



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

29. lipnja 2023.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 44. – Mjesto pružanja usluga – Provedbena uredba (EU) br. 282/2011 – Članak 11. stavak 1. – Pružanje usluga – Mjesto oporezivanja – Pojam ‚stalni poslovni nastan‘ – Primjerena struktura osoblja i tehničkih sredstava – Sposobnost stalnog poslovnog nastana da prima usluge i koristi se njima za vlastite potrebe – Pružanje usluga proizvodnje i dodatnih usluga – Isključiva ugovorna obveza između društva pružatelja usluge iz države članice i društva primatelja s poslovnim nastanom u trećoj državi – Pravno neovisna društva”

U predmetu C-232/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio cour d'appel de Liège (Žalbeni sud u Liègeu, Belgija), odlukom od 18. ožujka 2022., koju je Sud zaprimio 1. travnja 2022., u postupku

Cabot Plastics Belgium SA

protiv

État belge,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: D. Gratsias, predsjednik vijeća, M. Ilešić i I. Jarukaitis (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: L. Medina,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Cabot Plastics Belgium SA, J. Lejeune i G. Vael, *avocats*,
- za belgijsku vladu, P. Cottin, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Björkland i C. Ehrbar, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: francuski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) te na tumačenje članka 11. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Cabot Plastics Belgium SA (u daljnjem tekstu: Cabot Plastics) i État belge (Belgijska Država), koju zastupa ministar financija, u vezi s odlukom porezne uprave kojom se tom društvu nalaže plaćanje dodatnog poreza na dodanu vrijednost (PDV) te zateznih kamata i novčane kazne.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Glava V. Direktive o PDV-u, koja se odnosi na mjesto oporezivih transakcija, sadržava poglavlje 3., naslovljeno „Mjesto pružanja usluga”. U odjeljku 2. tog poglavlja, naslovljenom „Opća pravila” nalazi se članak 44., u kojem se određuje:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim, ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”
- 4 Poglavlje V. Provedbene uredbe br. 282/2011, naslovljeno „Mjesto oporezivih transakcija”, sadržava odjeljak 1., naslovljen „Koncepti”, u kojem se nalazi njezin članak 11. stavak 1., koji propisuje:

„Za primjenu članka 44. Direktive [o PDV-u], stalni poslovni nastan’ znači svaki poslovni nastan, osim [sjedišta poslovanja] navedenog u članku 10. ove Uredbe, koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju primanje i korištenje usluga koje su mu [pružene] za vlastite potrebe.”

Belgijsko pravo

- 5 U skladu s člankom 21. stavkom 2. codea de la taxe sur la valeur ajoutée, du 3 juillet 1969 (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost od 3. srpnja 1969.) (*Moniteur belge* od 17. srpnja 1969., str. 7046.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim, ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. [...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 6 Cabot Switzerland GmbH društvo je švicarskog prava čije se sjedište poslovanja nalazi u Švicarskoj. To društvo identificirano je kao obveznik PDV-a u Belgiji za djelatnost prodaje proizvoda na bazi ugljika.
- 7 Cabot Switzerland, kao glavno društvo grupe Cabot za regiju „Europa, Bliski istok i Afrika”, sklopio je ugovor o proizvodnji s više društava, među kojima i belgijskim trgovačkim društvom Cabot Plastics. Potonje, iako dio iste grupe, pravno je neovisno o društvu Cabot Switzerland. Međutim, ta su društva financijski povezana jer se Cabot Plastics nalazi u 99,99-postotnom vlasništvu društva Cabot Holding I GmbH, koje je pak u 100-postotnom vlasništvu društva Cabot Lux Holdings Sàrl, koje je također vlasnik svih udjela društva Cabot Switzerland.
- 8 U skladu s ugovorom o proizvodnji sklopljenim 14. veljače 2012. (u daljnjem tekstu: ugovor od 14. veljače 2012.) društvo Cabot Plastics koristi se isključivo vlastitom opremom kako bi u korist društva Cabot Switzerland i pod njegovim vodstvom prerađivalo sirovine u proizvode koji se koriste u proizvodnji plastike. Usluge koje društvo Cabot Plastics pruža potonjem društvu čine gotovo cjelokupan njegov prihod.
- 9 U skladu s ugovorom od 14. veljače 2012. društvo Cabot Plastics skladišti u vlastitim prostorijama sirovine koje kupuje društvo Cabot Switzerland te ih potom prerađuje u proizvode koji se koriste u proizvodnji plastike. Nakon toga te proizvode skladišti prije nego što ih društvo Cabot Switzerland proda iz Belgije svojim različitim klijentima na belgijskom tržištu, europskom tržištu, ili za izvoz. Odvoz i prijevoz robe iz postrojenja društva Cabot Plastics obavljaju njegovi klijenti ili vanjski prijevoznici čijim se uslugama koristi društvo Cabot Switzerland.
- 10 Nadalje, društvo Cabot Plastics pruža društvu Cabot Switzerland niz dodatnih usluga, među kojima su skladištenje proizvoda, uključujući upravljanje skladištenim proizvodima u skladištima koja su u vlasništvu trećih strana, slanje preporuka s ciljem poboljšanja proizvodnog procesa, usluge unutarnjih i vanjskim tehničkih nadzora, dostava rezultata drugonavedenom društvu odnosno isporuke ili pružanje potrebnih usluga drugim proizvodnim jedinicama. U tom kontekstu društvo Cabot Plastics komentira operativne potrebe svojih tvornica, olakšava carinske formalnosti, poštuje standarde i postupke društva Cabot Switzerland u području kontrole kvalitete i osiguranja kvalitete, nudi potporu tom društvu u poboljšavanju proizvodnog procesa i planiranju njegovih aktivnosti, pruža mu administrativnu potporu u području trošarina i carina, djeluje u svojstvu službenog uvoznika za račun i na zahtjev tog društva te upravlja materijalima za pakiranje. Društvo Cabot Plastics obavlja te dodatne aktivnosti u skladu s ugovornim odredbama.

- 11 Društvo Cabot Plastics podnijelo je zahtjev Serviceu des décisions anticipées en matière fiscale (Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja, Belgija) (SDA) pri Serviceu public fédéral des Finances (Savezna javna služba za financije, Belgija), koji je u odluci od 31. siječnja 2012., izjašnjavajući se o pitanju poreza na dobit, naveo da aktivnosti tog društva ne dovode do uspostave stalnog poslovnog nastana društva Cabot Switzerland u Belgiji u smislu članka 227. do 229. Codea des impôts sur les revenus (Zakonik o porezu na dohodak) i članka 5. Conventiona entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (Ugovor između Švicarske Konfederacije i Kraljevine Belgije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak i imovinu), sklopljenog 28. kolovoza 1978.
- 12 Međutim, nakon poreznog nadzora provedenog 2017. porezna uprava smatrala je da društvo Cabot Switzerland u Belgiji ima stalni poslovni nastan u smislu zakonodavstva o PDV-u i da stoga treba smatrati da su se usluge koje je društvo Cabot Plastics pružalo tom društvu od 2014. do 2016. pružale u Belgiji i da podliježu PDV-u u toj državi. Društvu Cabot Plastics poslano je rješenje o ispravku, na koje je ono uložilo prigovor.
- 13 Porezna uprava stoga je, odlukom od 19. prosinca 2017., naložila društvu Cabot Plastics plaćanje 10 609 844,08 eura na ime PDV-a i 1 060 980 eura na ime novčane kazne, kao i plaćanje zateznih kamata počevši od 21. siječnja 2017.
- 14 Društvo Cabot Plastics podnijelo je 30. ožujka 2018. tužbu protiv odluke od 19. prosinca 2017. tribunalu de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Liègeu, Belgija). Presudom od 14. siječnja 2020. potonji je sud djelomično prihvatio tu tužbu, ocijenivši da društvo Cabot Switzerland u Belgiji ima stalni poslovni nastan te je navedenu odluku poništio u dijelu koji se odnosi na obvezu plaćanja novčane kazne.
- 15 Društvo Cabot Plastics podnijelo je 11. rujna 2020. žalbu protiv te presude couru d'appel de Liège (Žalbeni sud u Liègeu), sudu koji je uputio zahtjev. Ono zahtijeva da taj sud preinači navedenu presudu, utvrdi da ono ne duguje iznos PDV-a koji mu se stavlja na teret i naloži Belgijskoj Državi povrat svih iznosa koji su neosnovano naplaćeni ili zadržani, uvećanih za zatezne kamate.
- 16 Društvo Cabot Plastics tvrdi pred sudom koji je uputio zahtjev da su usluge koje je naplatilo društvu Cabot Switzerland pružene u Švicarskoj, gdje se nalazi sjedište njegova poslovanja, a ne u Belgiji.
- 17 U protužalbi koju je podnijela 15. siječnja 2021. Belgijska Država zahtijeva preinaku presude tribunala de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Liègeu) u dijelu koji se odnosi na novčanu kaznu izrečenu društvu Cabot Plastics. Ona smatra da društvo Cabot Switzerland ima stalni poslovni nastan u Belgiji, u prostorijama društva Cabot Plastics, tako da su usluge koje drugonavedeno društvo pruža prvonavedenome pružene u toj državi članici.
- 18 Kao prvo, prema mišljenju Belgijske Države, tehnička sredstva koja čine taj stalni poslovni nastan sastoje se od tvornica za proizvodnju, distribucijskog centra i prostora za skladištenje te su u vlasništvu društva Cabot Plastics, ali ih valja smatrati danima na raspolaganje društvu Cabot Switzerland, u skladu s ugovorom od 14. veljače 2012., s obzirom na to da se u potonjem predviđa da se oprema društva Cabot Plastics upotrebljava isključivo u korist društva Cabot Switzerland i pod njegovim vodstvom, tako da se ono slobodno koristi tom opremom.

- 19 Kada je riječ, kao drugo, o osoblju tog stalnog poslovnog nastana, Belgijska Država smatra da se ono sastoji od operativnog osoblja društva Cabot Plastics koje je stavljeno na raspolaganje društvu Cabot Switzerland i koje mu omogućava obavljanje prodaje, među ostalim, u Belgiji. Ta država također ističe da navedeno osoblje, uz pružanje usluga proizvodnje, pruža i dodatne usluge koje su neophodne društvu Cabot Switzerland, poput zaprimanja sirovina, kontrole kvalitete, pripreme narudžbi, pakiranja gotovih proizvoda i provođenja inventura.
- 20 Kada je riječ, kao treće, o mogućnosti primanja i korištenja uslugama koje se pružaju za vlastite potrebe tog poslovnog nastana društva Cabot Switzerland, Belgijska Država tvrdi da struktura koju društvo Cabot Plastics stavlja na raspolaganje prvonavedenom društvu istomu omogućava da prima proizvedenu robu i koristi se njome kako bi je iz svojeg stalnog poslovnog nastana isporučivao u Belgiji. Kao četvrto, prema mišljenju Belgijske Države, taj stalni poslovni nastan ima dostatan stupanj stalnosti, zbog samog sklapanja ugovora od 14. veljače 2012.
- 21 Sud koji je uputio zahtjev ističe da se sjedište poslovanja društva Cabot Switzerland nalazi u Švicarskoj jer se ondje smjestilo njegovo registrirano sjedište i njegov ured u kojem je zaposleno 47 osoba i jer se u toj zemlji donose strateške odluke i odluke o općoj politici tog društva, sklapaju različiti ugovori i sastaje njegov upravni odbor. Međutim, prema navodima tog suda, činjenica da se sjedište poslovanja društva Cabot Switzerland nalazi u Švicarskoj ne podrazumijeva *ipso facto* da se usluge pružaju u toj državi jer se u članku 44. Direktive o PDV-u predviđa posebno pravilo u pogledu određivanja mjesta pružanja usluga u slučaju u kojem se one pružaju na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na mjestu različitom od mjesta njegova sjedišta.
- 22 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev navodi da se Sud još nije očitovao o slučaju koji bi bio dovoljno sličan predmetnom kako bi otklonio sve dvojbe o tumačenju primjenjivog prava Unije. U tom pogledu, spomenuti sud ističe da je, s jedne strane, društvo Cabot Plastics zaseban pravni subjekt u odnosu na društvo Cabot Switzerland te nije njegovo društvo kći i da, s druge strane, porezna uprava smatra da je društvo Cabot Plastics istodobno pružatelj usluga društvu Cabot Switzerland i subjekt koji čini njegova tehnička sredstva i osoblje.
- 23 Sud koji je uputio zahtjev stoga postavlja pitanje raspolaže li porezni obveznik primjerenom strukturom u smislu vlastitih sredstava koja čine njegov stalni poslovni nastan, kada ta sredstva pripadaju njegovu pružatelju usluga, ali se – u skladu s ugovorom između tog poreznog obveznika i tog pružatelja – potonji obvezao ta sredstva upotrebljavati, isključivo ili gotovo isključivo, za pružanje tih usluga. Konkretno, budući da je Sud ocijenio da se struktura bez vlastitog osoblja ne može kvalificirati kao „stalni poslovni nastan” (presuda od 3. lipnja 2021., Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), sud koji je uputio zahtjev dvoji može li se u navedenim okolnostima osoblje pružatelja predmetnih usluga, koje djeluje po uputama primatelja usluga, u skladu s ugovorom koji obvezuje te stranke, smatrati „vlastitim” osobljem tog primatelja.
- 24 Sud koji je uputio zahtjev također dvoji o utjecaju koji bi na utvrđivanje stalnog poslovnog nastana društva Cabot Switzerland u Belgiji moglo imati to što navedeno društvo isporučuje robu u toj zemlji, zahvaljujući tehničkim sredstvima i osoblju društva Cabot Plastics.

25 U tim je okolnostima cour d'appel de Liège (Žalbeni sud u Liègeu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. U slučaju usluga koje porezni obveznik s poslovnim nastanom u državi članici pruža drugom poreznom obvezniku koji nastupa kao takav, čije se sjedište poslovanja nalazi izvan [Europske unije], ako su ti obveznici zasebni i pravno neovisni subjekti, ali su dio iste grupe, ako se pružatelj ugovorno obvezuje da će se koristiti svojom opremom i svojim osobljem isključivo za proizvodnju proizvoda u korist primatelja usluga i ako te proizvode zatim prodaje navedeni primatelj usluga, što dovodi do isporuka oporezive robe za čije izvršenje pružatelj usluga pruža logističku podršku i koje se odvijaju u dotičnoj državi članici, treba li članak 44. [Direktive o PDV-u] i članak 11. [Provedbene uredbe br. 282/2011] tumačiti na način da treba smatrati da porezni obveznik sa sjedištem izvan [Unije] ima stalni poslovni nastan u toj državi članici?
2. Treba li članak 44. [Direktive o PDV-u] i članak 11. [Provedbene uredbe br. 282/2011] tumačiti na način da porezni obveznik može imati stalni poslovni nastan ako potrebna struktura osoblja i tehnička sredstva pripadaju njegovu primatelju usluga koji je pravno neovisan, ali je dio iste grupe, te koji se ugovorno obvezuje da će ih upotrebljavati isključivo u korist navedenog poreznog obveznika?
3. Treba li članak 44. [Direktive o PDV-u] i članak 11. [Provedbene uredbe br. 282/2011] tumačiti na način da porezni obveznik ima stalni poslovni nastan u državi članici svojeg pružatelja usluga zbog toga što potonji pružatelj u njegovu korist, u skladu s isključivom ugovornom obvezom, obavlja niz pomoćnih ili dodatnih usluga u odnosu na ugovor o pružanju usluga proizvodnje u užem smislu, čime stoga pridonosi ostvarenju prodaja koje je taj porezni obveznik sklopio iz svojeg sjedišta izvan [Unije], ali koje dovode do isporuka oporezive robe na temelju zakonodavstva o PDV-u na državnom području navedene države članice?”

O prethodnim pitanjima

- 26 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 44. Direktive o PDV-u i članak 11. Provedbene uredbe br. 282/2011 tumačiti na način da porezni obveznik primatelj usluga, čije se sjedište poslovanja nalazi izvan Europske unije, raspolaže stalnim poslovnim nastanom u državi članici sjedišta pružatelja predmetnih usluga, koji se pravno razlikuje od tog primatelja, kada porezni obveznik pružatelj usluga obavlja u korist tog poreznog obveznika primatelja, u skladu s isključivom ugovornom obvezom, te usluge i niz pomoćnih ili dodatnih usluga koje su dio poslovanja poreznog obveznika primatelja u toj državi članici i da osoblje i tehnička sredstva potencijalnog stalnog poslovnog nastana pripadaju pružatelju usluga.
- 27 U članku 44. Direktive o PDV-u određuje se da je mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav mjesto gdje ta osoba ima sjedište svojeg poslovanja. Međutim, ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu, različitom od tog sjedišta, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan.

- 28 Članak 44. Direktive o PDV-u pravilo je kojim se utvrđuje mjesto oporezivanja usluga, ujednačenim određivanjem mjesta oporezivanja. Cilj je te odredbe izbjeći, s jedne strane, sukob nadležnosti koji može dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 16. listopada 2014., *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 42., 50. i 51.).
- 29 Zakonodavac Unije utvrdio je kao glavno mjesto oporezivanja, kada je riječ o mjestu pružanja usluga poreznom obvezniku, sjedište njegova poslovanja jer taj objektivan, jednostavan i praktičan kriterij nudi visoku razinu pravne sigurnosti. S druge strane, oporezivanje s obzirom na stalni poslovni nastan poreznog obveznika, navedeno u drugoj rečenici članka 44. Direktive o PDV-u, podredne je prirode i čini iznimku od općeg pravila, te se uzima u obzir ako se ispune određene pretpostavke (vidjeti u tom smislu presude od 16. listopada 2014., *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 53. do 56.; od 7. kolovoza 2018., *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, t. 49. i od 7. travnja 2022., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, t. 29.).
- 30 Prema tome, kao što je to Sud utvrdio, među ostalim, u točki 53. presude od 16. listopada 2014., *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), uzimanje u obzir poslovnog nastana različitog od sjedišta poslovanja moguće je samo u slučaju kada to sjedište ne dovodi do razumnog rješenja ili stvara sukob s drugom državom članicom jer, kao što to proizlazi iz točke 55. te presude, pretpostavka da se usluge pružaju u mjestu u kojem porezni obveznik primatelj usluge ima sjedište poslovanja i nadležnim tijelima država članica i pružateljima usluga omogućuje izbjegavanje složenih istraživanja u svrhu utvrđivanja točke oporezivanja.
- 31 Kada je riječ o pojmu „stalni poslovni nastan” u smislu članka 44. Direktive o PDV-u, on označava, u skladu s člankom 11. Provedbene uredbe br. 282/2011, svaki poslovni nastan, osim sjedišta poslovanja, koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava, što mu omogućuju primanje i korištenje uslugama koje su mu pružene za vlastite potrebe (vidjeti u tom smislu presude od 16. listopada 2014., *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 58. i od 7. travnja 2022., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, t. 31.). Kao što je to Sud pojasnio u točki 59. presude od 16. listopada 2014., *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), iz toga proizlazi da bi se za izvođenje zaključka o tome da društvo ima stalni poslovni nastan u državi članici u kojoj su mu pružene predmetne usluge, ono mora u toj državi imati strukturu s dostatnim stupnjem stalnosti koja mu omogućuje da ondje prima predmetne usluge i koristi se njima za potrebe svojeg poslovanja.
- 32 Nadalje, valja istaknuti to da pitanje postoji li stalni poslovni nastan u smislu druge rečenice navedenog članka 44. Direktive o PDV-u treba razmotriti u odnosu na poreznog obveznika primatelja usluga, a ne poreznog obveznika koji ih pruža (vidjeti u tom smislu presudu od 7. travnja 2022., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, t. 30.).
- 33 Stoga treba ocijeniti može li se u okolnostima poput onih u glavnom postupku smatrati da porezni obveznik primatelj usluga raspolaže, dovoljno stalno i primjereno, osobljem i tehničkim sredstvima u državi članici u kojoj se pružaju usluge i, prema potrebi, da li mu to osoblje i sredstva doista omogućuju da ondje prima te usluge i koristi se njima.
- 34 Konkretno, sud koji je uputio zahtjev dvoji o utjecaju koji s tim u vezi ima činjenica, kao prvo, da su pružatelj i primatelj usluga pravno neovisni subjekti koji, međutim, pripadaju istoj grupi društava, kao drugo, da osoblje i tehnička sredstva o kojima je riječ pripadaju pružatelju usluga i, kao treće, da se on ugovorno obvezao na korištenje svojom opremom i osobljem isključivo za

pružanje usluga, u predmetnom slučaju usluga proizvodnje te da on obavlja, također u skladu s tom isključivom obvezom, niz pomoćnih ili dodatnih usluga povezanih s proizvodnjom, pružajući osobito logističku potporu i pridonoseći poslovanju primatelja usluga, u okviru kojeg se isporučuje oporeziva roba u državi članici primateljeva potencijalnog stalnog poslovnog nastana.

- 35 Kada je riječ, kao prvo, o primjerenosti strukturi osoblja i tehničkih sredstava stalnog poslovnog nastana, Sud je ocijenio da struktura koja se očituje u postojanju takvog osoblja i sredstava ne može biti jednokratna. Iako se ne zahtijeva postojanje vlastitog osoblja ili vlastitih tehničkih sredstava u drugoj državi članici, ipak je nužno to da taj porezni obveznik ima pravo raspolagati tim osobljem i tehničkim sredstvima kao da su njegovi, na temelju, primjerice, ugovorâ o uslugama ili zakupu, koje nije moguće raskinuti u kratkim rokovima, a kojima mu se ta sredstva stavljaju na raspolaganje (vidjeti u tom smislu presudu od 7. travnja 2022., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, t. 37. i 41.).
- 36 Kad je riječ o tome da su pružatelj i primatelj usluga povezani i da, konkretno, društva o kojima je riječ u glavnom postupku pripadaju istoj grupi, iako su pravno neovisni jedno o drugome, valja podsjetiti na to da je Sud ocijenio da kvalifikacija „stalnog poslovnog nastana”, koju valja razmotriti s obzirom na gospodarsku i poslovnu stvarnost, ne može ovisiti samo o pravnom statusu predmetnog subjekta i da to što društvo posjeduje društvo kćer u državi članici ne znači samo po sebi da ono ondje ima i stalni poslovni nastan (vidjeti u tom smislu presudu od 7. travnja 2022., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, t. 38. i 40. i navedenu sudsku praksu).
- 37 Kada je riječ o okolnosti da se porezni obveznik pružatelj usluga ugovorno obvezao na korištenje svojom opremom i osobljem isključivo za pružanje predmetnih usluga, iz sudske prakse Suda proizlazi to da se pretpostavlja da se pravna osoba, čak i ako ima samo jednog klijenta, koristi osobljem i tehničkim sredstvima kojima raspolaže u svrhu zadovoljenja vlastitih potreba. Stoga bi se moglo smatrati da društvo primatelj usluga raspolaže primjerenom strukturom osoblja i tehničkih sredstava koja ima dostatan stupanj stalnosti u državi članici sjedišta svojeg pružatelja usluga samo ako bi se utvrdilo da je, na temelju primjenjivih ugovornih odredbi, to društvo raspolagalo sredstvima pružatelja kao da su njegova (vidjeti u tom smislu presudu od 7. travnja 2022., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, t. 48.).
- 38 Prema tome, činjenica da osoblje i tehnička sredstva o kojima je riječ u glavnom predmetu pripadaju društvu Cabot Plastics, a ne društvu Cabot Switzerland, ne isključuje sama po sebi mogućnost da potonje društvo ima stalni poslovni nastan u Belgiji, pod uvjetom da ondje ima izravni i stalni pristup tim sredstvima kao da su njegova. U tom pogledu mogle bi se uzeti u obzir, iako same po sebi nisu odlučujuće, činjenice da se, kao što to proizlazi iz spisa kojim Sud raspolaže, društvo Cabot Plastics obvezalo na korištenje svojom opremom isključivo za proizvodnju proizvoda obuhvaćenih ugovorom sklopljenim s društvom Cabot Switzerland, da je taj ugovor na snazi od 2012. godine i da te usluge čine gotovo cjelokupan prihod prvonavedenog društva.
- 39 Međutim, kao što to Europska komisija naglašava u svojim pisanim očitovanjima, s obzirom na to da je pružatelj predmetnih usluga i dalje odgovoran za svoja sredstva te da navedene usluge pruža na vlastiti rizik, ugovor o pružanju usluga, iako isključiv, ne dovodi sam po sebi do toga da njegova sredstva postaju sredstva njegova klijenta.
- 40 Kada je riječ, kao drugo, o kriteriju koji je predviđen i u članku 11. Provedbene uredbe br. 282/2011, u skladu s kojim osoblje i tehnička sredstva stalnog poslovnog nastana moraju potonjemu omogućiti da prima usluge i koristi se njima za vlastite potrebe, valja prije svega

razlikovati usluge proizvodnje koje društvo Cabot Plastics pruža društvu Cabot Switzerland od prodaje proizvedene robe koju provodi potonje društvo. Pružanje tih usluga i ta prodaja čine dvije različite transakcije na koje se primjenjuju različiti režimi PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 7. travnja 2022., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, t. 52. i navedenu sudsku praksu). Prema tome, za potrebe utvrđivanja mjesta u kojem društvo Cabot Switzerland prima te usluge valja odrediti mjesto u kojem se nalaze osoblje i tehnička sredstva kojima se to društvo koristi u tu svrhu, a ne mjesto gdje se nalaze sredstva kojima se ono koristi za potrebe aktivnosti prodaje.

- 41 Nadalje, iz sudske prakse Suda proizlazi to da se ista sredstva ne mogu koristiti istodobno za pružanje i primanje istih usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 7. travnja 2022., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, t. 54.). U predmetnom slučaju, ne dovodeći u pitanje ocjenu suda koji je uputio zahtjev, iz spisa dostavljenog Sudu ne proizlazi to da je moguće razlikovati sredstva kojima se društvo Cabot Plastics koristilo za pružanje usluga proizvodnje od onih kojima se, prema mišljenju porezne uprave, koristilo društvo Cabot Switzerland za primanje tih usluga u Belgiji, na svoj navodni stalni poslovni nastan koji, k tomu, prema mišljenju navedene uprave, čine isključivo sredstva koja pripadaju društvu Cabot Plastics.
- 42 Sud koji je uputio zahtjev dvoji, osim toga, o utjecaju koji na utvrđivanje mjesta pružanja usluga proizvodnje o kojima je riječ u glavnom postupku može imati okolnost da pružatelj usluga obavlja, također u skladu s isključivim ugovorom sklopljenim s primateljem, niz usluga koje taj sud naziva „pomoćnima” ili „dodatnima” u odnosu na proizvodnju, a to su upravljanje zalihama sirovina, inventura zaliha na kraju godine, kontrola kvalitete, upravljanje zalihama gotovih proizvoda i priprema narudžbi prije slanja. Sud koji je uputio zahtjev navodi da društvo Cabot Plastics pruža društvu Cabot Switzerland logističku potporu, čime pridonosi njegovu poslovanju, u okviru kojeg se, među ostalim, isporučuje oporeziva roba u Belgiji gdje se, prema navodima porezne uprave, nalazi stalni poslovni nastan drugonavedenog društva.
- 43 Kao što to proizlazi iz točke 40. ove presude, kada je riječ o pitanju prima li porezni obveznik primatelj usluga te usluge na svoj stalni poslovni nastan, valja razlikovati, s jedne strane, pružanje tih usluga i sposobnost poreznog obveznika koji je njihov primatelj da ih prima na spomenuti poslovni nastan i, s druge strane, transakcije koje taj porezni obveznik obavlja samostalno u okviru svojeg poslovanja, kao što je to u predmetnom slučaju prodaja proizvedene robe. Iz toga slijedi da to što pružatelj usluga njihovu primatelju pruža i gore navedene pomoćne usluge, podupirući na taj način njegovo poslovanje, poput prodaje proizvedene robe, ne utječe na pitanje postojanja stalnog poslovnog nastana navedenog primatelja.
- 44 Nadalje, iz sudske prakse Suda proizlazi to da činjenica da poslovne djelatnosti društava vezanih ugovorom o pružanju usluga čine gospodarsku cjelinu i da se njihovim rezultatima ponajprije koriste potrošači u državi članici u kojoj pružatelj usluga ima sjedište nije relevantna u određivanju ima li primatelj tih usluga stalni poslovni nastan u toj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu od 16. listopada 2014., *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 64.). Sud je također ocijenio da stalni poslovni nastan ne čini stalno postrojenje koje se koristi samo za obavljanje pripremnih odnosno pomoćnih aktivnosti u odnosu na poslovanje primatelja predmetnih usluga (presuda od 28. lipnja 2007., *Planzer*, C-73/06, EU:C:2007:397, t. 56.).
- 45 Uzimajući u obzir prethodno te podložno provjerama suda koji je uputio zahtjev, društvo Cabot Switzerland primalo je usluge proizvodnje o kojima je riječ u glavnom postupku i koristilo se njima, i to za potrebe svojeg poslovanja prodaje robe nastale pružanjem tih usluga, koja se odvijala u Švicarskoj, pri čemu to društvo u Belgiji nije raspolagalo za to primjerenom strukturom.

- 46 S obzirom na navedeno, na upućena pitanja valja odgovoriti tako da članak 44. Direktive o PDV-u i članak 11. Provedbene uredbe br. 282/2011 treba tumačiti na način da porezni obveznik primatelj usluga, čije se sjedište poslovanja nalazi izvan Unije, ne raspolaže stalnim poslovnim nastanom u državi članici sjedišta pružatelja predmetnih usluga, koji se pravno razlikuje od tog primatelja, kada potonji u toj državi ne raspolaže primjerenom strukturom osoblja i tehničkih sredstava koja može činiti taj stalni poslovni nastan, čak i ako porezni obveznik pružatelj usluga obavlja u korist tog poreznog obveznika primatelja, u skladu s isključivom ugovornom obvezom, usluge proizvodnje i niz pomoćnih ili dodatnih usluga koje su dio poslovanja poreznog obveznika primatelja u toj državi članici.

Troškovi

- 47 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Članak 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. i članak 11. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112,

treba tumačiti na način da:

porezni obveznik primatelj usluga, čije se sjedište poslovanja nalazi izvan Europske unije, ne raspolaže stalnim poslovnim nastanom u državi članici sjedišta pružatelja predmetnih usluga, koji se pravno razlikuje od tog primatelja, kada potonji u toj državi ne raspolaže primjerenom strukturom osoblja i tehničkih sredstava koja može činiti taj stalni poslovni nastan, čak i ako porezni obveznik pružatelj usluga obavlja u korist tog poreznog obveznika primatelja, u skladu s isključivom ugovornom obvezom, usluge proizvodnje i niz pomoćnih ili dodatnih usluga koje su dio poslovanja poreznog obveznika primatelja u toj državi članici.

Potpisi