ovládá, vylučuje, aby ona propojená společnost mohla být považována za poskytovatele služeb pro takto zřízenou stálou provozovnu?“

### K předběžným otázkám

- 27 Podstatou tří otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být článek 44 směrnice o DPH a čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 vykládány v tom smyslu, že společnost se zapsaným sídlem v jednom členském státě má stálou provozovnu v jiném členském státě na základě toho, že tato společnost zde má dceřinou společnost, která jí poskytuje lidské a technické zdroje na základě smluv, v souladu s nimiž jí výhradně poskytuje marketingové, regulační a reklamní služby a služby zastupování, což může mít přímý dopad na objem jejího prodeje.
- 28 Článek 44 směrnice o DPH v první větě stanoví, že místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Druhá věta tohoto článku však stanoví, že pokud je tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna.
- 29 Vzhledem k tomu, že si předkládající soud klade otázku, kde se nachází místo poskytování dotčených služeb, je třeba připomenout, že nejužitečnějším, a tudíž upřednostňovaným hraničním určovatelem pro účely určení místa poskytování služeb z daňového hlediska je místo, kde má osoba povinná k dani sídlo své ekonomické činnosti, přičemž zohlednění stálé provozovny osoby povinné k dani představuje odchylku od tohoto obecného pravidla, jsou-li splněny určité podmínky (rozsudek ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 26 a citovaná judikatura).
- 30 Pokud jde o otázku, zda existuje stálá provozovna ve smyslu uvedeného článku 44 věty druhé, je třeba uvést, že tato otázka musí být zkoumána z hlediska osoby povinné k dani, která je příjemcem poskytovaných služeb, a nikoli již z hlediska osoby povinné k dani, která tyto služby poskytuje (rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 57).
- 31 Podle judikatury Soudního dvora (viz zejména rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 58 a citovaná judikatura, jakož i bod 65) a podle článku 11 prováděcího nařízení č. 282/2011 pojem „stálá provozovna“ označuje jakoukoli provozovnu jinou než sídlo ekonomické činnosti ve smyslu článku 10 tohoto nařízení, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jí jsou poskytovány pro její vlastní potřebu.

- 32 Zprv je třeba zkoumat první kritérium uvedené v předchozím bodě, podle něhož se musí stálá provozovna vyznačovat dostatečnou úrovní stálosti a mít vhodnou strukturu z hlediska technických a lidských zdrojů.
- 33 Předkládající soud si v tomto ohledu klade otázku, zda je nezbytné, aby tyto lidské a technické zdroje náležely společnosti přijímající služby, nebo zda stačí, aby tato společnost měla bezprostřední a trvalý přístup k takovým zdrojům prostřednictvím propojené společnosti, kterou ovládá jakožto většinový společník.
- 34 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je pro výklad ustanovení unijního práva třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2021, X (Evropský zatýkácí rozkaz – *Ne bis in idem*), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, bod 69 a citovaná judikatura].
- 35 Pokud jde o znění článku 44 směrnice o DPH a čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011, je třeba uvést, že tato ustanovení neupřesňují, zda lidské a technické zdroje musí náležet výlučně společnosti přijímající služby usazené v jiném členském státě. Článek 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 vyžaduje k tomu, aby se jednalo o stálou provozovnu, pouze „dostatečnou úroveň stálosti“ a „vhodnou strukturu z hlediska technických a lidských zdrojů“.
- 36 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že pojem „stálá provozovna“ vyžaduje minimální soudržnost dosaženou trvalým spojením lidských a technických zdrojů nezbytných k poskytování určitých služeb (rozsudek ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, bod 54 a citovaná judikatura).
- 37 Stálá provozovna tak nemůže existovat bez zjevné struktury, která má podobu lidských nebo technických zdrojů. Tato struktura dále nemůže existovat pouze příležitostně.
- 38 Pokud jde o okolnost, že společnost, která je poskytovatelem služeb, je dceřinou společností jiné společnosti-příjemce těchto služeb, která je usazena v jiném členském státě, je třeba připomenout, že zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému DPH. Kvalifikace provozovny jako „stálé provozovny“ tedy nemůže záviset pouze na právním postavení dotyčného subjektu (rozsudek ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 31 a citovaná judikatura).
- 39 V tomto ohledu je sice možné, že dceřiná společnost bude stálou provozovnou své mateřské společnosti, avšak taková kvalifikace závisí na hmotněprávních podmínkách uvedených v prováděcím nařízení č. 282/2011, zejména v jeho článku 11, které musí být posuzovány ve světle hospodářské a obchodní reality (rozsudek ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 32).
- 40 Závěr o tom, že na území členského státu existuje stálá provozovna společnosti usazené v jiném členském státě, tedy nelze činit pouze na základě toho, že zde tato společnost má dceřinou společnost (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 33).
- 41 Existence vhodné struktury z hlediska lidských a materiálních zdrojů vykazující dostatečnou úroveň stálosti musí být tedy zjištěna ve světle hospodářské a obchodní reality. I když k tomu, aby bylo možné konstatovat, že má osoba povinná k dani v jiném členském státě dostatečně stálou a vhodnou strukturu z hlediska lidských a technických zdrojů, není vyžadováno, aby šlo o zdroje



vlastní, je naopak nutné, aby tato osoba povinná k dani mohla s těmito lidskými a technickými zdroji disponovat, jako by byly její vlastní, například na základě smlouvy o poskytování služeb nebo nájemní smlouvy, která nemůže být vypovězena v krátké výpovědní lhůtě a která dává osobě povinné k dani tyto zdroje k dispozici.

- 42 Tento závěr je podpořen kontextem článku 44 směrnice o DPH a čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011, jakož i cíli sledovanými těmito ustanoveními. Je totiž třeba připomenout, že článek 44 směrnice o DPH určuje místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti v případě poskytování služeb s cílem předejít jednak sporům o pravomoc, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak nezdanění příjmů (rozsudek ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 25 a citovaná judikatura).
- 43 V tomto ohledu již Soudní dvůr připomněl, že logika, na níž jsou založena ustanovení týkající se místa poskytnutí služby, vyžaduje, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě spotřeby zboží nebo služeb (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. prosince 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 25, jakož i ze dne 13. března 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 29).
- 44 Z tohoto důvodu unijní normotvůrce s cílem zamezit vzniku okolností, které by mohly ohrozit řádné fungování společného systému DPH, v článku 44 směrnice o DPH stanovil, že pokud byla služba poskytnuta provozovně, kterou lze kvalifikovat jako „stálou provozovnu“ osoby povinné k dani, je třeba mít za to, že místem poskytnutí služeb je místo, kde se nachází tato stálá provozovna (rozsudek ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 27).
- 45 Pokud by závěr o existenci stálé provozovny závisel na tom, že personál této provozovny bude vázán pracovní smlouvou k samotné osobě povinné k dani a že jí budou patřit hmotné zdroje, bylo by kritérium stanovené v čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 aplikováno příliš striktně. Takové kritérium by dále nepřinášelo velkou právní jistotu při určování místa rozhodného pro vznik daňové povinnosti u poskytování služeb, pokud by k přenesení daňové povinnosti za tyto služby z jednoho členského státu do druhého stačilo, že osoba povinná k dani uspokojuje své personální a věcné potřeby prostřednictvím různých poskytovatelů služeb.
- 46 Je na předkládajícím soudu, aby posoudil, zda ve věci dotčené v původním řízení má německá společnost v Rumunsku strukturu, která vykazuje z hlediska lidských a technických zdrojů dostatečnou úroveň stálosti. Pro účely tohoto posouzení však může Soudní dvůr poskytnout všechny prvky výkladu unijního práva, které pro něj mohou být užitečné [viz zejména rozsudek ze dne 6. října 2021, A (Překročení hranic na rekreačním plavidle), C-35/20, EU:C:2021:813, bod 85].
- 47 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že německá společnost neměla v Rumunsku vlastní lidské a technické zdroje, ale že tyto lidské a technické zdroje náležely rumunské společnosti. Podle předkládajícího soudu však měla německá společnost k takovým zdrojům stálý a nepřetržitý přístup, neboť smlouva o poskytování marketingových, regulatorních a reklamních služeb a služeb zastupování uzavřená v roce 2011 nemohla být vypovězena v krátké výpovědní lhůtě. Na základě této smlouvy poskytla rumunská společnost německé společnosti zejména technické zdroje (počítače, operační systémy, motorová vozidla), ale především lidské zdroje čítající více než 200 zaměstnanců včetně více než 150 obchodních zástupců.

Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že německá společnost je jediným zákazníkem rumunské společnosti, která jí výhradně poskytuje marketingové, regulatorní a reklamní služby a služby zastupování.

- 48 Vzhledem k tomu, že se v případě právnické osoby, i kdyby měla pouze jediného zákazníka, má za to, že využívá technické a lidské zdroje, kterými disponuje, pro své vlastní potřeby, by však německá společnost mohla mít vhodnou strukturu vykazující dostatečnou úroveň stálosti z hlediska lidských a technických zdrojů v Rumunsku pouze v případě, že by bylo prokázáno, že z důvodu použitelných smluvních ujednání disponovala technickými a lidskými zdroji rumunské společnosti, jako by byly její vlastní, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.
- 49 Zadruhé je třeba zkoumat druhé kritérium uvedené v bodě 31 tohoto rozsudku umožňující konstatovat existenci stálé provozovny, podle něhož se taková provozovna vyznačuje vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jí jsou poskytovány pro potřeby její vlastní činnosti.
- 50 V tomto ohledu se předkládající soud konkrétně táže, zda lze ve věci v původním řízení dovodit existenci stálé provozovny z toho, že rumunská společnost poskytuje takové služby, jako jsou marketingové služby, které mohou mít přímý dopad na výsledky ekonomické činnosti německé společnosti, jelikož tyto služby úzce souvisí se získáváním objednávek na farmaceutické výrobky prodávané německou společností, a zda je rovněž nezbytné, aby se domnělá stálá provozovna přímo podílela na rozhodnutích týkajících se ekonomické činnosti německé společnosti.
- 51 V projednávané věci ze skutkových okolností uvedených předkládajícím soudem vyplývá, že reklamní a marketingové služby poskytované rumunskou společností německé společnosti měly v Rumunsku především lépe informovat odborníky v oblasti zdraví a spotřebitele o farmaceutických výrobcích prodávaných touto německou společností. Personál rumunské společnosti pouze přijímal objednávky od nových velkoobchodníků s léčivými přípravky v Rumunsku, předával je německé společnosti a faktury této společnosti zasílal jejím zákazníkům v tomto členském státě. Tato společnost se nepodílela přímo na prodeji a dodávání farmaceutických výrobků německé společnosti a nepřijímala závazky vůči třetím osobám jménem posledně uvedené společnosti.
- 52 Nejprve je přitom třeba rozlišit služby, které rumunská společnost poskytuje německé společnosti, od zboží, které německá společnost prodává a dodává v Rumunsku. Jde o odlišné služby a zboží, jež podléhají jiným režimům DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 16. října 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 64).
- 53 Jak dále vyplývá z judikatury citované v bodě 31 tohoto rozsudku, znakem stálé provozovny je dostatečná úroveň stálosti a vhodná struktura z hlediska lidských a technických zdrojů, jež jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro vlastní potřeby této provozovny, a nikoli rozhodnutí, která je taková struktura oprávněna přijímat.
- 54 Ze skutečností ve spise konečně vyplývá, že ve věci v původním řízení představují lidské a technické zdroje, které rumunská společnost poskytuje německé společnosti a které jsou podle rumunské daňové správy znakem toho, že má německá společnost stálou provozovnu v Rumunsku, také zdroje, s jejichž pomocí poskytuje rumunská společnost služby německé společnosti. Tytéž zdroje přitom nemohou být využívány zároveň k poskytování i k přijímání těchto služeb.

- 55 Z výše uvedených skutečností tedy vyplývá, že příjemcem marketingových, regulatorních a reklamních služeb a služeb zastupování poskytovaných rumunskou společností se jeví být německá společnost, která využívá své lidské a technické zdroje nacházející se v Německu k uzavírání a realizaci kupních smluv s distributory svých farmaceutických výrobků v Rumunsku.
- 56 Jsou-li uvedené skutkové okolnosti považovány za prokázané, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, německá společnost nemá v Rumunsku stálou provozovnu, jelikož v tomto členském státě nemá strukturu, která by jí umožňovala přijímat zde služby poskytované rumunskou společností a využívat je pro účely své ekonomické činnosti spočívající v prodeji a dodávání farmaceutických výrobků.
- 57 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na tři otázky odpovědět tak, že článek 44 směrnice o DPH a článek 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 musí být vykládány v tom smyslu, že společnost se zapsaným sídlem v jednom členském státě nemá stálou provozovnu v jiném členském státě na základě toho, že zde tato společnost vlastní dceřinou společností, která jí poskytuje lidské a technické zdroje na základě smluv, v souladu s nimiž jí výhradně poskytuje marketingové, regulatorní a reklamní služby a služby zastupování, které mohou mít přímý dopad na objem jejího prodeje.

### **K nákladům řízení**

- 58 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

**Článek 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, a článek 11 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112, musí být vykládány v tom smyslu, že společnost se zapsaným sídlem v jednom členském státě nemá stálou provozovnu v jiném členském státě na základě toho, že zde tato společnost vlastní dceřinou společností, která jí poskytuje lidské a technické zdroje na základě smluv, v souladu s nimiž jí výhradně poskytuje marketingové, regulatorní a reklamní služby a služby zastupování, které mohou mít přímý dopad na objem jejího prodeje.**

Podpisy.