



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 1. února 2024¹

Věc C-533/22

SC Adient Ltd & Co. KG

proti

Agencia Națională de Administrare Fiscală,
Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Tribunalul Argeș (Zemský soud Argeș, Rumunsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Místo poskytnutí služby – Mateřská společnost nebo stálá provozovna – Pobočka tuzemské koncernové společnosti jako stálá provozovna zahraniční koncernové společnosti – Irelevantnost vazeb podle práva obchodních společností – Přičtení pobočky smluvního partnera – Založení stálé provozovny na základě smlouvy o poskytování služeb – Stálá provozovna v tuzemsku jako náhrada za mateřskou společnost v zahraničí“

I. Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je již pátou² žádostí od roku 2018, jejímž předmětem je určení stálé provozovny v právu daně z přidané hodnoty. Jedná se přitom již o třetí žádost³, která od rozhodnutí ve věci Dong Yang⁴ v roce 2020 předkládá otázku, zda lze ovládanou společností resp. společností, která je součástí skupiny podniků, považovat za stálou provozovnu mateřské společnosti, resp. jiné společnosti ze skupiny podniků. Je to překvapující vývoj, protože do té doby bylo od přijetí šesté směrnice 77/388/EHS (tedy za dobu více než 40 let) celkově předloženo celkem pouze šest⁵ podobných žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce.

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – Zbývající čtyři jsou: rozsudky ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350); ze dne 3. června 2021, Titanium (C-931/19, EU:C:2021:446); ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), a ze dne 29. června 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

³ – Zbývající dvě žádosti byly: rozsudky ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), a ze dne 29. června 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

⁴ – Rozsudek ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350).

⁵ – Rozsudky ze dne 16. října 2014, Welmore (C-605/12, EU:C:2014:2298); ze dne 7. května 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206); ze dne 17. července 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77); ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), a ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299). Dále byly vydány ještě dva rozsudky týkající se osmé směrnice o DPH: rozsudky ze dne 25. října 2012, Daimler (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666), a ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397).

2. Svůj podíl na tomto vývoji má i Soudní dvůr. V rozhodnutí DFDS v případě umělé daňové optimalizace uvedl, že společnost, která jedná jako pouhá pomocná osoba organizátora, má však k dispozici lidské a technické prostředky, kterými se vyznačuje stálá provozovna, může být stálou provozovnou organizátora⁶. Později v rozsudku Dong Yang rozhodl, že nelze vyloučit, že dceřiná společnost vlastněná mateřskou společností může představovat stálou provozovnu této mateřské společnosti⁷. Následně mnoho daňových správ zjevně začalo v koncernových strukturách hledat stálé provozovny v podobě dceřiných společností nebo i jen jiných společností, které jsou součástí skupiny podniků.

3. Důsledkem nyní je, že se již druhý⁸ rumunský soud ptá, zda koncernová společnost v Rumunsku může být současně stálou provozovnou jejího smluvního partnera (jiné koncernové společnosti z Německa). Místo poskytnutí služby by se pak nenacházelo v Německu (kde bylo plnění řádně zdaněno), nýbrž v Rumunsku. Vzhledem k tomu, že všechny dotčené podniky mají nárok na odpočet daně na vstupu, je při bližším pohledu zjevné, že se Rumunsku nejedná o zajištění daňových příjmů (jejich výše se v projednávané věci nemění), nýbrž zřejmě pouze o úroky a peněžité sankce.

4. Soudní dvůr tak má znovu příležitost vyjasnit zásadní otázku, zda a kdy může být samostatná společnost současně stálou provozovnou svého smluvního partnera, tedy jiné samostatné společnosti, a díky tomu opět trochu posílit právní jistotu jak pro daňové orgány, tak pro dotčené osoby povinné k dani.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Unijní právní rámec určuje směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)⁹. Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví jeden ze dvou základních skutkových stavů a zní:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;“

6. Článek 44 směrnice o DPH upravuje místo poskytnutí služby a zní takto:

„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 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. 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.“

⁶ – Rozsudek ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 26 a násl.).

⁷ – Rozsudek ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350, bod 30).

⁸ – Dříve již rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291).

⁹ – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném pro sporné roky (2016 až 2018).

7. Článek 11 odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 (dále jen „prováděcí nařízení“)¹⁰ upřesňuje pojem stálé provozovny:

„Pro účely článku 44 směrnice [o DPH] 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.“

8. Článek 192a směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely tohoto oddílu se osoba povinná k dani, která má stálou provozovnu na území členského státu, v němž je daň splatná, považuje za osobu povinnou k dani, která není usazena v tomto členském státě, jsou-li splněny tyto podmínky:

- a) osoba povinná k dani uskutečňuje zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby na území tohoto členského státu;
- b) provozovna, kterou má dodavatel zboží nebo poskytovatel služby na území tohoto členského státu, se neúčastní tohoto dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

9. Článek 53 odst. 2 prováděcího nařízení v tomto ohledu upřesňuje:

„Má se za to, že stálá provozovna, kterou má osoba povinná k dani na území členského státu, v němž je DPH splatná, se neúčastní dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu čl. 192a písm. b) směrnice 2006/112/ES, pokud tato osoba nepoužívá technické a lidské zdroje této stálé provozovny k uskutečnění plnění nedílně spojených se zajištěním zdanitelného dodání tohoto zboží nebo poskytnutí této služby uskutečněného v rámci uvedeného členského státu, ať již před uskutečněním tohoto dodání zboží či poskytnutí služby nebo během něj.“

V případě, že jsou zdroje stálé provozovny používány pouze pro činnosti správní podpory, jako je účetnictví, fakturace a vymáhání pohledávek, nepovažují se za zdroje používané pro zajištění dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Pokud však je vydána faktura pod identifikačním číslem pro DPH přiděleným členským státem stálé provozovny, na uvedenou stálou provozovnu se pohlíží tak, že se účastní dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněného v uvedeném členském státě, není-li prokázán opak.“

B. Rumunské právo

10. Rumunsko provedlo směrnici o DPH pro sporné roky zákonem Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, jímž se zavádí daňový zákoník, dále jen „daňový zákoník“).

¹⁰ – Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1).

11. Článek 266 odst. 2 písm. b) daňového zákoníku stanoví:

„Pro účely této hlavy:

b) se osoba povinná k dani, která má sídlo své 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“.

12. Článek 278 odst. 2 daňového zákoníku upravuje:

„Za místo poskytnutí služby osobě povinné k dani jako takové se považuje místo, kde má osoba povinná k dani, které je služba poskytnuta, sídlo své ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby sídlo stálé provozovny osoby povinné k dani, které je tato služba poskytnuta. 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.“

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

13. Žalobkyně v původním řízení v Rumunsku je společnost Adient Ltd & Co. KG (dále jen „Adient DE“) usazená v Německu. Tato společnost je součástí skupiny podniků Adient. Hlavní sídlo skupiny se nachází v Evropě. Skupina je celosvětovým dodavatelem výrobců v automobilovém průmyslu a disponuje celosvětovou sítí výrobních a montážních závodů, které dodávají výrobcům originálního vybavení kompletní systémy sedadel, moduly a díly.

14. Společnost Adient DE objednala dne 1. června 2016 u společnosti SC Adient Automotive România SRL (dále jen „Adient RO“) – jiné společnosti skupiny podniků Adient – komplexní službu, která zahrnuje jak zpracování a montáž čalounických dílů, tak pomocné a administrativní služby. Zpracovatelské služby spočívají v řezání a šití surovin na výrobu potahů autosedaček. Pomocné služby spočívají ve skladování surovin a hotových výrobků, jakož i v přejímce, kontrole a nakládání se surovinami. Společnost Adient RO má pobočky ve městech Pitești a Ploiești (Rumunsko), kde se vyrábí dotčené zboží pro společnost Adient DE.

15. Veškeré náklady, které společnosti Adient RO vzniknou při poskytování uvedených činností, jsou zahrnuty v odměně, kterou fakturuje společnosti Adient DE. Posledně jmenovaná nakupuje suroviny, které posílá společnosti Adient RO ke zpracování. Společnost Adient DE je během celého procesu zpracování vlastníkem surovin, polotovarů a konečných výrobků.

16. Ve vztahu k činnostem prováděným na území Rumunska je společnost Adient DE osobou neusazenou v Rumunsku se sídlem v Německu. Od 16. března 2016 je v Rumunsku přímo registrována pro účely DPH a bylo jí přiděleno identifikační číslo pro DPH. Společnost Adient DE používá rumunské identifikační číslo pro DPH jak pro vnitrostátní nákupy zboží a nákupy zboží v rámci Společenství v Rumunsku, tak pro dodávky produktů vyrobených společností Adient RO svým zákazníkům. Pro příjem služeb poskytovaných společností Adient RO na základě smlouvy (služby zpracování, montáže, skladování a administrativy) použila svoje německé identifikační číslo pro DPH.

17. Poskytovatelka služeb (společnost Adient RO) měla ohledně svých služeb za to, že se místo poskytnutí služby nachází tam, kde je usazen příjemce plnění (společnost Adient DE), tedy v Německu. Z tohoto důvodu neúčtovala a neodvedla rumunskou DPH. Lze vycházet z toho, že plnění byla v Německu řádně zdaněna.

18. Po daňové kontrole provedené ve společnosti Adient RO, která se týkala DPH za období od 18. února 2016 do 31. července 2018, daňový orgán konstatoval, že společnost Adient RO byla povinna účtovat společnosti Adient DE DPH, protože se místo poskytnutí služeb nacházelo v Rumunsku. Dále konstatoval, že společnost Adient DE disponovala pobočkami společnosti Adient RO v Pitești a Ploiești a tedy technickými a lidskými zdroji v Rumunsku, takže splňovala podmínky stále provozovny pro účely DPH v Rumunsku. Dotčené služby poskytované společností Adient RO společností Adient DE tedy podléhají DPH v Rumunsku a společnost Adient RO tedy byla povinna vybrat rumunskou DPH. Daňový orgán vydal dne 29. března 2019 daňový výměr, kterým společnosti Adient RO stanovil dodatečné platební povinnosti. Tento výměr byl napaden a je předmětem jiného řízení před soudem.

19. Kromě toho měl daňový orgán za to, že společnost Adient DE zneužívajícím způsobem použila daňové identifikační číslo přidělené německými orgány. Rozhodnutím ze dne 4. června 2020 proto byla společnost Adient DE z moci úřední zaregistrována pro daňové účely se stálou provozovnou v Rumunsku na adrese, která byla téměř totožná s adresou pobočky společnosti Adient RO ve městě Pitești. Společnost Adient DE podala proti tomuto rozhodnutí stížnost. Tu daňový orgán zamítl jako neopodstatněnou rozhodnutím ze dne 28. srpna 2020. Proti tomuto rozhodnutí podala společnost Adient DE žalobu k předkládajícímu soudu.

20. Společnost Adient DE má za to, že nejsou splněny podmínky pro stálou provozovnu v Rumunsku. Tvrdí, že společnost Adient RO přijímá reklamace zákazníků, analyzuje je, reaguje na ně a zajišťuje nápravná opatření, spravuje a vyplňuje hlášení zákazníků v databázi, stará se o získávání údajů a informací od dodavatelů, vypracovává kontrolní plány pro přijaté výrobky atd. Společnost Adient RO plní těmito činnostmi své povinnosti zpracovatele. Účetní systém společnosti Adient je společně používán pouze z toho důvodu, že obě společnosti jsou součástí jedné skupiny podniků. Společnost Adient DE nemá k dispozici ani lidské zdroje, protože pracovníci jsou zaměstnáni u společnosti Adient RO, která sjednává jejich zaměstnání a plat. Společnost Adient DE nerozhoduje o tom, která zařízení budou použita ke zpracování, ani o době údržby, výměně nebo modernizaci těchto zařízení.

21. Dodávky výrobků z poboček společnosti Adient RO v Rumunsku naproti tomu zajišťuje společnost Adient DE, i když přepravní příkazy pro ni zadává společnost Adient RO. Zadání přepravního příkazu je pouze administrativním úkolem předání informací dopravci, protože z objektivních důvodů musí mít zpracovatel zboží připravené k nakládce a samozřejmě musí spolupracovat s dopravcem, aby zajistil dodání ve stanoveném termínu. Zaměstnanci společnosti Adient RO ovšem nerozhodují o skutečném prodeji/nákupu výrobků společností Adient DE. Neprovádí ani žádné činnosti, které jsou spojené s dodávkami hotových výrobků, a nemají pravomoc rozhodovat o množství, cenách nebo zúčastněných stranách.

22. Daňový orgán naproti tomu vychází z toho, že společnost Adient DE disponuje lidskými a technickými zdroji k pravidelnému uskutečňování zdanitelných plnění v Rumunsku. Zaměstnanci společnosti Adient RO zajišťují prostřednictvím svých úkolů a povinností i vykonávaných činností komunikaci se zákazníky a dodavateli a zastupují společnost Adient DE vůči třetím osobám. Podílejí se jak na organizaci a provádění roční inventarizace výrobků, které patří společnosti Adient DE, a ocenění výsledku, tak i na auditech požadovaných zákazníky

společnosti Adient DE. Rumunské fyzické osoby, které pracují pro společnost Adient RO, jsou tak *de facto* stálými lidskými zdroji, které má společnost Adient DE k dispozici v Rumunsku. Daňový orgán má tedy za to, že společnost Adient DE má v Rumunsku stálou provozovnu (v podobě dvou poboček společnosti Adient RO ve městech Pitești a Ploiești).

23. Tribunalul Argeș (Zemský soud Argeș, Rumunsko), který je pro žalobu podanou společností Adient DE příslušný, řízení přerušil a Soudnímu dvoru předložil v rámci řízení o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU osm otázek:

- „1) Musí být článek 44 směrnice o DPH a články 10 a 11 prováděcího nařízení vykládány v tom smyslu, že brání praxi vnitrostátních daňových orgánů, která spočívá v kvalifikaci nezávislé právnické osoby-rezidenta jako stálé provozovny subjektu-nerezidenta pouze na základě skutečnosti, že tyto dvě společnosti patří do stejné skupiny?
- 2) Musí být článek 44 směrnice o DPH a články 10 a 11 prováděcího nařízení vykládány v tom smyslu, že brání praxi vnitrostátních daňových orgánů, která vychází z toho, že na území členského státu existuje stálá provozovna subjektu-nerezidenta výhradně s odkazem na služby, které právnická osoba-rezident poskytuje subjektu-nerezidentovi?
- 3) Musí být článek 44 směrnice o DPH a články 10 a 11 vykládány v tom smyslu, že brání daňové právní úpravě a praxi vnitrostátních daňových orgánů, které vycházejí z toho, že na území členského státu existuje stálá provozovna subjektu-nerezidenta vzhledem k tomu, že tato stálá provozovna pouze dodává zboží a neposkytuje služby?
- 4) V případě, že osoba-nerezident disponuje na území členského státu, u právnické osoby-rezidenta, lidskými a technickými zdroji, kterými zajišťuje poskytování služeb zpracování zboží, které má být dodáno subjektem-nerezidentem, musí být čl. 192a písm. b) směrnice o DPH, jakož i článek 11 a čl. 53 odst. 2 prováděcího nařízení vykládány v tom smyslu, že výše uvedené zpracovatelské služby poskytované prostřednictvím technických a lidských zdrojů právnické osoby-nerezidenta jsou: i) službami, které právnická osoba-nerezident přijímá od osoby-rezidenta prostřednictvím těchto lidských a technických zdrojů, nebo případně ii) službami, které poskytuje sama právnická osoba-nerezident prostřednictvím těchto lidských a technických zdrojů?
- 5) V závislosti na odpovědi na čtvrtou otázku, jak se určí místo poskytnutí služby s odkazem na článek 44 směrnice o DPH a články 10 a 11 prováděcího nařízení?
- 6) Musí být s ohledem na čl. 53 odst. 2 prováděcího nařízení při určení existence stálé provozovny zohledněny činnosti související se službami zpracování zboží, jako je příjem, inventarizace, zadávání objednávek dodavatelům, poskytnutí skladovacích prostor, správa zásob v počítačovém systému, zpracování objednávek zákazníků, uvádění adresy na přepravních dokladech a fakturách, podpora při kontrole kvality atd., neboť se jedná o činnosti správní podpory, které jsou nezbytně nutné pro zpracování zboží?
- 7) Je s ohledem na zásady týkající se místa zdanění v místě, kde dochází ke konečné spotřebě, pro určení místa poskytnutí zpracovatelských služeb relevantní, že zboží, které je výsledkem zpracování, příjemce služeb prodává (je určeno) z větší části mimo Rumunsko, zatímco zboží prodávané v Rumunsku podléhá DPH, a proto výsledek zpracovatelských služeb není ‚spotřebován‘ v Rumunsku, nebo pokud je ‚spotřebován‘ v Rumunsku, podléhá DPH?

8) Jsou-li technické a lidské zdroje stálé provozovny, která je příjemcem služeb, potenciálně stejné jako zdroje poskytovatele, kterými jsou služby skutečně realizovány, jedná se i tak o poskytnutí služeb ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH?“

24. V řízení před Soudním dvorem předložily písemné vyjádření společnost Adient DE, Rumunsko a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

IV. Právní analýza

A. K předběžným otázkám, jejich přípustnosti a postupu jejich analýzy

25. Osm otázek položených předkládajícím soudem lze rozdělit do tří skupin. Poslední otázkou, kterou zodpovím nejdříve, se soud táže, zda se vůbec jedná o zdanitelné plnění, pokud technické a lidské zdroje koncernové společnosti (Adient RO), která má představovat stálou provozovnu jiné koncernové společnosti (Adient DE), plnění poskytují a zároveň je přijímají (k tomu bod B).

26. První, druhou, třetí a sedmou otázkou se soud v podstatě táže, jak se v rámci skupiny podniků určí stálá provozovna, kterou je třeba považovat za příjemce služby, aby se místo poskytnutí služby řídilo místem stálé provozovny a nikoliv místem mateřské firmy (sídlo příjemce plnění) (k tomu bod C).

27. Čtvrtou, pátou a šestou otázkou se soud táže na použití článku 192a písm. b) směrnice o DPH a podstatou otázek je, zda musí být společnost Adient DE považována za osobu usazenou nebo neusazenou v Rumunsku. To předpokládá, že tam společnost Adient DE má stálou provozovnu, což musí být případně určeno bez ohledu na strukturu skupiny podniků (k tomu bod D.).

28. Rumunsko zpochybňuje přípustnost předběžných otázek. V zásadě ale platí, že je pouze na vnitrostátním soudu, který rozhoduje spor a musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu normy unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout. Na takové otázky se vztahuje domněnka relevance. Soudní dvůr proto může odmítnout rozhodnout o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad unijní normy nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny¹¹.

29. Při uplatnění této domněnky jsou všechny otázky, tedy i sedmá otázka, přípustné, přestože – jak zdůrazňuje Rumunsko ve svém písemném vyjádření – v ní předkládající soud podrobně nevyjasňuje, kde jsou plnění dodávkami společnosti Adient DE realizována. To není nutné, protože u dodávek subdodavatele, které přichází do úvahy v projednávané věci, existují pouze dvě možnosti. V případě dodání podnikateli může přicházet do úvahy buď přeshraniční dodání v rámci Společenství (osvobozené od daně), jehož (zdanitelný) nákup v rámci Společenství vede

¹¹ – Rozsudky ze dne 6. října 2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800, body 27 a 28), a ze dne 9. července 2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531, bod 27 a zde citovaná judikatura).

ke zdanění v místě příjemce plnění v zahraničí (což platí obdobně u dodání do třetí země, pokud ta zná skutkovou podstatu dovozu). Nebo se jedná o „běžné“ tuzemské dodání, které se zdaní v Rumunsku. Z toho vyplývá, že ani sedmé otázce nelze upřít její domnělou relevantnost.

B. Zdanitelné poskytnutí služby osobou povinnou k dani (osmá otázka)

30. Podstatou osmé otázky soudu je, zda se vůbec jedná o zdanitelné plnění, pokud technické a lidské zdroje koncernové společnosti (Adient RO), která má představovat stálou provozovnu jiné koncernové společnosti (Adient DE), plnění poskytují a zároveň i přijímají.

31. Důvodem této otázky je skutečnost, že DPH je obecná daň ze spotřeby, která zdaňuje náklady příjemce spotřebního zboží¹², které tento příjemce nese a platí jako protiplnění osobě povinné k dani. Z toho vyplývá, že podmínkou zdanitelného plnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH jsou vždy dvě osoby, z nichž přinejmenším jedna, totiž poskytovatel plnění, musí být osobou povinnou k dani.

32. Zásadní nezbytnost existence dvou osob – kterou ve svém písemném vyjádření výslovně zdůrazňuje i společnost Adient DE – vyplývá obráceně i z článků 16 a 26 směrnice o DPH. Ty stanoví fikci dodání zboží nebo poskytnutí služby, pokud osoba povinná k dani sama zboží odebere nebo použije, „poskytovatel“ a „příjemce“ plnění jsou tedy jedinou osobou.

33. Totéž potvrzuje článek 11 směrnice o DPH. Ten členským státům za určitých podmínek umožňuje považovat dvě (nebo více) osob *za jedinou* osobu povinnou k dani, aby zabránil existenci plnění mezi těmito osobami ve vnitřním vztahu. To slouží poskytnutí určité „organizační neutrality“. Z pohledu práva daně z přidané hodnoty není nezbytné rozlišovat mezi tím, zda podnikatel (například nemocnice) všechny služby (například i úklid nemocnice) poskytuje sám, nebo založí společnost a tytéž služby (například úklid nemocnice) poskytuje prostřednictvím této ovládané společnosti¹³. Rovněž z toho obráceně vyplývá, že mimo článek 11 směrnice o DPH jsou pro domněnku zdanitelného plnění nezbytné dvě osoby.

34. Osmá otázka zřejmě odráží skutečnost, že se některé členské státy¹⁴ snaží do tuzemska přeložit místo poskytování služeb dceřinou či koncernovou společností mateřské či jiné koncernové společnosti v zahraničí, protože dceřiná nebo jiná koncernová společnost poskytující plnění je současně stálou provozovnou zahraničního příjemce plnění. Tato kvalifikace a domněnka plnění podléhajícího zdanění a poté zdanitelného plnění se vylučují.

35. Jsou-li dotčené služby společnosti Adient RO skutečně poskytovány prostřednictvím pobočky v Rumunsku a tato pobočka je současně stálou provozovnou společnosti Adient DE, pak je poskytovatelem (tedy tím, kdo službu uskutečňuje) také společnost Adient DE. Stálá provozovna

¹² – Viz rozsudky ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 23 – „obecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb“); ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje“), a ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23 – „Rozhoduje pouze povaha přijatého závazku: Aby takový závazek spadl do společného systému daně z přidané hodnoty, musí implikovat spotřebu“).

¹³ – Kromě s tím spojeného zjednodušení administrativy (odpadnou interní plnění podléhající oznamovací povinnosti) to má hmotný význam pouze pro podniky, které nemají nárok na odpočet DPH na vstupu (jako například nemocnice). Ty, pokud všechny služby provádí buď samy, nebo prostřednictvím ovládaného podniku, nebudou zatíženy další DPH vyplývající z takzvaného interního plnění. V obou případech, pokud členské státy využijí článek 11, není například nemocnice zatížena další daní z přidané hodnoty, takže služby osvobozené od daně, které jsou poskytovány pacientům, nejsou touto DPH, a to ani nepřímo, zatíženy.

¹⁴ – Takto Belgie – viz rozsudek ze dne 29. června 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530), nebo Rumunsko – viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291).

(společnosti Adient DE) by v takovém případě „poskytovala“ službu stále provozovně (společnosti Adient DE). Stále provozovny jsou ale pouze nesamostatné části téže osoby povinné k dani, jak již vyjasnil Soudní dvůr¹⁵. „Poskytovatel plnění“ a „příjemce plnění“ by tedy byli v tomto případě totožní, takže by se nejednalo o zdanitelné plnění. Jednalo by se o nezdanitelné interní plnění v rámci podniku, aniž by členský stát musel využít možnosti stanovené v článku 11 směrnice o DPH.

36. Takové interní plnění by nepodléhalo zdanění, protože se nejedná o dodání spotřebního zboží jiné osobě. Otázka místa plnění, daňové povinnosti a daňového dluhu proto nevystává. To měl zjevně na mysli Soudní dvůr, jestliže v nedávné době dvakrát uvedl, že tytéž zdroje nemohou být využívány zároveň k poskytování a přijímání těchto služeb¹⁶.

37. Jako dílčí závěr lze konstatovat, že i při domněnce stále provozovny společnosti Adient DE v projednávané věci nevzniká rumunská DPH ze služeb poskytovaných touto stálou provozovnou, protože se nejedná o zdanitelné plnění. Poskytovatelem a příjemcem plnění by byla tatáž osoba. Následující otázky jsou ovšem ještě relevantní pro případnou povinnost registrace společnosti Adient DE v Rumunsku.

C. Koncernová společnost jako stálá provozovna jiné koncernové společnosti?

38. První, druhou, třetí a sedmou otázkou se soud v podstatě táže, jak se v rámci skupiny podniků určí stálá provozovna, kterou je třeba považovat za příjemce služby, aby se místo poskytnutí služby řídilo místem stále provozovny a nikoliv místem mateřské firmy (sídlo příjemce plnění).

1. Irelevantnost vazeb podle práva obchodních společností

39. Podstatou první otázky je, zda pro domněnku stále provozovny postačuje vycházet z vazeb podle práva obchodních společností (v projednávané věci příslušnost k téže skupině podniků). Odpověď na tuto otázku je jednoznačně záporná.

40. Již ze znění směrnice o DPH vyplývá, že ovládaná, avšak právně nezávislá společnost, nemůže být současně považována za stálou provozovnu jiné koncernové společnosti. Článek 44 směrnice o DPH totiž zmiňuje *jednu* osobu povinnou k dani, která má sídlo ekonomické činnosti na jednom místě a stálou provozovnu na jiném místě. Dvě koncernové společnosti, jako je tomu v projednávané věci, ale nejsou jedna osoba povinná k dani, nýbrž *dvě* osoby povinné k dani.

41. Pouze článek 11 směrnice o DPH, který jsem zmínila již výše (bod 33), členským státům umožňuje, aby za určitých okolností „považova[ly] za jedinou osobu povinnou k dani“ více osob povinných k dani, které jsou úzce propojeny (takzvané seskupení pro účely DPH). Tato možnost je však omezena na území daného členského státu („osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu“). Společnost Adient DE má ovšem nesporně sídlo v Německu, nemůže se tedy jednat o seskupení pro účely DPH s koncernovou společností v Rumunsku. Zůstanou dvěma osobami povinnými k dani, i kdyby byly – jak to formuluje článek 11 směrnice o DPH – „úzce propojeny“.

¹⁵ – Jednoznačně: rozsudek ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 41 – stálá provozovna v jiném členském státě, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží).

¹⁶ – Rozsudky ze dne 29. června 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, bod 41), a ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, bod 54).

42. Ani další hmotněprávní kritéria stanovená v článku 44 směrnice o DPH, která jsou blíže upřesněna v čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení, neumožňují dospět k závěru, že vazby podle práva obchodních společností s jinou osobou povinnou k dani usnadňují existenci stále provozovny. Článek 11 odst. 1 prováděcího nařízení naproti tomu zmiňuje kritéria, jako je dostatečná úroveň stálosti provozovny a struktura, které jí umožňují přijímat a využívat služby. Žádné z těchto kritérií nemá povahu, která by vyplývala z práva obchodních společností. Pro domněnku, že infrastruktura *jiné* osoby povinné k dani (v projednávané věci její stále provozovny) může zakládat i stálou provozovnu *od ní odlišné* osoby povinné k dani, nelze v čl. 11 odst. 1 prováděcího nařízení najít žádnou oporu.

43. Z pouhé skutečnosti, že společnost z jiného členského státu a společnost z tuzemska patří ke stejné skupině podniků, proto nelze usuzovat, že se jedná o stálou provozovnu v tuzemsku ve smyslu čl. 44 druhé věty směrnice o DPH. Stálá provozovna se řídí jinými kritérii.

44. Nic na tom nemění ani rozhodnutí Soudního dvora ve věci DFDS. Toto rozhodnutí by totiž mohlo být vykládáno v tom smyslu, že připouští možnost, že prostřednictvím dceřiné společnosti jakožto pouhé pomocné osoby mateřské společnosti, lze konstatovat existenci stále provozovny mateřské společnosti¹⁷. Toto rozhodnutí se ovšem týkalo konkrétně oblasti cestovních kanceláří, na které se beztak vztahuje zvláštní režim DPH (nyní článek 306 a násl. směrnice o DPH). Již z tohoto důvodu nelze toto rozhodnutí automaticky přenést na jiné situace. Kromě toho byla pro rozhodnutí DFDS rozhodující otázka, kdo v souladu s posouzením ekonomické podstaty *poskytoval* (a nikoliv *přijímal*) cestovní služby. A konečně se Soudní dvůr sám již od rozhodnutí DFDS distancoval a upřesnil, že i 100% dceřiná společnost je nezávislou právní osobou povinnou k dani¹⁸.

45. Soudní dvůr ale bohužel ve věci Dong Yang¹⁹ uvedl, a Rumunsko se toho explicitně dovolává, že nelze „vyloučit, že dceřiná společnost, kterou mateřská společnost [...] vlastní za účelem výkonu takové činnosti, může představovat stálou provozovnu této mateřské společnosti v členském státě Unie ve smyslu článku 44 [...]“. Toto tvrzení je ovšem přinejmenším nejednoznačné a nepřispívá k potřebné právní jistotě při určení místa poskytnutí služby. Navíc jej i tak nelze na pouhou koncernovou společnost použít.

46. Zřejmě z tohoto důvodu Soudní dvůr ve dvou posledních relevantních rozhodnutích explicitně uvedl, že kvalifikace „stále provozovny“, která musí být posuzována s ohledem na hospodářskou a obchodní realitu, nemůže záviset pouze na právním postavení dotčeného subjektu a skutečnost, že společnost má v určitém členském státě dceřinou společnost, sama o sobě neznamená, že zde má rovněž stálou provozovnu²⁰. Posledně uvedené tvrzení lze nalézt i ve věci, která se týkala pouze koncernové společnosti²¹, lze jej tedy zřejmě rozšířit i na tyto společnosti.

47. Soudní dvůr kromě toho ve věci Welmory²² uvedl, že sídlo ekonomické činnosti jakožto upřednostňovaný hraniční určovatel představuje objektivní, jednoduché a praktické kritérium, které nabízí velkou právní jistotu, neboť jej lze ověřit snáze než například existenci stále

¹⁷ – Rozsudek ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 26).

¹⁸ – Rozsudek ze dne 25. října 2012, Daimler (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 48).

¹⁹ – Rozsudek ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350, bod 30).

²⁰ – Rozsudky ze dne 29. června 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, bod 36), a ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, bod 40).

²¹ – Rozsudky ze dne 29. června 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

²² – Rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 55).

provozovny. Již ve svém stanovisku ve věci *Welmory*²³ jsem upozornila na mimořádnou důležitost právní jistoty pro poskytovatele služeb při zjišťování jeho daňových povinností. Dovodila jsem z toho, že právně samostatná právnická osoba nemůže být současně stálou provozovnou jiné právnické osoby.

48. Spojíme-li aspekt právní jistoty s novější judikaturou Soudního dvora (bod 46), pak vazba podle práva obchodních společností k jiné samostatné osobě nemůže založit stálou provozovnu. Samostatnou společnost proto nelze současně považovat za stálou provozovnu jiné samostatné společnosti, i když je součástí téže skupiny podniků (odpověď na první otázku).

2. Jiná kritéria pro stálou provozovnu zprostředkovanou koncernovou společností?

49. To ovšem nevylučuje, že společnost B poskytne jiné společnosti A technické a lidské zdroje takovým způsobem, že tím dojde k založení stálé provozovny společnosti A. Tyto zdroje pak tvoří stálou provozovnu společnosti A, a nelze je tedy již přičítat společnosti B. V tomto ohledu je ovšem rozhodující, zda přenechané zdroje mají dostatečnou kvalitu a jsou v dostatečném množství, a nikoliv, zda jsou společnosti A a B součástí jedné skupiny podniků.

50. Smlouva o poskytování služeb mezi dvěma koncernovými společnostmi ovšem není smlouvou o poskytnutí zdrojů. Povinnosti plynoucí z této smlouvy totiž poskytovatel služby plní svým vlastním jménem a ve svém vlastním zájmu jako samostatný smluvní partner, a nikoliv jako nesamostatná část druhého smluvního partnera. Soudní dvůr v tomto směru již vyjasnil, že se má za to, že právnická osoba, i kdyby měla pouze jednoho zákazníka, využívá technické a lidské zdroje, kterými disponuje, pro vlastní potřeby²⁴.

51. Smlouva o poskytování služeb proto v zásadě nemůže vést k tomu, že poskytovatel služeb poskytuje zdanitelné plnění stálé provozovně příjemce služby (odpověď na druhou otázku).

3. Irelevantnost skutečnosti, zda příjemce plnění poskytuje služby, nebo „pouze“ dodává zboží a kde se toto zboží v konečném důsledku spotřebovává

52. Třetí otázka indikuje, že by pro určení stálé provozovny mohlo být rozhodující, zda příjemce služeb, který je součástí skupiny (*Adient DE*), následně poskytuje služby nebo „pouze“ dodává zboží. Pro takové rozlišování ovšem neexistuje zřejmý důvod. Otázka, zda se místo poskytování služeb společnosti *Adient RO* nachází v Rumunsku nebo Německu, je zcela nezávislá na druhu poskytovaných plnění (dodání zboží nebo poskytnutí služby) společnosti *Adient DE* (odpověď na třetí otázku).

53. Podstatou sedmé otázky je význam místa konkrétní spotřeby zboží vyrobeného v Rumunsku pro domněnku stálé provozovny. V právu upravujícím DPH ovšem není relevantní, kde se zboží nakonec „spotřebovává“. DPH totiž nezdaňuje skutečnou spotřebu, nýbrž (finanční) náklady na spotřební zboží. V řetězci plnění s několika podniky, které mají v plném rozsahu nárok na odpočet daně na vstupu (jako je tomu v projednávané věci), v konečném důsledku rozhoduje o přidělení příjmů na DPH pouze místo posledního plnění, které normotvůrce určuje podle různých kritérií.

²³ – Viz moje stanovisko ve věci *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:340, body 29, 30 a 36).

²⁴ – Rozsudky ze dne 29. června 2023, *Cabot Plastics Belgium* (C-232/22, EU:C:2023:530, bod 37), a ze dne 7. dubna 2022, *Berlin Chemie A. Menarini* (C-333/20, EU:C:2022:291, bod 48).

54. Jinak řečeno: skutečnost, zda je v rámci řetězce plnění výsledek jednotlivých zpracovatelských služeb (např. vývoj v Německu, výroba v Rumunsku, úprava v Rumunsku, prodej v Lucembursku) v příslušném členském státě rovněž „spotřebován“, není pro určení místa zdanění relevantní (odpověď na sedmou otázku).

4. Výjimka z důvodu zákazu zneužívajících praktik?

55. Jinak tomu může být nanejvýš v případě, kdy by zvolené smluvní vztahy (v projednávané věci vztahy mezi společnostmi Adient DE a Adient RO) představovaly zneužívající praktiku²⁵.

56. V projednávané věci se ovšem s ohledem na smlouvu o externím zpracování s několika dodatkovými komponenty zjevně nejedná o zneužívající praktiky společnosti Adient DE. Tato komplexní smlouva o poskytování služeb nebyla uzavřena pouze na papíře, nýbrž byla i řádně naplněna. Ani s přihlédnutím k ekonomické realitě (tzv. posouzení ekonomické podstaty), která představuje základní kritérium pro použití společného systému DPH²⁶, zde nelze dospět k opačnému závěru. Dokonce i v případě, kdy se společnost Adient RO podílela na prodeji zboží jiným podnikům, zůstávala společnost Adient DE i nadále smluvním partnerem těchto podniků. Stále byla majitelkou surovin a z nich vyrobeného zboží, které dodávala svým zákazníkům. Na tomto posouzení nemění nic ani společné používání interního účetního systému v rámci skupiny.

57. Na rozdíl od situace, na níž se zakládalo rozhodnutí ve věci DFDS²⁷, nespátřuji v tomto smluvním ujednání ani žádný model úspory daní. Dokonce i tehdy, pokud by se místo plnění nacházelo v Rumunsku a společnost Adient RO by poskytovala zdanitelné plnění společnosti Adient DE v Rumunsku, by rumunská DPH (stejně jako německá daň z obrátu) byla neutralizována cestou odpočtu daně na vstupu (nebo cestou vrácení daně zaplacené na vstupu). V projednávané věci proto nelze spatřovat ani umělou daňovou optimalizaci.

58. Z toho vyplývá, že i výtka zneužívajícího použití identifikačního čísla pro DPH, kterou uplatňuje rumunský daňový orgán, vyznívá naprázdno. Použití německého identifikačního čísla pro DPH slouží pouze k prokázání sídla v Německu²⁸. Vzhledem k tomu, že se sídlo nachází v Německu a dosud přidělené rumunské identifikační číslo pro DPH nezakládá ani nedokazuje stálou provozovnu, nepřichází zneužívající použití německého identifikačního čísla pro DPH do úvahy.

5. Dílčí závěry

59. Samostatná společnost v zásadě nemůže současně představovat stálou provozovnu jiné samostatné společnosti. Ani komplexní smlouva o poskytování služeb nemůže sama o sobě vést k tomu, že poskytovatel služeb poskytuje zdanitelné plnění tím založené stálé provozovně příjemce služby. Místo poskytování těchto služeb je přitom nezávislé na druhu plnění na výstupu (dodání zboží nebo poskytnutí služby) příjemce služeb, jakož i na místě „spotřeby“ jednotlivých zpracovatelských služeb.

²⁵ – V tomto smyslu rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 31); při citaci rozsudku ze dne 15. října 2009, Audiolux a další (C-101/08, EU:C:2009:626, bod 50).

²⁶ – Takto výslovně rozsudky ze dne 20. ledna 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, bod 38); ze dne 22. února 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 43), a ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, bod 43).

²⁷ – Rozsudek ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

²⁸ – Viz v tomto ohledu čl. 20 odst. 3 prováděcího nařízení č. 282/2011 upravující místo příjemce: „Těmito informacemi může být i identifikační číslo pro DPH přidělené členským státem, v němž je příjemce usazen.“

D. K místu usazení osoby povinné k dani

60. Čtvrtou, pátou a šestou otázkou se předkládající soud v zásadě táže, kdy musí být osoba povinná k dani, která má v tuzemsku stálou provozovnu, přesto považována za nerezidenta tohoto členského státu. Článek 192a směrnice o DPH to totiž vylučuje, pokud osoba povinná k dani sice uskutečňuje plnění v tomto členském státě (místo plnění se tedy nachází v Rumunsku), jeho stálá provozovna v Rumunsku se ovšem na tomto dodání zboží nepodílela. Důvod tohoto ustanovení je nezbytné spatřovat primárně v přechodu daňové povinnosti na příjemce plnění, k němuž dochází u služeb poskytovaných osobami povinnými k dani usazenými v zahraničích (viz např. článek 196 směrnice o DPH). Článek 192a směrnice o DPH jasně stanoví, že pouhá existence stálé provozovny nepostačuje k tomu, aby bylo možné hovořit o osobě povinné k dani usazené v tuzemsku. Tato stálá provozovna spíše musí být zapojena do plnění v tuzemsku.

61. Tyto otázky ovšem předpokládají, že společnost Adient DE vůbec má v Rumunsku stálou provozovnu. To však, jak je uvedeno výše (bod 39 a násl.), nevyplývá ani z existence smlouvy o zpracování výrobků ani ze skutečnosti, že je společnost Adient RO součástí téhož koncernu. Soudní dvůr ale může poskytnout další vodítka týkající se podmínek, za kterých lze mít za to, že společnost Adient DE má v Rumunsku stálou provozovnu. K tomu jsou rozhodující všeobecná kritéria k určení místa poskytnutí služby, nezávisle na vazbách podle práva obchodních společností (tedy nezávisle na příslušnosti ke skupině podniků).

62. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je nejužitečnějším, a tudíž upřednostňovaným hraničním určovatelem²⁹ pro účely určení místa poskytování služeb z daňového hlediska místo, kde má osoba povinná k dani sídlo své ekonomické činnosti. Zohlednění jiné provozovny přichází v úvahu pouze v případě, že uvedené sídlo neposkytuje racionální řešení nebo vytváří konflikt s jiným členským státem³⁰.

63. Sídlo ekonomické činnosti jakožto upřednostňovaný hraniční určovatel představuje – jak výslovně uvádí Soudní dvůr – objektivní, jednoduché a praktické kritérium, které nabízí velkou právní jistotu, neboť jej lze ověřit snáze než například existenci stálé provozovny. Mimoto právní domněnka, že služby jsou poskytovány na místě, kde má osoba povinná k dani, která je příjemcem služeb, sídlo své ekonomické činnosti, umožňuje – jak příslušným orgánům členských států, tak poskytovatelům služeb – předejít provádění složitých pátrání s cílem určit místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti³¹.

64. Navíc podle Soudního dvora, je sídlo ekonomické činnosti uvedeno v první větě článku 44 směrnice o DPH, kdežto stálá provozovna je uvedena až ve větě následující. Této větě, která je uvozena slovem „však“, nelze rozumět jinak než v tom smyslu, že zavádí odchylku od obecného pravidla stanoveného v předchozí větě³².

²⁹ – Ještě k předchozímu právnímu stavu: rozsudky ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 19); ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, bod 16), a ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, bod 17).

³⁰ – Rozsudky ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 53); ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, bod 16), a ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, bod 17).

³¹ – Rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 55).

³² – Rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 56). V tomto smyslu také rozsudky ze dne 29. června 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, bod 29), a ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, bod 29).

65. Výjimky v unijním právu mají být, jak známo, vykládány striktně³³. Zároveň však pojmy nemají být vykládány tak restriktivním způsobem, aby výjimka byla zbavena svého účinku³⁴. Při bližším pohledu tedy Soudní dvůr ve výsledku požaduje teleologický výklad výjimek.

66. Podle ustálené judikatury Soudního dvora se tedy musí místo stálé provozovny vyznačovat dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat služby, které jí jsou poskytovány pro její vlastní potřebu, a používat je tam pro vlastní plnění³⁵. Tento výklad správně (tedy deklaratorně) opakuje článek 11 prováděcího nařízení, které jako takové může směrnicí o DPH pouze upřesňovat, avšak nikoliv měnit³⁶.

67. Zda stálá provozovna přitom musí mít současně vždy lidské a technické zdroje³⁷, je spíše podružná. Při určení stálé provozovny v právu upravujícím DPH totiž jde pouze o to, vycházet z takového hraničního určovatele pro místo poskytnutí plnění, který lze určit se stejnou jistotou, s jakou jej určuje sídlo osoby povinné k dani (tedy mateřská společnost), pokud a protože uvedené sídlo výjimečně³⁸ neposkytuje racionální řešení³⁹.

68. Tak je tomu ale pouze tehdy, pokud stálá provozovna v konkrétním případě nahradí mateřskou společnost a podobným způsobem převezme její funkci (v jiném členském státě)⁴⁰. Pak pouhá vazba na sídlo (tedy mateřskou společnost) již nevede k racionálnímu řešení. Podmínkou je, že stálá provozovna uskutečňuje podobná plnění, jako mateřská společnost, jestliže ji tedy nahrazuje. V případě, že mateřská společnost pro podobná plnění například nepotřebuje personál (protože všechna plnění jsou uskutečňována automatizovaně), pak ani stálá provozovna vlastní personál nepotřebuje⁴¹ a postačuje, že jsou na místě poskytovány potřebné technické zdroje.

69. V projednávané věci proto není relevantní, zda se smlouva o poskytování služeb týká podpůrných služeb, či nikoliv. Podpůrné služby uskutečňované v prostorách jejich poskytovatele s personálem poskytovatele nezakládají stálou provozovnu příjemce služby. Rozhodující je spíše, zda dotčená smlouva umožňuje příjemci plnění, aby stálou provozovnu na místě založil a poskytoval v místě podobné služby jako mateřská společnost. Tímto směrem podle mého názoru jde i argumentace Komise v jejím písemném vyjádření.

70. Pokud se ale o stálou provozovnu ve smyslu práva daně z přidané hodnoty vždy jedná až tehdy, je-li tím do určité míry nahrazena mateřská společnost v jiném členském státě, pak to musí být i předmětem smlouvy. Jinak řečeno: smlouva musí směřovat k přenechání nezbytného

³³ – Viz jen rozsudky ze dne 5. září 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, bod 43); ze dne 9. listopadu 2017, *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 24), a ze dne 6. května 2010, *Komise v. Francie* (C-94/09 EU:C:2010:253, bod 29).

³⁴ – Rozsudek ze dne 5. září 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, bod 32). Podobně: rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, body 22 a 23 ke zvláštním režimům), a ze dne 21. března 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, body 23 ke skutkovým podstatám osvobození).

³⁵ – V tomto smyslu viz: rozsudky ze dne 16. října 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 58), a ze dne 28. června 2007, *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, bod 54 a zde citovaná judikatura).

³⁶ – Rozsudek ze dne 28. února 2023, *Fenix International* (C-695/20, EU:C:2023:127, bod 51 na konci – ustanovení směrnice „nijak nedoplňuje ani nemění“).

³⁷ – Takto rozsudky ze dne 29. června 2023, *Cabot Plastics Belgium* (C-232/22, EU:C:2023:530, bod 35), a ze dne 7. dubna 2022, *Berlin Chemie A. Menarini* (C-333/20, EU:C:2022:291, bod 41).

³⁸ – Výslovně: rozsudky ze dne 16. října 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 56).

³⁹ – Rozsudky ze dne 16. října 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 53); ze dne 17. července 1997, *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374, bod 15), a ze dne 4. července 1985, *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299, bod 17).

⁴⁰ – Již rozsudek ze dne 17. července 1997, *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374, body 18 a 19), šel tímto směrem, když vycházel z toho, jaká je skutečná činnost podniku (tedy mateřské společnosti). Tento přístup byl potvrzen rozsudkem ze dne 7. května 1998, *Lease Plan* (C-390/96, EU:C:1998:206, body 25 a 26).

⁴¹ – Jiný názor, ovšem bez bližšího odůvodnění, možná rozsudek ze dne 3. června 2021, *Titanium* (C-931/19, EU:C:2021:446, bod 42).

personálu nebo k přenechání potřebných technických zdrojů⁴², které příjemci umožní uskutečňovat podobná plnění v místě (tedy v místě stálé provozovny) jako (zpravidla předtím) v jeho sídle – tedy za použití zdrojů vlastním jménem a na vlastní riziko.

71. To je ale jiný předmět plnění než u pouhé smlouvy o poskytování služeb. V projednávané věci se smlouva – v rozsahu, v němž to lze posoudit – týká několika služeb poskytovaných společností Adient RO vlastním jménem a na vlastní riziko na výrobcích společnosti Adient DE usazené v zahraničí, která s nimi následně uskutečňuje vlastní plnění. Společnosti Adient DE a Adient RO tedy působí samostatně ve svých oblastech, aniž je těmito smluvními ujednáními nahrazena mateřská společnost Adient DE, která na místě rozhoduje o výrobě a prodeji zboží.

V. Závěry

72. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky, které předložil Tribunalul Argeş (Zemský soud Argeş, Rumunsko), takto:

- „1) Vzhledem k tomu, že tytéž zdroje nelze použít současně pro poskytování a přijímání těchto služeb, nejednalo by se v projednávané věci ani v případě domněnky stálé provozovny o zdanitelné plnění podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.
- 2) Samostatná koncernová společnost (v jiném členském státě) není pouze na základě svého propojení podle práva obchodních společností stálou provozovnou ve smyslu čl. 44 druhé věty směrnice 2006/112 jiné koncernové společnosti. Ani komplexní smlouva o poskytování služeb v zásadě nemůže vést k tomu, aby poskytovatel služeb poskytoval zdanitelné plnění tím vznikající stálé provozovně příjemce služby. Místo poskytování těchto služeb je přitom nezávislé na druhu plnění na výstupu (dodání zboží nebo poskytnutí služby) příjemce služeb, jakož i na místě „spotřeby“ konkrétních zpracovatelských služeb.
- 3) O stálou provozovnu ve smyslu čl. 44 druhé věty směrnice 2006/112 se jedná až tehdy, pokud nahradí mateřskou společnost nacházející se v jiném členském státě. Smlouva s poskytovatelem služeb tak může založit stálou provozovnu pouze tehdy, pokud se netýká pouze poskytování služeb v souvislosti se zbožím příjemce služeb. Musí být zaměřena spíše na přenechání nezbytného personálu nebo přenechání potřebných materiálních zdrojů, aby příjemce plnění mohl na místě (tedy v místě stálé provozovny) poskytovat podobné služby nebo uskutečňovat podobná dodání jako z mateřské společnosti.“

⁴² – V tomto smyslu rovněž: rozsudky ze dne 29. června 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, bod 37 na konci), a ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, bod 41 na konci a bod 48).