



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

29. června 2023 *

„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‘ – Struktura vhodná z hlediska lidských a technických zdrojů – Způsobilost přijímat a využívat služby pro vlastní potřebu stálé provozovny – Poskytování zpracovatelských služeb a vedlejších plnění – Výhradní smluvní závazek mezi společnostmi z členského státu, která je poskytovatelem, a společností usazenou ve třetím státě, která je příjemcem – Právně nezávislé společnosti“

Ve věci C-232/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie) ze dne 18. března 2022, došlý Soudnímu dvoru dne 1. dubna 2022, v řízení

Cabot Plastics Belgium SA

proti

État belge,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení: D. Gratsias, předseda senátu, M. Ilešič a I. Jarukaitis (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: L. Medina,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Cabot Plastics Belgium SA: J. Lejeune a G. Vael, avocats,
- za belgickou vládu: P. Cottin, J.-C. Halleux a C. Pochet, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: M. Björkland a C. Ehrbar, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: francouzština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, 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 společností Cabot Plastics Belgium SA (dále jen „Cabot Plastics“) a État belge (belgický stát) zastoupeným ministrem financí ve věci rozhodnutí daňové správy, kterým byla této společnosti uložena povinnost zaplatit doplatek daně z přidané hodnoty (DPH) spolu s úroky z prodlení a pokutou.

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“. Článek 44 této směrnice, který je součástí oddílu 2, nadepsaného „Obecná pravidla“, 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 Kapitola V prováděcího nařízení č. 282/2011, nadepsaná „Místo zdanitelného plnění“, obsahuje oddíl 1, nadepsaný „Pojmy“, do něhož patří čl. 11 odst. 1 tohoto nařízení, který stanoví:

„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.“

Belgické právo

- 5 Článek 21 odst. 2 code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákon o dani z přidané hodnoty) ze dne 3. července 1969 (*Moniteur belge* ze dne 17. července 1969, s. 7046), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, 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. [...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 6 Společnost Cabot Switzerland GmbH je společností založenou podle švýcarského práva se sídlem ekonomické činnosti ve Švýcarsku. V Belgii je plátcem DPH v souvislosti se svými činnostmi v oblasti prodeje výrobků na bázi uhlíku.
- 7 Cabot Switzerland jakožto hlavní provozní společnost skupiny Cabot pro oblast „Evropa, Střední východ a Afrika“ uzavřela s několika společnostmi, včetně belgické obchodní společnosti Cabot Plastics, zpracovatelskou smlouvu. Posledně uvedená společnost je sice součástí téže skupiny, avšak je právně nezávislá na společnosti Cabot Switzerland. Jsou nicméně finančně propojeny, neboť společnost Cabot Plastics je z 99,99 % vlastněna společností Cabot Holding I GmbH, která je sama ze 100 % vlastněna společností Cabot Lux Holdings Sàrl, jež vlastní rovněž všechny podíly ve společnosti Cabot Switzerland.
- 8 Na základě zpracovatelské smlouvy uzavřené dne 14. února 2012 (dále jen „smlouva ze dne 14. února 2012“) společnost Cabot Plastics používá výhradním způsobem svá zařízení ke zpracování, ve prospěch společnosti Cabot Switzerland a pod jejím vedením, surovin na výrobky používané při výrobě plastů. Poskytování služeb společností Cabot Plastics ve prospěch posledně uvedené společnosti představuje téměř celý její obrat.
- 9 V souladu se smlouvou ze dne 14. února 2012 společnost Cabot Plastics skladuje ve svých prostorách surovinu zakoupené společností Cabot Switzerland a poté je zpracovává na výrobky používané při výrobě plastů. Následně tyto výrobky skladuje, než je Cabot Switzerland prodá z Belgie svým různým zákazníkům na belgickém nebo evropském trhu nebo na vývoz. Odběr a přepravu zboží ze zařízení společnosti Cabot Plastics zajišťují buď zákazníci, nebo externí dopravci, kterých využívá společnost Cabot Switzerland.
- 10 Společnost Cabot Plastics kromě toho zajišťuje řadu dodatečných plnění ve prospěch společnosti Cabot Switzerland, zejména skladování výrobků, včetně správy výrobků skladovaných ve skladech třetích osob, zasílání doporučení s cílem optimalizovat výrobní proces, interní a externí technické kontroly a posuzování, sdělování výsledků společnosti Cabot Switzerland nebo dodávky či služby nezbytné pro jiné výrobní jednotky. Na základě toho se společnost Cabot Plastics vyjadřuje k provozním potřebám svých závodů, usnadňuje celní formality, dodržuje normy a postupy společnosti Cabot Switzerland v oblasti kontroly jakosti a zajišťování jakosti, poskytuje této společnosti podporu při zlepšování výrobních procesů a plánování jejích činností, poskytuje jí administrativní podporu v oblasti spotřebních daní a cel, jedná jako registrovaný dovozce na účet a na žádost této společnosti a spravuje obalové materiály. Cabot Plastics vykonává tyto dodatečné činnosti v souladu s podmínkami stanovenými v smlouvě.

- 11 Společnost Cabot Plastics se obrátila na Service des décisions anticipées en matière fiscale (útvár vydávající předběžná daňová rozhodnutí) (SDA) při Service public fédéral des Finances (Federální finanční úřad, Belgie), který rozhodnutím ze dne 31. ledna 2012 o korporační dani uvedl, že činnosti této společnosti nevedou k existenci stálé provozovny společnosti Cabot Switzerland v Belgii ve smyslu článků 227 až 229 zákona o daních z příjmů a článku 5 smlouvy mezi Švýcarskou konfederací a Belgickým královstvím o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku, uzavřené dne 28. srpna 1978.
- 12 Nicméně v návaznosti na daňovou kontrolu provedenou v roce 2017 dospěla daňová správa k závěru, že Cabot Switzerland má v Belgii stálou provozovnu ve smyslu právních předpisů v oblasti DPH, a tudíž je třeba mít za to, že k poskytnutí služeb společností Cabot Plastics této společnosti v letech 2014 až 2016 došlo v Belgii a tyto služby podléhají v tomto státě DPH. Společnosti Cabot Plastics byl zaslán dodatečný výměr, s nímž tato společnost nesouhlasila.
- 13 Daňová správa tedy rozhodnutím ze dne 19. prosince 2017 uložila společnosti Cabot Plastics povinnost zaplatit DPH ve výši 10 609 844,08 eura a pokutu ve výši 1 060 980 eur, jakož i zákonné úroky od 21. ledna 2017.
- 14 Společnost Cabot Plastics podala dne 30. března 2018 proti rozhodnutí ze dne 19. prosince 2017 žalobu k tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu, Belgie). Rozsudkem ze dne 14. ledna 2020 uvedený soud této žalobě částečně vyhověl, když rozhodl, že společnost Cabot Switzerland má stálou provozovnu v Belgii, avšak zrušil toto rozhodnutí v rozsahu, v němž se týká uložení povinnosti zaplatit pokutu.
- 15 Dne 11. září 2020 podala společnost Cabot Plastics proti tomuto rozsudku odvolání ke cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie), předkládajícímu soudu. Navrhuje, aby soud uvedený rozsudek změnil, určil, že není osobou povinnou odvést DPH, která jí byla uložena, a nařídil belgickému státu, aby vrátil všechny částky, které byly neoprávněně vybrány nebo zadrženy, navýšené o úroky z prodlení.
- 16 Cabot Plastics před předkládajícím soudem tvrdí, že služby, které fakturovala společnosti Cabot Switzerland, nebyly poskytnuty Belgii, nýbrž ve Švýcarsku, kde má posledně uvedená společnost sídlo ekonomické činnosti.
- 17 Vedlejším odvoláním podaným dne 15. ledna 2021 navrhuje belgický stát změnu rozsudku tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu), pokud jde o pokutu uloženou společnosti Cabot Plastics. Má za to, že společnost Cabot Switzerland má stálou provozovnu v Belgii, v prostorách společnosti Cabot Plastics, takže služby poskytované posledně uvedenou společností ve prospěch prvně uvedené společnosti jsou poskytovány v tomto členském státě.
- 18 Zaprvé podle belgického státu jsou technickými zdroji tvořícími tuto stálou provozovnu výrobní závody, distribuční centrum a skladovací prostory, které patří společnosti Cabot Plastics, avšak je třeba je považovat za poskytnuté k dispozici společnosti Cabot Switzerland na základě smlouvy ze dne 14. února 2012, neboť ta stanoví, že zařízení společnosti Cabot Plastics je používáno výhradně ve prospěch společnosti Cabot Switzerland a podle jejích pokynů, takže posledně uvedená společnost tímto materiálem volně disponuje.

- 19 Zadruhé, pokud jde o lidské zdroje této stálé provozovny, belgický stát má za to, že je tvoří provozní zaměstnanci společnosti Cabot Plastics poskytnutí k dispozici společnosti Cabot Switzerland, kteří této společnosti umožňují uskutečňovat prodeje zejména v Belgii. Poukazuje rovněž na to, že tito zaměstnanci uskutečňují kromě zpracovatelských služeb doplňkové služby nezbytné pro společnost Cabot Switzerland, jako je příjem surovin, kontrola jakosti, příprava objednávek, balení hotových výrobků a provádění inventur.
- 20 Zatřetí, pokud jde o možnost přijímat a využívat poskytované služby pro vlastní potřebu této provozovny společnosti Cabot Switzerland, belgický stát tvrdí, že struktura, kterou této společnosti dala k dispozici společnost Cabot Plastics, jí umožňuje přijímat a využívat výrobky vzniklé zpracováním za účelem uskutečnění vlastních dodávek zboží do Belgie ze své stálé provozovny. Začtvrté podle belgického státu vykazuje tato provozovna dostatečnou úroveň stálosti, a to již z důvodu uzavření smlouvy ze dne 14. února 2012.
- 21 Předkládající soud uvádí, že společnost Cabot Switzerland má ve Švýcarsku sídlo ekonomické činnosti, jelikož se zde nachází její sídlo a kancelář zaměstnávající 47 osob a v této zemi jsou přijímána strategická rozhodnutí a rozhodnutí o celkové politice tohoto podniku, uzavírány jednotlivé smlouvy a zasedá tam její představenstvo. Podle tohoto soudu však skutečnost, že se sídlo ekonomické činnosti společnosti Cabot Switzerland nachází ve Švýcarsku, neznamena *ipso facto*, že se místo poskytnutí služby nachází v tomto státě, neboť článek 44 směrnice o DPH stanoví zvláštní pravidlo pro určení místa poskytnutí služby v případě, kdy je služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani v jiném místě, než kde má sídlo.
- 22 Kromě toho má předkládající soud za to, že Soudní dvůr se dosud nevyjádřil k případu dostatečně podobnému případu v projednávané věci, aby bylo možné rozptýlit veškeré pochybnosti o výkladu použitelného unijního práva. V tomto ohledu uvádí, že Cabot Plastics je entitou právně odlišnou od společnosti Cabot Switzerland, jejíž není dceřinou společností, a že daňová správa má za to, že Cabot Plastics je poskytovatelem služeb a zároveň představuje technické a lidské zdroje společnosti Cabot Switzerland.
- 23 Předkládající soud si tedy klade otázku, zda má osoba povinná k dani vhodnou strukturu z hlediska vlastních zdrojů, představující její stálou provozovnu, pokud tyto zdroje patří poskytovateli, který jí poskytuje služby, avšak na základě smlouvy uzavřené mezi touto osobou povinnou k dani a tímto poskytovatelem se poskytovatel zavazuje používat tyto zdroje výhradně nebo téměř výhradně k realizaci těchto služeb. Konkrétně vzhledem k tomu, že Soudní dvůr konstatoval, že strukturu bez vlastních zaměstnanců nelze kvalifikovat jako „stálou provozovnu“ (rozsudek ze dne 3. června 2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), klade si předkládající soud otázku, zda by za takových okolností mohli být zaměstnanci poskytovatele předmětných služeb, kteří jednají na základě požadavků příjemce služeb v souladu se smlouvou vážící tyto smluvní strany, považováni za „vlastní“ zaměstnance tohoto příjemce.
- 24 Předkládající soud si rovněž klade otázku ohledně dopadu, který by mohlo mít na identifikaci stálé provozovny společnosti Cabot Switzerland v Belgii to, že tato společnost uskutečňuje dodávky zboží v této zemi díky technickým a lidským zdrojům společnosti Cabot Plastics.

25 Za těchto podmínek se cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) V případě poskytování služeb osobou povinnou k dani usazenou v členském státě jiné osobě povinné k dani, která jedná jako taková, jejíž sídlo ekonomické činnosti se nachází mimo Evropskou unii, přičemž se jedná o odlišné a právně nezávislé subjekty, které jsou však součástí téže skupiny, pokud se poskytovatel služeb smluvně zaváže používat svá zařízení a své zaměstnance výhradně k výrobě produktů pro příjemce a pokud jsou tyto produkty uvedeným příjemcem následně prodávány, čímž vznikají zdanitelné dodávky zboží, na nichž se poskytovatel logisticky podílí a které jsou uskutečňovány v dotčeném členském státě, musí být článek 44 [směrnice o DPH] a článek 11 [prováděcího nařízení č. 282/2011] vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani usazená mimo [Unii] má být považována za osobu se stálou provozovnou v tomto členském státě?
- 2) Musí být článek 44 [směrnice o DPH] a článek 11 [prováděcího nařízení č. 282/2011] vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani může mít stálou provozovnu, pokud požadovanými lidskými a technickými zdroji jsou zdroje jejího poskytovatele, který je právně nezávislý, ale je součástí téže skupiny, a který se smluvně zavázal, že je bude využívat výhradně ve prospěch uvedené osoby povinné k dani?
- 3) Musí být článek 44 [směrnice o DPH] a článek 11 [prováděcího nařízení č. 282/2011] vykládány tak, že osoba povinná k dani má stálou provozovnu v členském státě svého poskytovatele služeb z toho důvodu, že tento poskytovatel provádí v její prospěch, na základě výhradního smluvního závazku, řadu plnění, která jsou ve vztahu ke zpracovatelské zakázce v úzkém slova smyslu vedlejší či dodatečná, čímž přispívá k realizaci prodejů, které tato osoba povinná k dani uzavírá ze svého sídla mimo [Unii], avšak vedou ke zdanitelným dodávkám zboží uskutečňovaným podle právních předpisů o DPH na území uvedeného členského státu?“

K předběžným otázkám

- 26 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 44 směrnice o DPH a článek 11 prováděcího nařízení č. 282/2011 musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která je příjemcem služeb a jejíž sídlo ekonomické činnosti se nachází mimo Evropskou unii, má stálou provozovnu v členském státě, v němž je usazen poskytovatel předmětných služeb, právně odlišný od tohoto příjemce, pokud osoba povinná k dani poskytující služby uskutečňuje ve prospěch této osoby povinné k dani, která je příjemcem, na základě výhradního smluvního závazku tato plnění, jakož i řadu vedlejších nebo doplňkových plnění přispívajících k ekonomické činnosti osoby povinné k dani, která je příjemcem služby, v tomto členském státě a pokud lidské a technické zdroje případně stálé provozovny náleží poskytovateli služeb.
- 27 Článek 44 směrnice o DPH stanoví, že 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.

- 28 Článek 44 směrnice o DPH je pravidlem určujícím místo zdanění poskytnutí služby tím, že jednotně určuje místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti. Jeho cílem je předejít jednak střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak nezdanění příjmů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 42, 50 a 51).
- 29 Unijní normotvůrce zvolil jako hlavní hraniční určovatelský kritérium, pokud jde o místo poskytnutí služby osobě povinné k dani, sídlo její ekonomické činnosti, neboť jako objektivní, jednoduché a praktické kritérium nabízí vysoký stupeň právní jistoty. Naproti tomu vázanost na stálou provozovnu osoby povinné k dani uvedená v čl. 44 druhé větě směrnice o DPH je druhořadá a představuje výjimku z obecného pravidla, která se zohlední, jsou-li splněny určité podmínky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 53 až 56; ze dne 7. srpna 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, bod 49, a ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 29).
- 30 Jak Soudní dvůr konstatoval zejména v bodě 53 rozsudku ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), zohlednění jiné provozovny než sídla ekonomické činnosti tedy přichází v úvahu pouze v případech, že toto sídlo nevede k racionálnímu řešení nebo vytváří konflikt s jiným členským státem, neboť jak vyplývá z bodu 55 uvedeného rozsudku, domněnka, že služby jsou poskytovány v místě, kde má osoba povinná k dani, která je příjemcem, sídlo ekonomické činnosti, umožňuje jak příslušným orgánům členských států, tak poskytovatelům služeb vyhnout se provádění složitých pátrání s cílem určit místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti.
- 31 Pokud jde o pojem „stálá provozovna“ ve smyslu článku 44 směrnice o DPH, ten podle článku 11 prováděcího nařízení č. 282/2011 označuje jakoukoliv provozovnu jinou než sídlo ekonomické činnosti, 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 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 58, a ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 31). Z toho vyplývá, jak Soudní dvůr upřesnil v bodě 59 rozsudku ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), že k tomu, aby byla společnost považována za společnost se stálou provozovnou v členském státě, ve kterém jsou dotyčné služby poskytovány, musí tam mít dostatečně stálou strukturu, která jí umožňuje přijímat dotyčné služby a využívat je pro účely své hospodářské činnosti.
- 32 Kromě toho je třeba uvést, že otázka, zda existuje stálá provozovna ve smyslu uvedeného článku 44 věty druhé směrnice o DPH, musí být zkoumána z hlediska osoby povinné k dani, které jsou služby poskytovány, nikoli z hlediska osoby povinné k dani, která tyto služby poskytuje (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 30).
- 33 Je tedy třeba posoudit, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v původním řízení, lze mít za to, že osoba povinná k dani, která je příjemcem služby, disponuje, a to dostatečně stálým a vhodným způsobem, lidskými a technickými zdroji v členském státě, kde jsou poskytovány služby, a případně, zda jí tyto zdroje skutečně umožňují tyto služby přijímat a využívat.
- 34 Konkrétně si předkládající soud klade otázku, jaký dopad má v tomto ohledu zaprvé skutečnost, že poskytovatel a příjemce služeb jsou právně samostatnými entitami, ale patří do stejné skupiny společností, zadruhé skutečnost, že dotčené lidské a technické zdroje patří poskytovateli služeb, a zatřetí skutečnost, že se tento poskytovatel smluvně zavázal používat svá zařízení a své

zaměstnance výhradně pro poskytování služeb, v projednávaném případě zpracovatelských, a že tento poskytovatel uskutečňuje, rovněž na základě tohoto výhradního závazku, řadu plnění, která jsou vedlejší nebo doplňková ve vztahu k prvně uvedeným plněním, zejména poskytováním logistické podpory přispívající k ekonomické činnosti příjemce, jež vede k dodávkám zboží zdanitelným v členském státě, v němž se nachází případná stálá provozovna příjemce.

- 35 Pokud jde na prvním místě o vhodnou strukturu stálé provozovny z hlediska lidských a technických zdrojů, Soudní dvůr rozhodl, že struktura, která má podobu takových zdrojů, nemůže existovat pouze příležitostně. I když není vyžadováno mít vlastní lidské a technické zdroje v jiném členském státě, je naopak nutné, aby 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 jí dává tyto zdroje k dispozici a nemůže být vypovězena v krátké výpovědní lhůtě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, body 37 a 41).
- 36 Pokud jde o skutečnost, že jsou poskytovatel a příjemce služeb propojeni a konkrétně že společnosti dotčené v původním řízení patří do téže skupiny, i když jsou na sobě právně nezávislé, je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že kvalifikace „stálé 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 provozovnu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, body 38 a 40, jakož i citovaná judikatura).
- 37 Pokud jde o okolnost, že se osoba povinná k dani poskytující služby smluvně zaváže používat svá zařízení a své zaměstnance výhradně pro poskytování dotčených služeb, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že se má za to, že právnická osoba, i kdyby měla pouze jediného zákazníka, využívá technické a lidské zdroje, kterými disponuje, pro vlastní potřeby. O společnosti, která je příjemcem služeb, by tedy bylo možné mít za to, že má vhodnou strukturu vykazující dostatečnou úroveň stálosti z hlediska lidských a technických zdrojů v členském státě, kde je usazen její poskytovatel, pouze v případě, že by bylo prokázáno, že z důvodu použitelných smluvních ujednání disponuje technickými a lidskými zdroji svého poskytovatele, jako by byly její vlastní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 48).
- 38 Skutečnost, že ve věci v původním řízení předmětné lidské a technické zdroje nepatří společnosti Cabot Switzerland, nýbrž společnosti Cabot Plastics, tudíž sama o sobě nevylučuje možnost, že prvně uvedená společnost má stálou provozovnu v Belgii, má-li tam k těmto zdrojům okamžitý a trvalý přístup, jako by se jednalo o její vlastní zdroje. V tomto ohledu lze zohlednit zejména okolnosti, že se Cabot Plastics zavázala používat vlastní zařízení výhradně pro výrobu výrobků uvedených v smlouvě uzavřené se společností Cabot Switzerland, že tato smlouva je platná od roku 2012 a že tato plnění představují téměř celý obrat prvně uvedené společnosti, jak vyplývá ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, avšak tyto okolnosti nejsou samy o sobě rozhodující.
- 39 Nicméně, jak uvádí Evropská komise ve svém písemném vyjádření, vzhledem k tomu, že poskytovatel předmětných služeb zůstává odpovědný za vlastní zdroje a poskytuje tyto služby na vlastní riziko, smlouva o poskytování služeb, třebaže výhradní, nemá sama o sobě za následek, že se zdroje tohoto poskytovatele stávají zdroji jeho zákazníka.

- 40 Pokud jde na druhém místě o kritérium, rovněž stanovené v článku 11 prováděcího nařízení č. 282/2011, podle kterého lidské a technické zdroje stálé provozovny jí musí umožňovat přijímat služby a využívat je pro vlastní potřeby, je třeba předně odlišit zpracovatelské služby poskytované společností Cabot Plastics společností Cabot Switzerland od prodeje zboží vzniklého tímto zpracováním společností Cabot Switzerland. Tyto služby a tyto prodeje totiž představují odlišná plnění, jež podléhají jiným režimům DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 52 a citovaná judikatura). Pro účely určení místa, kde společnost Cabot Switzerland tyto služby přijímá, je tedy třeba určit místo, kde se nacházejí lidské a technické zdroje, které tato společnost využívá k tomuto účelu, a nikoli místo, kde se nacházejí zdroje, které využívá pro prodejní činnost.
- 41 Dále z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tytéž zdroje nemohou být využívány zároveň k poskytování i k přijímání týchž služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 54). V projednávané věci přitom – s výhradou posouzení ze strany předkládajícího soudu – ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že by bylo možné odlišit zdroje používané společností Cabot Plastics pro její zpracovatelské služby od zdrojů, které podle daňové správy používá společnost Cabot Switzerland k přijímání těchto služeb v Belgii, v rámci její údajné stálé provozovny, kterou ostatně podle této daňové správy tvoří pouze zdroje patřící společnosti Cabot Plastics.
- 42 Předkládající soud si kromě toho klade otázku ohledně dopadu, který může mít na určení místa poskytování zpracovatelských služeb dotčených v původním řízení okolnost, že poskytovatel uskutečňuje, rovněž na základě výhradní smlouvy uzavřené s příjemcem těchto plnění, řadu plnění, která tento soud kvalifikuje jako „vedlejší“ nebo „dodatečná“ ve vztahu ke zpracování, a sice správu zásob surovin, jejich inventarizaci na konci roku, kontrolu jakosti, správu zásob hotových výrobků a přípravu objednávek před odesláním. Předkládající soud uvádí, že Cabot Plastics poskytuje společnosti Cabot Switzerland logistickou podporu, čímž přispívá k ekonomické činnosti této společnosti, která vede zejména ke zdanitelným dodávkám zboží v Belgii, kde se podle daňové správy nachází stálá provozovna posledně uvedené společnosti.
- 43 Jak vyplývá z bodu 40 tohoto rozsudku, pokud jde o otázku, zda osoba povinná k dani, která je příjemcem služeb, tyto služby přijímá ve své stálé provozovně, je třeba rozlišovat na jedné straně poskytování těchto služeb a způsobilost této osoby povinné k dani k jejich přijímání v takové provozovně a na druhé straně plnění, která tato osoba povinná k dani sama uskutečňuje v rámci své ekonomické činnosti, jako je v projednávaném případě prodej zboží vzniklého zpracováním. Z toho vyplývá, že skutečnost, že poskytovatel služeb poskytuje jejich příjemci rovněž výše uvedená vedlejší plnění, čímž usnadňuje hospodářskou činnost tohoto příjemce, jako je prodej výrobků vzniklých zpracováním, nemá vliv na otázku existence stálé provozovny uvedeného příjemce.
- 44 Nadto z judikatury Soudního dvora vyplývá, že okolnost, že ekonomické činnosti společností smluvně vázaných smlouvou o poskytování služeb tvoří hospodářský celek a že z výsledků těchto činností mají prospěch především spotřebitelé z členského státu, ve kterém má poskytovatel služeb sídlo, není relevantní pro určení, zda má příjemce těchto služeb v tomto členském státě stálou provozovnu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 64). Soudní dvůr rovněž rozhodl, že stálou provozovnou není trvale umístěné zařízení používané výhradně za účelem výkonu činností podniku, které jsou přípravné nebo vedlejší k ekonomické činnosti příjemce předmětných služeb (rozsudek ze dne 28. června 2007, Planzer, C-73/06, EU:C:2007:397, bod 56).

- 45 S ohledem na výše uvedené skutečnosti a s výhradou ověření ze strany předkládajícího soudu se jeví, že zpracovatelské služby dotčené v původním řízení přijímá a využívá společnost Cabot Switzerland pro ekonomickou činnost spočívající v prodeji zboží, které je výsledkem těchto služeb, ve Švýcarsku, jelikož tato společnost nemá v Belgii strukturu vhodnou k tomuto účelu.
- 46 S ohledem na vše výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 44 směrnice o DPH a článek 11 prováděcího nařízení č. 282/2011 musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která je příjemcem služeb a sídlo její ekonomické činnosti se nachází mimo Unii, nemá stálou provozovnu v členském státě, v němž je usazen poskytovatel předmětných služeb, právně odlišný od tohoto příjemce, pokud tam nemá strukturu vhodnou z hlediska lidských a technických zdrojů, která může představovat tuto stálou provozovnu, a to ani v případě, že osoba povinná k dani poskytující služby uskutečňuje ve prospěch této osoby povinné k dani, která je příjemcem, na základě výhradního smluvního závazku, zpracovatelské služby, jakož i řadu vedlejších nebo doplňkových plnění přispívajících k ekonomické činnosti osoby povinné k dani, která je příjemcem, v tomto členském státě.

K nákladům řízení

- 47 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 (desátý 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

osoba povinná k dani, která je příjemcem služeb a sídlo její ekonomické činnosti se nachází mimo Evropskou unii, nemá stálou provozovnu v členském státě, v němž je usazen poskytovatel předmětných služeb, právně odlišný od tohoto příjemce, pokud tam nemá strukturu vhodnou z hlediska lidských a technických zdrojů, která může představovat tuto stálou provozovnu, a to ani v případě, že osoba povinná k dani poskytující služby uskutečňuje ve prospěch této osoby povinné k dani, která je příjemcem, na základě výhradního smluvního závazku, zpracovatelské služby, jakož i řadu vedlejších nebo doplňkových plnění přispívajících k ekonomické činnosti osoby povinné k dani, která je příjemcem, v tomto členském státě.

Podpisy.