



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 29. júna 2023*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 44 – Miesto poskytovania služieb – Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011 – Článok 11 ods. 1 – Poskytovanie služieb – Miesto daňovej povinnosti – Pojem ‚stála prevádzkareň‘ – Vhodná štruktúra z hľadiska ľudských a technických zdrojov – Schopnosť prijímať a využívať služby na vlastné potreby stálej prevádzkarne – Poskytovanie služieb spracovania a vedľajšie služby – Výhradný zmluvný záväzok medzi spoločnosťou poskytujúcou služby z členského štátu a spoločnosťou, ktorá je príjemcom služieb, usadenou v treťom štáte – Právne nezávislé spoločnosti“

Vo veci C-232/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour d'appel de Liège (Odvolací súd Liège, Belgicko) z 18. marca 2022 a doručený Súdnemu dvoru 1. apríla 2022, ktorý súvisí s konaním:

Cabot Plastics Belgium SA

proti

État belge,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory D. Gratsias, sudcovia M. Ilešič a I. Jarukaitis (spravodajca),

generálna advokátka: L. Medina,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Cabot Plastics Belgium SA, v zastúpení: J. Lejeune a G. Vael, avocats,
- belgická vláda, v zastúpení: P. Cottin, J.-C. Halleux a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Björkland a C. Ehrbar, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: francúzština.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica o DPH“), a článku 11 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Cabot Plastics Belgium SA (ďalej len „Cabot Plastics“) na jednej strane a État belge (ďalej len „Belgicko“), zastúpeným ministrom financií, na druhej strane vo veci rozhodnutia daňovej správy, ktorým bola tejto spoločnosti uložená povinnosť zaplatiť doplatok dane z pridanej hodnoty (DPH) spolu s úrokmi z omeškania a pokutou.

Právny rámec

Právo Únie

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

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“
- 4 Kapitola V vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, nazvaná „Miesto zdaniteľných transakcií“, obsahuje oddiel 1 s názvom „Pojmy“, v ktorom sa nachádza článok 11 ods. 1 tohto nariadenia, ktorý stanovuje:

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

Belgické právo

- 5 Podľa článku 21 ods. 2 code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 3. júla 1969 (*Moniteur belge* zo 17. júla 1969, s. 7046) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej:

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. ...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 6 Cabot Switzerland GmbH je spoločnosť založená podľa švajčiarskeho práva so sídlom svojej ekonomickej činnosti vo Švajčiarsku. Na účely DPH je identifikovaná v Belgicku, pokiaľ ide o jej činnosti predaja výrobkov na báze uhlíka.
- 7 Cabot Switzerland ako hlavná prevádzková spoločnosť skupiny Cabot pre región „Európa, Blízky východ a Afrika“ uzavrela zmluvu o spracovaní s viacerými spoločnosťami vrátane belgickej obchodnej spoločnosti Cabot Plastics. Táto posledná uvedená spoločnosť, hoci je súčasťou tej istej skupiny, je právne nezávislá od spoločnosti Cabot Switzerland. Existuje však medzi nimi finančné prepojenie, keďže Cabot Plastics je v 99,99 % vlastníctve spoločnosti Cabot Holding I GmbH, ktorá je sama v 100 % vlastníctve spoločnosti Cabot Lux Holdings Sàrl, ktorá tiež vlastní celý obchodný podiel v spoločnosti Cabot Switzerland.
- 8 Na základe dohody o spracovaní uzavretej 14. februára 2012 (ďalej len „dohoda zo 14. februára 2012“) Cabot Plastics používa výlučne svoje vlastné zariadenia na to, aby v prospech a na základe pokynov spoločnosti Cabot Switzerland spracúvala suroviny na výrobky používané pri výrobe plastov. Služby, ktoré poskytuje Cabot Plastics poslednej uvedenej spoločnosti, predstavujú takmer celý jej obrat.
- 9 V súlade s dohodou zo 14. februára 2012 Cabot Plastics uskladňuje vo svojich priestoroch suroviny nakúpené spoločnosťou Cabot Switzerland a ďalej ich spracúva na výrobky používané pri výrobe plastov. Tieto výrobky následne skladuje predtým, ako ich Cabot Switzerland predá z Belgicka svojim rôznym zákazníkom na belgickom trhu, na európskom trhu alebo na účely vývozu. Odber a prepravu tovaru zo zariadení spoločnosti Cabot Plastics vykonávajú buď títo zákazníci alebo externí dopravcovia, ktorých využíva Cabot Switzerland.
- 10 Cabot Plastics okrem toho zabezpečuje súbor dodatočných služieb v prospech spoločnosti Cabot Switzerland, najmä skladovanie výrobkov vrátane správy výrobkov uložených v skladoch tretích osôb, zasielanie odporúčaní s cieľom optimalizovať proces výroby, interné a externé technické kontroly a hodnotenia, oznamovanie výsledkov spoločnosti Cabot Switzerland alebo tiež potrebné dodávky alebo služby pre iné výrobné jednotky. V tejto súvislosti sa Cabot Plastics vyjadruje k prevádzkovým potrebám svojich závodov, uľahčuje colné formality, dodržiava normy a postupy spoločnosti Cabot Switzerland v oblasti kontroly a zabezpečovania kvality, poskytuje tejto spoločnosti podporu na zlepšenie výrobných procesov a procesov plánovania jej činností, poskytuje jej administratívnu podporu v oblasti spotrebných daní a ciel, koná ako oficiálny dovozca na účet a na požiadanie tejto spoločnosti a spravuje obalové materiály. Cabot Plastics vykonáva tieto dodatočné činnosti v súlade s podmienkami stanovenými v dohode.

- 11 Cabot Plastics sa obrátila na Service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) auprès du Service public fédéral des Finances [Útvar vydávající závazné daňové stanoviska (SDA) na Federálnom finančnom úrade, Belgicko], ktorý v rozhodnutí z 31. januára 2012 v rámci rozhodovania v oblasti dane z príjmov právnických osôb uviedol, že činnosti tejto spoločnosti nie sú charakteristické pre existenciu stálej prevádzkarne spoločnosti Cabot Switzerland v Belgicku v zmysle článkov 227 až 229 code des impôts sur les revenus [zákon o dani z príjmov] a článku 5 dohody medzi Švajčiarskou konfederáciou a Belgickým kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a majetku, uzavretej 28. augusta 1978.
- 12 V nadväznosti na daňovú kontrolu vykonanú v roku 2017 sa však daňová správa domnievala, že Cabot Switzerland mala v Belgicku stálu prevádzkareň v zmysle právnej úpravy v oblasti DPH, a preto sa služby, ktoré Cabot Plastics poskytla tejto spoločnosti v rokoch 2014 až 2016, mali považovať za služby poskytnuté v Belgicku a podliehajúce DPH v tomto štáte. Spoločnosti Cabot Plastics bol zaslaný opravný platobný výmer, s ktorým táto spoločnosť nesúhlasila.
- 13 Daňová správa teda rozhodnutím z 19. decembra 2017 uložila spoločnosti Cabot Plastics povinnosť zaplatiť 10 609 844,08 eura na DPH a pokutu vo výške 1 060 980 eur, ako aj zákonné úroky od 21. januára 2017.
- 14 Cabot Plastics podala 30. marca 2018 na Tribunal de première instance de Liège (Súd prvej inštancie Liège, Belgicko) žalobu proti rozhodnutiu z 19. decembra 2017. Rozsudkom zo 14. januára 2020 tento súd čiastočne vyhovel tejto žalobe, keď rozhodol, že Cabot Switzerland mala v Belgicku stálu prevádzkareň, a zároveň toto rozhodnutie zrušil, pokiaľ ide o uloženie povinnosti zaplatiť pokutu.
- 15 Dňa 11. septembra 2020 Cabot Plastics podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Cour d'appel de Liège (Odvolací súd Liège, Belgicko), ktorý je vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Táto spoločnosť navrhuje, aby tento súd zmenil uvedený rozsudok, určil, že nie je povinná zaplatiť DPH, ktorá jej bola vyrubená, a uložil Belgicku povinnosť vrátiť všetky sumy, ktoré boli neoprávnene vybrané alebo zadržané, a to spolu s úrokmi z omeškania.
- 16 Cabot Plastics pred vnútroštátnym súdom tvrdí, že k poskytovaniu služieb, ktoré fakturovala spoločnosti Cabot Switzerland, nedochádzalo v Belgicku, ale vo Švajčiarsku, kde má táto posledná uvedená spoločnosť sídlo svojej ekonomickej činnosti.
- 17 Vo vzájomnom odvolaní podanom 15. januára 2021 Belgicko navrhuje zmenu rozsudku Tribunal de première instance de Liège (Súd prvej inštancie Liège), pokiaľ ide o pokutu uloženú spoločnosti Cabot Plastics. Domnieva sa, že Cabot Switzerland má stálu prevádzkareň v Belgicku v priestoroch spoločnosti Cabot Plastics, takže miesto poskytovania služieb, ktoré táto posledná uvedená spoločnosť poskytuje prvej uvedenej spoločnosti, sa nachádza v tomto členskom štáte.
- 18 Po prvé podľa Belgicka technické zdroje tvoriace túto stálu prevádzkareň sú výrobné závody, distribučné centrum a skladovacie priestory, ktoré síce patria spoločnosti Cabot Plastics, ale treba ich považovať za zdroje, ktoré boli poskytnuté spoločnosti Cabot Switzerland na základe dohody zo 14. februára 2012, keďže táto dohoda stanovuje, že zariadenia spoločnosti Cabot Plastics sa používajú výlučne v prospech spoločnosti Cabot Switzerland a na základe jej pokynov, takže táto posledná uvedená spoločnosť môže s týmito zariadeniami voľne disponovať.

- 19 Po druhé, pokiaľ ide o ľudské zdroje tejto stálej prevádzkarne, Belgicko sa domnieva, že pozostávajú z prevádzkového personálu spoločnosti Cabot Plastics, ktorý je k dispozícii spoločnosti Cabot Switzerland a ktorý jej umožňuje realizovať predaj najmä v Belgicku. Uvádza tiež, že títo zamestnanci vykonávajú okrem výrobných činností aj doplnkové činnosti nevyhnutné pre Cabot Switzerland, akými sú napríklad príjem surovín, kontrola kvality, príprava objednávok, balenie hotových výrobkov a inventarizácia.
- 20 Po tretie, pokiaľ ide o možnosť prijímať a využívať služby poskytované pre vlastné potreby tejto prevádzkarne spoločnosti Cabot Switzerland, Belgicko tvrdí, že štruktúra, ktorú tejto spoločnosti poskytla Cabot Plastics, jej umožňuje prijímať a využívať výrobky, ktoré sú výsledkom spracovania, a to na účely uskutočňovania vlastných dodávok tovaru v Belgicku zo svojej stálej prevádzkarne. Po štvrté podľa Belgicka má táto prevádzkareň dostatočný stupeň stálosti aj z dôvodu uzavretia dohody zo 14. februára 2012.
- 21 Vnútroštátny súd uvádza, že Cabot Switzerland má vo Švajčiarsku sídlo svojej ekonomickej činnosti, keďže sa tam nachádzajú jej registrované sídlo a kancelária zamestnávajúca 47 osôb, a práve v tomto štáte sa prijímajú strategické rozhodnutia a rozhodnutia týkajúce sa všeobecnej politiky tohto podniku, uzatvárajú sa rôzne zmluvy a zasadá jej predstavenstvo. Podľa tohto súdu však skutočnosť, že sídlo ekonomickej činnosti spoločnosti Cabot Switzerland sa nachádza vo Švajčiarsku, neznamená *ipso facto*, že miesto poskytovania služieb sa nachádza v tomto štáte, pretože článok 44 smernice o DPH stanovuje osobitné pravidlo, pokiaľ ide o lokalizáciu plnení v prípade, že sa služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby na inom mieste, než je miesto, kde má táto osoba sídlo.
- 22 Okrem toho sa domnieva, že Súdny dvor sa zatiaľ nevyjadril k prípadu dostatočne analogickému prejednávanej veci, ktorý by mohol rozptýliť akékoľvek pochybnosti, pokiaľ ide o výklad uplatniteľného práva Únie. V tejto súvislosti jednak uvádza, že Cabot Plastics je subjektom, ktorý je z právneho hľadiska odlišný od spoločnosti Cabot Switzerland a nie je jej dcérskou spoločnosťou, a jednak, že daňová správa považuje Cabot Plastics za poskytovateľa služieb a zároveň za subjekt tvoriaci technické a ľudské zdroje spoločnosti Cabot Switzerland.
- 23 Vnútroštátny súd si teda kladie otázku, či zdaniteľná osoba má z hľadiska vlastných zdrojov vhodnú štruktúru tvoriacu jej stálu prevádzkareň, ak tieto zdroje patria subjektu, ktorý jej poskytuje služby, ale pri plnení zmluvy uzavretej medzi touto zdaniteľnou osobou a týmto subjektom sa uvedený subjekt zaväzuje využívať tieto zdroje výlučne alebo takmer výlučne na poskytovanie týchto služieb. Konkrétne vzhľadom na to, že Súdny dvor dospel k záveru, že štruktúru bez vlastných zamestnancov nemožno kvalifikovať ako „stálu prevádzkareň“ (rozsudok z 3. júna 2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), tento vnútroštátny súd sa pýta, či za takýchto okolností možno zamestnancov poskytovateľa dotknutých služieb, ktorí konajú podľa pokynov príjemcu služieb v súlade s dohodou zaväzujúcou tieto zmluvné strany, považovať za „vlastných“ zamestnancov príjemcu služieb.
- 24 Vnútroštátny súd sa tiež pýta, aký vplyv na identifikáciu stálej prevádzkarne spoločnosti Cabot Switzerland v Belgicku má skutočnosť, že táto spoločnosť dodáva tovar v tejto krajine s využitím technických a ľudských zdrojov spoločnosti Cabot Plastics.

25 Za týchto podmienok Cour d'appel de Liège (Odvolací súd Liège) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Ak zdaniteľná osoba usadená v členskom štáte poskytuje služby inej zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká a ktorej sídlo ekonomickej činnosti je zriadené mimo Európskej únie, pričom ide o dva samostatné a právne nezávislé subjekty, ktoré však patria do tej istej skupiny spoločností, a poskytovateľ sa zmluvne zaviazal využívať svoje zariadenia a svojich zamestnancov výhradne na výrobu výrobkov pre príjemcu, ktorý tieto výrobky následne predáva, a teda uskutočňuje zdaniteľné dodávky tovarov, na účely ktorých mu poskytovateľ poskytuje logistickú podporu, pričom miestom uskutočňovania týchto dodávok je daný členský štát, majú sa článok 44 smernice [o DPH] a článok 11 vykonávacieho nariadenia [č. 282/2011] vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba so sídlom mimo [Únie] sa má považovať za majúcu stálu prevádzkareň v tomto členskom štáte?
2. Majú sa článok 44 smernice [o DPH] a článok 11 vykonávacieho nariadenia [č. 282/2011] vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba môže mať stálu prevádzkareň, ak požadovanými ľudskými a technickými zdrojmi sú zdroje poskytovateľa služieb, ktorý je síce právne nezávislým subjektom, ale patrí do tej istej skupiny spoločností, a ak sa tento poskytovateľ zmluvne zaviazal využívať dané zdroje výhradne v prospech uvedenej zdaniteľnej osoby?
3. Majú sa článok 44 smernice [o DPH] a článok 11 vykonávacieho nariadenia [č. 282/2011] vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba má stálu prevádzkareň v členskom štáte svojho poskytovateľa služieb, ak tento poskytovateľ poskytuje v jej prospech na základe výhradného zmluvného záväzku rad vedľajších alebo doplnkových služieb k poskytovaniu služieb spracovania v úzkom zmysle slova, čím sa podieľa na uskutočňovaní predajov, síce dohodnutých touto zdaniteľnou osobou z jej sídla mimo [Únie], avšak znamenajúcich uskutočňovanie zdaniteľných dodávok tovaru podľa právnej úpravy o DPH na území uvedeného členského štátu?“

O prejudiciálnych otázkach

- 26 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 44 smernice o DPH a článok 11 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba príjemca služieb, ktorej sídlo ekonomickej činnosti sa nachádza mimo Európskej únie, má stálu prevádzkareň v členskom štáte, v ktorom je usadený poskytovateľ dotknutých služieb, ktorý je z právneho hľadiska odlišný od tohto príjemcu služieb, ak zdaniteľná osoba poskytovateľ služieb poskytuje v rámci plnenia výhradného zmluvného záväzku v prospech zdaniteľnej osoby príjemcu služieb tieto služby, ako aj súbor vedľajších alebo doplnkových služieb, ktoré prispievajú k ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby príjemcu služieb v tomto členskom štáte, a ak ľudské a technické zdroje prípadnej stálej prevádzkarne patria poskytovateľovi služieb.
- 27 Článok 44 smernice o DPH stanovuje, že miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má zdaniteľná osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, než je toto miesto, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň.

- 28 Článok 44 smernice o DPH je pravidlom určujúcim miesto zdanenia poskytovania služieb jednotným určením miesta daňovej povinnosti. Jeho cieľom je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok zo 16. októbra 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 42, 50 a 51).
- 29 Pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, normotvorca Únie stanovil ako hlavné kritérium sídlo jej ekonomickej činnosti, pretože ako objektívne, jednoduché a praktické kritérium poskytuje vysokú mieru právnej istoty. Naproti tomu kritérium stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby uvedené v článku 44 druhej vete smernice o DPH je druhoradým kritériom, ktoré predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla a ktoré sa zohľadňuje, pokiaľ sú splnené určité podmienky (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. októbra 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 53 až 56; zo 7. augusta 2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, bod 49, a zo 7. apríla 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 29).
- 30 Preto, ako Súdny dvor konštatoval najmä v bode 53 rozsudku zo 16. októbra 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), zohľadnenie iného sídla, než je sídlo ekonomickej činnosti, prichádza do úvahy len v prípade, ak toto sídlo nevedie k racionálnemu riešeniu alebo vytvára konflikt s iným členským štátom, pretože ako vyplýva z bodu 55 uvedeného rozsudku, predpoklad, že k poskytovaniu služieb dochádza v mieste, kde zdaniteľná osoba príjemca služieb zriadila sídlo svojej ekonomickej činnosti, umožňuje tak príslušným orgánom členských štátov, ako aj poskytovateľom služieb vyhnúť sa vykonávaniu zložitého zisťovania s cieľom určiť miesto daňovej povinnosti.
- 31 Pokiaľ ide o pojem „stála prevádzkareň“ v zmysle článku 44 smernice o DPH, tento pojem v súlade s článkom 11 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 označuje akúkoľvek inú prevádzkareň, než je sídlo ekonomickej činnosti, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov, ktoré jej umožňujú prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na jej vlastné potreby (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. októbra 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 58, a zo 7. apríla 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 31). Z toho vyplýva, že ako Súdny dvor spresnil v bode 59 rozsudku zo 16. októbra 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), na to, aby sa spoločnosť považovala za spoločnosť, ktorá má stálu prevádzkareň v členskom štáte, v ktorom sa jej predmetné služby poskytujú, musí mať v tomto štáte dostatočne stálu štruktúru, ktorá jej umožní prijímať v nich predmetné služby a využívať ich na účely svojej ekonomickej činnosti.
- 32 Okrem toho treba uviesť, že otázku, či existuje stála prevádzkareň v zmysle uvedeného článku 44 druhej vety smernice o DPH, treba preskúmať nie v závislosti od zdaniteľnej osoby poskytujúcej služby, ale v závislosti od zdaniteľnej osoby, ktorá je príjemcom služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 30).
- 33 Treba teda posúdiť, či za okolností, o aké ide vo veci samej, možno zdaniteľnú osobu príjemcu služieb považovať za osobu, ktorá má v členskom štáte, v ktorom sa služby poskytujú, k dispozícii dostatočne stále a vhodné ľudské a technické zdroje, a prípadne, či jej tieto zdroje skutočne umožňujú prijímať a využívať tieto služby.
- 34 Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti konkrétne pýta, aký vplyv má po prvé skutočnosť, že poskytovateľ a príjemca služieb sú síce právne nezávislé subjekty, ale patria do tej istej skupiny spoločností, po druhé že dotknuté ľudské a technické zdroje patria poskytovateľovi služieb, a po

tretie že sa tento poskytovateľ zmluvne zaväzuje využívať svoje vybavenie a zamestnancov výlučne na poskytovanie služieb, v tomto prípade služieb spracovania, a že tento poskytovateľ poskytuje tiež na základe tohto výhradného záväzku súbor služieb, ktoré sú vo vzťahu k týmto prvým uvedeným službám vedľajšie alebo doplnkové, pričom poskytuje najmä logistickú pomoc, ktorá prispieva k ekonomickej činnosti príjemcu služieb a vedie k zdaniteľným dodávkam tovaru v členskom štáte, kde sa nachádza jeho prípadná stála prevádzkareň.

- 35 V prvom rade, pokiaľ ide o vhodnú štruktúru stálej prevádzkarne z hľadiska ľudských a technických zdrojov, Súdny dvor rozhodol, že štruktúra, ktorá vyplýva z existencie takýchto zdrojov, nemôže existovať len príležitostne. Hoci sa nevyžaduje disponovanie vlastnými ľudskými alebo technickými zdrojmi v inom členskom štáte, je potrebné, aby zdaniteľná osoba mala možnosť disponovať týmito ľudskými a technickými zdrojmi rovnakým spôsobom, ako keby boli jej vlastné, napríklad na základe zmlúv o službách alebo prenájme, ktorými sa tieto zdroje a prostriedky poskytujú zdaniteľnej osobe a ktoré nemôžu byť krátkodobo vypovedané (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, body 37 a 41).
- 36 Pokiaľ ide o skutočnosť, že poskytovateľ a príjemca služieb sú prepojení a najmä že spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, patria do tej istej skupiny, pričom sú na sebe právne nezávislé, treba pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že kvalifikácia ako „stálej prevádzkarne“, ktorú treba posudzovať vzhľadom na hospodársku a obchodnú realitu, nemôže závisieť len od právneho postavenia dotknutého subjektu a že skutočnosť, že spoločnosť má dcérsku spoločnosť v členskom štáte, sama osebe neznamená, že tam má aj stálu prevádzkareň (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, body 38 a 40, ako aj citovanú judikatúru).
- 37 Pokiaľ ide o okolnosť, podľa ktorej sa zdaniteľná osoba poskytovateľ služieb zmluvne zaväzuje používať svoje vybavenie a zamestnancov výlučne na poskytovanie dotknutých služieb, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri právnickej osobe, aj keby mala len jedného zákazníka, sa predpokladá, že používa technické a ľudské zdroje, ktoré má k dispozícii, pre svoje vlastné potreby. Len v prípade, ak by sa preukázalo, že z dôvodu uplatniteľných zmluvných ustanovení spoločnosť, ktorá je príjemcom služieb, disponuje zdrojmi svojho poskytovateľa služieb, akoby boli jej vlastné, by sa táto spoločnosť mohla považovať za spoločnosť, ktorá má z hľadiska ľudských a technických zdrojov dostatočne stálu a vhodnú štruktúru v členskom štáte, v ktorom je usadený jej poskytovateľ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 48).
- 38 Preto skutočnosť, že vo veci samej ľudské a technické zdroje nepatria spoločnosti Cabot Switzerland, ale spoločnosti Cabot Plastics, sama osebe nevyklučuje možnosť, že táto prvá uvedená spoločnosť má stálu prevádzkareň v Belgicku, pokiaľ v tomto členskom štáte disponuje okamžitým a trvalým prístupom k týmto zdrojom, akoby išlo o jej vlastné zdroje. V tejto súvislosti možno bez toho, aby boli samy osebe rozhodujúce, zohľadniť najmä okolnosti, že ako vyplýva zo spisu, ktorý má k dispozícii Súdny dvor, Cabot Plastics sa zaviazala používať svoje vlastné zariadenia výlučne na výrobu výrobkov uvedených v dohode uzavretej so spoločnosťou Cabot Switzerland, že táto dohoda je platná od roku 2012 a že tieto plnenia predstavujú takmer celý obrat tejto prvej uvedenej spoločnosti.

- 39 Ako však uvádza Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, keďže poskytovateľ dotknutých služieb zostáva zodpovedný za svoje vlastné zdroje a poskytuje tieto služby na vlastné riziko, zmluva o poskytovaní služieb, hoci je výhradná, sama osebe nevedie k tomu, že by sa zdroje tohto poskytovateľa stali zdrojmi jeho zákazníka.
- 40 V druhom rade, pokiaľ ide o kritérium, ktoré je tiež stanovené v článku 11 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, podľa ktorého ľudské a technické zdroje stálej prevádzkarne jej musia umožniť prijímať služby a využívať ich pre svoje vlastné potreby, treba najprv odlíšiť služby spracovania, ktoré Cabot Plastics poskytuje spoločnosti Cabot Switzerland, od predaja tovaru pochádzajúceho z tohto spracovania, ktorý uskutočňuje táto posledná uvedená spoločnosť. Tieto služby a tieto predaje totiž predstavujú odlišné transakcie, na ktoré sa vzťahujú odlišné režimy DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 52 a citovanú judikatúru). Na účely určenia miesta, kde tieto služby prijíma Cabot Switzerland, je preto potrebné určiť miesto, kde sa nachádzajú ľudské a technické zdroje, ktoré táto spoločnosť využíva na tento účel, a nie miesto, kde sa nachádzajú zdroje, ktoré používa na svoju predajnú činnosť.
- 41 Z judikatúry Súdneho dvora ďalej vyplýva, že rovnaké zdroje nemožno použiť súčasne na poskytovanie služieb a prijímanie tých istých služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, bod 54). V prejednávanej veci však – s výhradou posúdenia vnútroštátnym súdom – zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nevyplýva, že by bolo možné odlíšiť zdroje, ktoré využívala Cabot Plastics na poskytovanie svojich služieb spracovania, od zdrojov, ktoré podľa daňovej správy využívala Cabot Switzerland na prijímanie týchto služieb v Belgicku v rámci svojej údajnej stálej prevádzkarne, ktorú navyše podľa tejto daňovej správy tvorili výlučne zdroje patriace spoločnosti Cabot Plastics.
- 42 Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta na vplyv, ktorý môže mať na určenie miesta poskytovania služieb spracovania, o ktoré ide vo veci samej, okolnosť, že poskytovateľ vykonáva takisto na základe výhradnej zmluvy uzavretej s príjemcom týchto služieb súbor plnení, ktoré tento súd kvalifikuje ako „vedľajšie“ alebo „doplnkové“ vo vzťahu ku spracovaniu, a to správu zásob surovín, ich inventarizáciu na konci roka, kontrolu kvality, správu zásob hotových výrobkov a prípravu objednávok pred odoslaním. Vnútroštátny súd uvádza, že Cabot Plastics poskytuje spoločnosti Cabot Switzerland logistickú pomoc, čím prispieva k jej ekonomickej činnosti, ktorá vedie najmä k dodaniam tovarov zdaniteľných v Belgicku, kde sa podľa daňovej správy nachádza stála prevádzkareň tejto poslednej uvedenej spoločnosti.
- 43 Ako vyplýva z bodu 40 tohto rozsudku, pokiaľ ide o otázku, či zdaniteľná osoba príjemca služieb tieto služby prijíma v rámci svojej stálej prevádzkarne, treba rozlišovať na jednej strane poskytovanie týchto služieb a schopnosť tejto zdaniteľnej osoby prijímať tieto služby v rámci takejto prevádzkarne a na druhej strane plnenia, ktoré táto zdaniteľná osoba sama realizuje v rámci svojej ekonomickej činnosti, ako je v prejednávanej veci predaj tovaru, ktorý je výsledkom spracovania. Z toho vyplýva, že skutočnosť, že poskytovateľ služieb poskytuje príjemcovi týchto služieb aj vyššie uvedené vedľajšie služby, čím uľahčuje takú ekonomickejšiu činnosť tohto príjemcu, akou je predaj výrobkov, ktoré sú výsledkom spracovania, nemá vplyv na otázku existencie stálej prevádzkarne uvedeného príjemcu.
- 44 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že okolnosť, že ekonomickejšie činnosti spoločností, ktoré sú zmluvne viazané dohodou o poskytovaní služieb, tvoria jeden ekonomickejší celok a že ich výsledky využívajú predovšetkým spotrebiteľia členského štátu, v ktorom má poskytovateľ služieb svoje sídlo, nie je relevantná na určenie, či príjemca týchto služieb má stálu

prevádzkareň v tomto členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 64). Súdny dvor tiež rozhodol, že stálou prevádzkarňou nie je trvalé zariadenie používané výlučne na účely vykonávania činností, ktoré majú vo vzťahu k ekonomickej činnosti príjemcu dotknutých služieb prípravnú alebo pomocnú povahu (rozsudok z 28. júna 2007, *Planzer*, C-73/06, EU:C:2007:397, bod 56).

- 45 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti a s výhradou overení vnútroštátnym súdom sa zdá, že Cabot Switzerland prijíma a využíva služby spracovania, o ktoré ide vo veci samej, na svoju ekonomickú činnosť spočívajúcu v predaji tovarov, ktoré sú výsledkom týchto služieb, vo Švajčiarsku, keďže táto spoločnosť nemá na tento účel v Belgicku vhodnú štruktúru.
- 46 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 44 smernice o DPH a článok 11 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba príjemca služieb, ktorej sídlo ekonomickej činnosti sa nachádza mimo Únie, nemá stálu prevádzkareň v členskom štáte, v ktorom je usadený poskytovateľ dotknutých služieb, ktorý je z právneho hľadiska odlišný od príjemcu služieb, ak tento príjemca služieb nemá z hľadiska ľudských a technických zdrojov v tomto členskom štáte vhodnú štruktúru, ktorá by mohla tvoriť túto stálu prevádzkareň, a to aj vtedy, ak zdaniteľná osoba poskytovateľ služieb v rámci plnenia výhradného zmluvného záväzku poskytuje v prospech tejto zdaniteľnej osoby príjemcu služieb služby spočívajúce v spracovaní, ako aj súbor vedľajších alebo doplnkových služieb, ktoré prispievajú k ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby príjemcu služieb v tomto členskom štáte.

O trovách

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

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, a článok 11 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112,

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

zdaniteľná osoba príjemca služieb, ktorej sídlo ekonomickej činnosti sa nachádza mimo Európskej únie, nemá stálu prevádzkareň v členskom štáte, v ktorom je usadený poskytovateľ dotknutých služieb, ktorý je z právneho hľadiska odlišný od príjemcu služieb, ak tento príjemca služieb nemá z hľadiska ľudských a technických zdrojov v tomto členskom štáte vhodnú štruktúru, ktorá by mohla tvoriť túto stálu prevádzkareň, a to aj vtedy, ak zdaniteľná osoba poskytovateľ služieb v rámci plnenia výhradného zmluvného záväzku poskytuje v prospech tejto zdaniteľnej osoby príjemcu služieb služby spočívajúce v spracovaní, ako aj súbor vedľajších alebo doplnkových služieb, ktoré prispievajú k ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby príjemcu služieb v tomto členskom štáte.

Podpisy