



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 7. aprila 2022\*

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 44 – Kraj opravljanja storitev – Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011 – Člen 11(1) – Opravljanje storitev – Kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina – Pojem ‚stalna poslovna enota‘ – Družba države članice, ki je vključena v družbo s sedežem v drugi državi članici – Ustrezno strukturirani človeški in tehnični viri – Zmožnost prejeti in uporabljati storitve za lastne potrebe stalne poslovne enote – Storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki jih za družbo prejemnico opravlja povezana družba“

V zadevi C-333/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel București (višje sodišče v Bukarešti, Romunija) z odločbo z dne 30. decembra 2019, ki je na Sodišče prispela 22. julija 2020, v postopku

**Berlin Chemie A. Menarini SRL**

proti

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

ob udeležbi

**Berlin Chemie AG,**

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, I. Jarukaitis (poročevalec), M. Ilešič, D. Gratsias in Z. Csehi, sodniki,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

\* Jezik postopka: romunščina.

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Berlin Chemie A. Menarini SRL sprva M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț in E. Bondalici, nato M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău in E. Bondalici, avocați,
- za romunsko vlado E. Gane, R. I. Hațieganu in A. Rotăreanu, agentke,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in E. A. Stamate, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), in člena 11 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Berlin Chemie A. Menarini SRL (v nadaljevanju: romunska družba) in Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (davčna uprava za srednje velike davčne zavezanke v Bukarešti – regionalna generalna direkcija za javne finance v Bukarešti, Romunija; v nadaljevanju: davčna uprava) glede predloga za odpravo odločbe o odmeri zaradi ugotovitve dodatnega davka na dodano vrednost (DDV) in odločbe o dodatnih davčnih obveznostih ter zahtevka za vračilo dodatnega DDV in dodatnih davčnih obveznosti.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Naslov V Direktive o DDV, ki se nanaša na kraj obdavčljivih transakcij, med drugim zajema poglavje 3, naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“. Člen 44 te direktive v oddelku 2, naslovljenem „Splošne določbe“, določa:  
  
„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

- 4 Člen 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, ki je v oddelku 1, naslovljenem „Pojmi“, poglavja V, naslovljenega „Kraj obdavčljivih transakcij“, določa:

„Za uporabo člena 44 Direktive 2006/112/ES je ‚stalna poslovna enota‘ vsaka enota, ki ni sedež dejavnosti iz člena 10 te uredbe, z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote.“

### **Romunsko pravo**

- 5 Člen 125a(2)(b) Legea n° 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku), ki je veljal do 31. decembra 2015, in člen 266(2)(b) Legea n° 227/2015 privind Codul fiscal (zakon št. 227/2015 o davčnem zakoniku), ki velja od 1. januarja 2016 in katerih besedilo je enako, določata:

„V okviru tega naslova:

[...]

(b) davčni zavezanec s sedežem svoje ekonomske dejavnosti zunaj Romunije šteje za davčnega zavezanca s sedežem v Romuniji, če ima stalno poslovno enoto v Romuniji ali če ima v Romuniji dovolj človeških in tehničnih virov za redno izvajanje obdavčljive dobave blaga ali storitev.“

- 6 Člen 133(2) zakona št. 571/2003 in člen 278(2) zakona št. 227/2015, ki imata enako besedilo, določata:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima ta prejemnik storitev sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima ta oseba sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima prejemnik teh storitev stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

- 7 Berlin Chemie AG (v nadaljevanju: nemška družba) je družba s sedežem v Nemčiji, ki je del skupine Menarini, ki v Romuniji stalno od leta 1996 trži farmacevtske izdelke za tekočo oskrbo distributerjev zdravil na debelo v Romuniji in ki ima za to sklenjeno pogodbo o skladiščenju z družbo s sedežem v tej državi članici. Prav tako ima v Romuniji davčnega zastopnika in je v tej državi identificirana za DDV.
- 8 Romunska družba s sedežem v Bukarešti je bila ustanovljena leta 2011. Njena glavna dejavnost je svetovanje pri upravljanju na področju odnosov z javnostmi in komunikacije in lahko opravlja tudi stranske dejavnosti veleprodaje farmacevtskih izdelkov, svetovanja pri upravljanju, oglaševalske agencije, tržnih raziskav in raziskav. Njen edini družbenik je družba Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH s sedežem v Nemčiji, ki ima stoddotni delež pri dobičku in izgubah romunske družbe. Berlin Chemie/Menarini Pharma je v 95-odstotni lasti nemške družbe. Zадnjenavedena družba je edina stranka romunske družbe.

- 9 Nemška in romunska družba sta 1. junija 2011 sklenili pogodbo o trženju, regulativnih storitvah, oglaševanju in storitvah zastopanja, ki jo ureja nemško pravo in s katero se je romunska družba zavezala aktivno promovirati izdelke nemške družbe v Romuniji, med drugim z dejavnostmi trženja, v skladu s strategijami in proračuni, ki jih je vzpostavila in razvila nemška družba.
- 10 Zlasti mora vzpostaviti in vzdrževati zakonsko strokovno storitev za upravljanje in reševanje težav v zvezi z oglaševanjem, obveščanjem in promocijo v imenu nemške družbe in za njen račun. Romunska družba se je zavezala tudi, da bo izvedla vse potrebne ukrepe na področju regulativnih storitev, da bi zagotovila, da lahko nemška družba svoje izdelke distribuira v Romuniji, da bo zagotovila pomoč pri kliničnih študijah ter pri drugih dejavnostih raziskav in razvoja ter da bo zagotovila ustrezno dostavo medicinske literature in promocijskih materialov, ki jih odobri nemška družba. Romunska družba sprejema tudi naročila za farmacevtske izdelke od distributerjev na debelo v Romuniji in jih posreduje nemškemu podjetju. Obravnava tudi račune in jih posreduje strankam nemške družbe.
- 11 Nemška družba se je zavezala, da bo za storitve, ki jih opravi romunska družba, plačala mesečno plačilo, izračunano na podlagi vsote vseh izdatkov, ki so dejansko nastali tej družbi, povečani za 7,5 % za koledarsko leto. Romunska družba je zadevne storitve brez DDV zaračunala nemški družbi, ker je menila, da je kraj opravljanja teh storitev v Nemčiji. Od 14. marca 2013 je bilo plačilo za te storitve izvedeno s sklenitvijo kompenzacijskih protokolov med računi za storitve, ki jih je romunska družba izdala nemški družbi, in posojilom z obrestmi, ki ga je ta odobrila romunski družbi, pri čemer so imeli računi in posojilo enako vrednost.
- 12 Davčna uprava je po davčnem nadzoru, ki se je nanašal na obdobje od 1. februarja 2014 do 31. decembra 2016, menila, da je nemška družba storitve, ki jih je romunska družba opravila za to družbo, prejela v Romuniji, kjer naj bi ta imela stalno poslovno enoto. Menila je, da je ta imela dovolj tehničnih in človeških virov za redno opravljanje obdavčljive dobave blaga ali opravljanje storitev. Ta presoja je bila opravljena predvsem zaradi tehničnih in človeških virov, ki so pripadali romunski družbi, do katerih pa naj bi imela nemška družba neprekinjeno dostop. Natančneje, nemška družba naj bi imela dostop do tehničnih sredstev romunske družbe, kot so računalniki, operacijski sistemi in motorna vozila.
- 13 Davčna uprava je 29. novembra 2017 izdala odločbo o odmeri davka, s katero je romunski družbi naložila plačilo zneska 41.687.575 romunskih levov (RON) (približno 8.984.391 EUR), ki ustreza dodatnemu DDV, ki se nanaša na zadevne storitve, znesek 5.855.738 RON (približno 1.262.012 EUR) iz naslova obresti in znesek 3.289.071 RON (približno 708.851 EUR) iz naslova zamudnih obresti.
- 14 Romunska družba s tožbo, vloženo pri Curtea de Apel București (višje sodišče v Bukarešti, Romunija), ki je predložitveno sodišče, predlaga odpravo te odločbe o odmeri davka, pri čemer izpodbija dejstvo, da ima nemška družba stalno poslovno enoto v Romuniji.
- 15 Predložitveno sodišče navaja, da mora za odločitev o zahtevku, ki mu je predložen, določiti kraj obdavčitve storitev trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki jih romunska družba opravlja za nemško družbo, tako da preveri, ali ima ta v Romuniji stalno poslovno enoto. Rešitev spora o glavni stvari naj bi bila torej odvisna od razlage člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV in člena 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011.

- 16 Navaja, da je v skladu z nacionalnimi določbami, ki se uporabljajo za zadevo, o kateri odloča, ugotovitev obstoja stalne poslovne enote v Romuniji pogojena s tem, da ima davčni zavezanec v tej državi članici na voljo dovolj tehničnih in človeških virov za redno opravljanje obdavčljive dobave blaga ali storitev. Besedilo teh nacionalnih določb naj bi bilo drugačno od besedila člena 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011.
- 17 Predložitveno sodišče dvomi o tem, kako je treba razlagati člen 44, drugi stavek, Direktive o DDV in člen 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011. Meni, da mu sodbe Sodišča v zvezi z razlago teh določb ne omogočajo, da jih odpravi, ker so se zadeve, v katerih so bile izdane te sodbe, nanašale na drugačne pravne in dejanske položaje od tistih v zadevi, o kateri odloča. Poleg tega se zdi, da v prejšnji sodni praksi Sodišča ni bilo obravnavano vprašanje upoštevnosti opravljanja storitev trženja za ugotavljanje obstoja stalne poslovne enote, kadar take storitve vključujejo opravljanje kompleksnih dejavnosti, ki so dovolj tesno povezane z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, ki so mu te storitve namenjene, in lahko neposredno vplivajo na rezultate te dejavnosti.
- 18 To sodišče se sprašuje, na prvem mestu, ali je za ugotovitev, da ima družba, ki dobavlja blago na ozemlju države članice, ki ni država članica, v kateri ima sedež svoje gospodarske dejavnosti, v prvi državi članici stalno poslovno enoto, nujno, da ji pripadajo človeški in tehnični viri, ki jih ta družba uporablja na ozemlju te države članice, ali pa zadostuje, da ima takojšen in stalni dostop do takih sredstev prek povezane družbe, ki jo nadzoruje, s tem, da ima v lasti večino družbenih deležev, in katere edina stranka je ta družba.
- 19 Predložitveno sodišče meni, da je posebej upoštevno dejstvo, da je bila romunska družba ustanovljena prav zato, da bi nemški družbi izključno dala na voljo storitve, ki jih ta potrebuje za opravljanje gospodarske dejavnosti v Romuniji. Poleg tega naj dobave farmacevtskih izdelkov v tej državi članici, ki jih opravi nemška družba, ne bi bile občasne in redke, temveč dolgotrajne in stalne. Nemška družba naj bi imela tam redne stranke in stalno zalogo farmacevtskih proizvodov v najetem skladišču od leta 1996, njena prodaja pa naj bi bila tam stalna in znatna. Poleg tega naj bi imela na podlagi pogodbe, sklenjene med tema družbama, pravico pregledati registre in prostore romunske družbe.
- 20 Na drugem mestu, predložitveno sodišče se sprašuje, ali je treba člen 44, drugi stavek, Direktive o DDV in člen 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da je za to, da bi se štelo, da ima družba, ki dobavlja blago na ozemlju države članice, ki ni država članica, v kateri ima sedež svoje gospodarske dejavnosti, stalno poslovno enoto v državi članici dobave tega blaga, potrebno, da taka stalna poslovna enota neposredno sodeluje pri odločitvah v zvezi z dobavo blaga ali pa zadostuje, da ima ta družba v tej državi članici tehnične in človeške vire, ki so ji na voljo na podlagi pogodb, katerih predmet so dejavnosti trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki lahko neposredno vplivajo na rezultate gospodarske dejavnosti te družbe.
- 21 Romunska družba pred predložitvenim sodiščem v zvezi s tem trdi, da odločitev o dobavi zdravil sprejmejo izključno predstavniki nemške družbe in da zanjo opravlja le upravne in podporne storitve, ki niso upoštevne za uporabo zgoraj navedenih določb. V zvezi s tem se sklicuje na sodbe z dne 4. julija 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); z dne 17. julija 1997, ARO Lease, (C-190/95, EU:C:1997:374); z dne 28. junija 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), in z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

- 22 Vendar predložitveno sodišče meni, da se položaj iz postopka v glavni stvari razlikuje od položaja v zadevah, v katerih so bile izdane zgoraj navedene sodbe, ker ima nemška družba v Romuniji dostop do številnih tehničnih in človeških virov, ki jih potrebuje za opravljanje gospodarske dejavnosti v tej državi članici in vplivajo na njene ekonomske rezultate.
- 23 Poleg tega navaja, da se zdi, da so storitve trženja, ki jih opravlja romunska družba, tesno povezane s to gospodarsko dejavnostjo, ker je težko opredeliti prispevek trženja v postopku prodaje farmacevtskih izdelkov. Teh storitev po njenem mnenju tudi ni mogoče zamenjevati s storitvami oglaševanja in jih obravnavati zgolj kot upravne in podporne dejavnosti. Tesno naj bi bile povezane s pridobitvijo naročil za te proizvode, zaposleni v romunski družbi pa naj bi sodelovali pri sprejemu naročil romunskih strank in njihovem posredovanju nemški družbi.
- 24 Predložitveno sodišče se tako sprašuje, ali morajo biti gospodarske dejavnosti, ki se opravljajo v stalni poslovni enoti, nujno enake dejavnostim, ki se opravljajo na sedežu gospodarske dejavnosti, ali pa zadostuje, da so gospodarske dejavnosti, ki jih opravlja stalna poslovna enota, tesno povezane z uresničevanjem namena gospodarske dejavnosti ali vplivajo nanj.
- 25 Na tretjem mestu, predložitveno sodišče se sprašuje, ali v okviru razlage člena 44, drugi stavek, Direktive o DDV in člena 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 dejstvo, da ima davčni zavezanec takojšen in stalni dostop do tehničnih in človeških virov drugega davčnega zavezanca, ki ga nadzira, izključuje možnost, da bi se štelo, da je zadnjenavedeni davčni zavezanec izvajalec storitev v korist stalne poslovne enote tega prvega davčnega zavezanca, ki je tako ustanovljen. Dvomi o tem, da bi bila lahko pravna oseba hkrati stalna poslovna enota druge pravne osebe in ponudnik storitev v korist te stalne poslovne enote.
- 26 V teh okoliščinah je Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je zato, da se lahko šteje, da ima družba, ki opravlja dobavo blaga na ozemlju države članice, ki ni država, v kateri ima sedež ekonomske dejavnosti, v skladu s členom 44, drugi stavek [Direktive o DDV] in členom 11 [Izvedbene uredbe št. 282/2011] stalno poslovno enoto v državi, v kateri opravlja dobavo blaga, nujno, da ji pripadajo človeški in tehnični viri, ki jih uporablja na ozemlju te države, oziroma zadostuje, da ima ta družba neposreden in trajen dostop do takih človeških in tehničnih virov prek druge odvisne družbe, ki jo obvladuje, ker ima v lasti večino njenih družbenih deležev?
  2. Ali mora zato, da se lahko šteje, da ima družba, ki opravlja dobavo blaga na ozemlju države članice, ki ni država, v kateri ima sedež ekonomske dejavnosti, v skladu s členom 44, drugi stavek [Direktive o DDV] in členom 11 [Izvedbene uredbe št. 282/2011] stalno poslovno enoto v državi, v kateri opravlja dobavo blaga, domnevna stalna poslovna enota neposredno sodelovati pri odločanju v zvezi z dobavo blaga, oziroma zadostuje, da ima ta družba v državi, v kateri opravlja dobavo blaga, človeške in tehnične vire na voljo prek pogodb o trženju, regulaciji, oglaševanju, skladiščenju, zastopanju, sklenjenih s tretjimi družbami, pri čemer lahko te dejavnosti neposredno vplivajo na obseg prodaje?
  3. Ali pri razlagi člena 44, drugi stavek [Direktive o DDV] in člena 11 [Izvedbene uredbe št. 282/2011] možnost davčnega zavezanca, da ima neposreden in trajen dostop do človeških in tehničnih virov drugega odvisnega davčnega zavezanca, ki ga obvladuje, izključuje, da bi se zadnjenavedena odvisna družba lahko štela za ponudnika storitev za tako vzpostavljeno stalno poslovno enoto?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

- 27 Predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 44 Direktive o DDV in člen 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da ima družba s sedežem v eni državi članici s tem, da ima v drugi državi članici hčerinsko družbo, ki ji daje na voljo človeške in tehnične vire na podlagi pogodb, s katerimi ji izključno zagotavlja storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki lahko neposredno vplivajo na obseg njene prodaje, stalno poslovno enoto v tej drugi državi članici.
- 28 Člen 44 Direktive o DDV v prvem stavku določa, da je kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje gospodarske dejavnosti. Vendar je v drugem stavku tega člena določeno, da je, če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto.
- 29 Ker se predložitveno sodišče sprašuje, kje je kraj opravljanja zadevnih storitev, je treba opozoriti, da je z davčnega vidika najkoristnejša in zato prednostna navezna okoliščina za določitev kraja opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec sedež svoje gospodarske dejavnosti, pri čemer upoštevanje stalne poslovne enote davčnega zavezanca pomeni odstopanje od tega splošnega pravila, če so izpolnjeni nekateri pogoji (sodba z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, točka 26 in navedena sodna praksa).
- 30 V zvezi s tem, ali obstaja stalna poslovna enota v smislu navedenega člena 44, drugi stavek, je treba navesti, da tega vprašanja ni več treba preučiti glede na davčnega zavezanca, ki opravlja storitve, temveč glede na davčnega zavezanca prejemnika storitev (sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 57).
- 31 V skladu s sodno prakso Sodišča (glej zlasti sodbo z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 58 in navedena sodna praksa ter točka 65) in v skladu s členom 11 Izvedbene uredbe št. 282/2011 pojem „stalna poslovna enota“ pomeni vsako enoto, ki ni sedež dejavnosti iz člena 10 te uredbe, z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote.
- 32 Na prvem mestu je treba preučiti prvo merilo, navedeno v prejšnji točki, v skladu s katerim mora biti stalna poslovna enota dovolj stalna in imeti ustrezno strukturirane tehnične in človeške vire.
- 33 V zvezi s tem se predložitveno sodišče sprašuje, ali morajo ti človeški in tehnični viri pripadati družbi, ki je prejemnica storitev, ali pa zadostuje, da ima ta družba takojšen in stalen dostop do takih virov prek povezane družbe, ki jo nadzoruje z večinskim deležem v njej.
- 34 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2021, X (Evropski nalog za prijetje – *Ne bis in idem*) C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, točka 69 in navedena sodna praksa).

- 35 V zvezi s členom 44 Direktive o DDV in členom 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 je treba navesti, da ti določbi ne pojasnujeta, ali morajo človeški in tehnični viri pripadati družbi, ki prejme storitve in ki ima sedež v drugi državi članici. Člen 11(1) izvedbene uredbe št. 282/2011 za opredelitev stalne poslovne enote zahteva samo „dovolj staln[e]“ in „ustrezno strukturiran[e]“ človešk[e] in tehničn[e] vir[e]“.
- 36 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da pojem „stalna poslovna enota“ zahteva minimalno stopnjo stabilnosti, ki izhaja iz stalne prisotnosti človeških in tehničnih virov, potrebnih za opravljanje danih storitev (sodba z dne 28. junija 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, točka 54 in navedena sodna praksa).
- 37 Tako stalna poslovna enota po eni strani ne more obstajati brez očitne strukture, ki se uresničuje z obstojem človeških ali tehničnih virov. Po drugi strani obstoj te strukture ne sme biti samo trenuten.
- 38 Glede okoliščine, da je družba, ki opravlja storitve, hčerinska družba druge družbe, ki je prejemnica teh storitev in ki ima sedež v drugi državi članici, je treba opozoriti, da je upoštevanje gospodarske in poslovne stvarnosti temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV. Zato opredelitev poslovne enote kot „stalne poslovne enote“ ne more biti odvisna zgolj od pravnega statusa zadevnega subjekta (sodba z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 39 V zvezi s tem je sicer mogoče, da je hčerinska družba stalna poslovna enota njene matične družbe, vendar je takšna opredelitev odvisna od vsebinskih pogojev, določenih z Izvedbeno uredbo št. 282/2011, zlasti z njenim členom 11, ki jih je treba preučiti ob upoštevanju gospodarske in poslovne stvarnosti (sodba z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, točka 32).
- 40 Zato tega, da na ozemlju države članice obstaja stalna poslovna enota družbe s sedežem v drugi državi, ni mogoče sklepati že zgolj iz tega, da ima ta družba na tem ozemlju hčerinsko družbo (glej v tem smislu sodbo z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, točka 33).
- 41 Zato je treba obstoj ustrezno strukturiranih človeških in tehničnih virov, ki so dovolj stalni, ugotoviti ob upoštevanju gospodarske in poslovne stvarnosti. Čeprav se pripadnost človeških ali tehničnih virov ne zahteva, da bi se lahko štelo, da ima davčni zavezanec dovolj stalno in ustrezno strukturiranost človeških in tehničnih virov v drugi državi članici, pa mora imeti ta davčni zavezanec pravico razpolagati s temi človeškimi in tehničnimi viri enako, kot če bi bili njegovi, na primer na podlagi pogodb o opravljanju storitev ali najemnih pogodb, s katerimi so ta sredstva dana na voljo davčnemu zavezancu in ki jih ni mogoče kratkoročno prekiniti.
- 42 Ta ugotovitev je podprta s sobesedilom, v katero se umeščata člen 44 Direktive o DDV in člen 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, ter s cilji, ki se uresničujejo s temi določbami. Opozoriti je treba namreč, da člen 44 Direktive o DDV določa kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina za opravljanje storitev, da se preprečijo spori glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, na eni strani in neobdavčenje prihodkov na drugi (sodba z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, točka 25 in navedena sodna praksa).



- 43 Sodišče je v zvezi s tem že opozorilo, da logika, na kateri temeljijo določbe o kraju opravljanja storitev, narekuje, da se obdavčenje v največji možni meri opravi v kraju, kjer se blago in storitve potrošijo (glej v tem smislu sodbi z dne 8. decembra 2016, A in B, C-453/15, EU:C:2016:933, točka 25, in z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, točka 29).
- 44 Zakonodajalec Unije je zato za preprečitev okoliščin, ki bi lahko ogrozile pravilno delovanje skupnega sistema DDV, v členu 44 Direktive o DDV določil, da je treba, če je bila storitev opravljena za poslovno enoto, ki jo je mogoče šteti za „stalno poslovno enoto“ davčnega zavezanca, šteti, da je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem je ta stalna poslovna enota (sodba z dne 7. maja 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, točka 27).
- 45 Pogojevanje obstoja stalne poslovne enote s tem, da je osebje te poslovne enote s pogodbo o zaposlitvi vezano na samega davčnega zavezanca in da mu pripadajo materialni viri, bi po eni strani pomenilo zelo ozko uporabo merila, določenega v členu 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011. Po drugi strani tako merilo ne bi prispevalo k visoki ravni pravne varnosti pri določitvi kraja, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina za opravljanje storitev, če bi za prenos obdavčitve opravljanja storitev iz ene države članice v drugo zadostovalo, da davčni zavezanec zadosti svojim kadrovskim in materialnim potrebam z uporabo različnih ponudnikov storitev.
- 46 Predložitveno sodišče mora presoditi, ali ima nemška družba v postopku v glavni stvari v Romuniji strukturirane človeške in tehnične vire, ki so dovolj stalni. Vendar lahko Sodišče predložitvenemu sodišču, da bi ga usmerilo pri tej presoji, posreduje vse elemente razlage prava Unije, ki bi mu lahko koristili (glej zlasti sodbo z dne 6. oktobra 2021, A (Prehod meja na rekreacijskem plovilu), C-35/20, EU:C:2021:813, točka 85).
- 47 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da nemška družba v Romuniji ni imela lastnih človeških in tehničnih virov, temveč da so ti človeški in tehnični viri pripadali romunski družbi. Vendar je po mnenju predložitvenega sodišča nemška družba imela stalni in neprekinjen dostop do teh virov, saj naj pogodbe o opravljanju storitev trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, sklenjene leta 2011, ne bi bilo mogoče odpovedati v kratkem času. Romunska družba je na podlagi te pogodbe med drugim nemški družbi dala na voljo tehnična sredstva (računalniki, operacijski sistemi, motorna vozila), vendar predvsem človeške vire z več kot 200 zaposlenimi, med katerimi je med drugim več kot 150 trgovskih zastopnikov. Iz predložitvene odločbe je razvidno tudi, da je nemška družba edina stranka romunske družbe, ki ji izključno zagotavlja storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja.
- 48 Ker pa naj bi pravna oseba, tudi če ima samo eno stranko, tehnične in človeške vire, ki jih ima na voljo, uporabljala za lastne potrebe, bi nemška družba lahko imela v Romuniji dovolj stalno in ustrezno strukturirane človeške in tehnične vire le, če bi se ugotovilo, da je nemška družba zaradi veljavnih pogodbenih določb imela na voljo tehnične in človeške vire romunske družbe, kot da bi bili njeni lastni, kar mora preveriti predložitveno sodišče.
- 49 Na drugem mestu je treba preučiti drugo merilo, navedeno v točki 31 te sodbe, na podlagi katerega je mogoče ugotoviti obstoj stalne poslovne enote in v skladu s katerim so za tako poslovno enoto značilni strukturirani človeški in tehnični viri, ki ji omogočajo, da prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za njene lastne potrebe.
- 50 V zvezi s tem se predložitveno sodišče natančneje sprašuje, ali je v postopku v glavni stvari mogoče sklepati na obstoj stalne poslovne enote na podlagi okoliščine, da romunska družba opravlja storitve, ki lahko neposredno vplivajo na rezultate gospodarske dejavnosti nemške družbe, kot so

storitve trženja, če so te storitve tesno povezane s pridobivanjem naročil za farmacevtske izdelke, ki jih prodaja nemška družba, in ali je potrebno tudi, da domnevna stalna poslovna enota neposredno sodeluje pri odločitvah v zvezi z gospodarsko dejavnostjo navedene nemške družbe.

- 51 V obravnavanem primeru je iz dejanskih elementov, ki jih je predstavilo predložitveno sodišče, razvidno, da je bil namen storitev oglaševanja in trženja v Romuniji, ki jih romunska družba opravlja za nemško družbo, boljše obveščanje strokovnjakov s področja zdravstva in potrošnikov o farmacevtskih izdelkih, ki jih prodaja nemška družba. Osebe romunske družbe je zgolj prevzelo naročila od novih distributerjev zdravil na debelo v Romuniji in jih posredovalo nemški družbi ter njenim strankam v tej državi članici posredovalo račune. Ta družba ni neposredno sodelovala pri prodaji in dobavi farmacevtskih izdelkov nemške družbe in ni prevzela obveznosti do tretjih oseb v imenu zadnjenavedene družbe.
- 52 Najprej pa je treba razlikovati med storitvami, ki jih romunska družba opravlja za nemško družbo, in blagom, ki ga ta družba prodaja in dobavlja v Romuniji. Gre za ločene storitve in dobave, ki so predmet različnih sistemov DDV (glej po analogiji sodbo z dne 16. oktobra 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 64).
- 53 Dalje, kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 31 te sodbe, so za stalno poslovno enoto značilni dovolj stalni in ustrezno strukturirani človeški in tehnični viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe te poslovne enote, in ne odločitve, za katerih sprejetje je taka struktura pooblašena.
- 54 Nazadnje, iz elementov spisa je razvidno, da so v postopku v glavni stvari človeški in tehnični viri, ki naj bi jih romunska družba dala na voljo nemški družbi in ki naj bi po mnenju romunske davčne uprave omogočali ugotovitev obstoja stalne poslovne enote nemške družbe v Romuniji, tudi tisti, s katerimi romunska družba opravlja storitve za nemško družbo. Vendar istih virov ni mogoče hkrati uporabljati za opravljanje in prejemanje istih storitev.
- 55 Zato iz zgoraj navedenih elementov izhaja, da se zdi, da storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki jih opravlja romunska družba, prejme nemška družba, ki za sklenitev in izvajanje prodajnih pogodb z distributerji njenih farmacevtskih izdelkov v Romuniji uporablja svoje človeške in tehnične vire v Nemčiji.
- 56 Če se navedeni dejanski elementi izkažejo za resnične, kar mora preveriti predložitveno sodišče, nemška družba v Romuniji nima stalne poslovne enote, ker v tej državi članici nima strukture, ki bi ji omogočala, da tam prejme storitve, ki jih opravlja romunska družba, in jih uporablja za svojo gospodarsko dejavnost prodaje in dobave farmacevtskih izdelkov.
- 57 Glede na vse zgornje preudarke je treba na tri vprašanja odgovoriti, da je treba člen 44 Direktive o DDV in člen 11(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 razlagati tako, da družba s sedežem v eni državi članici s tem, da ima v drugi državi članici hčerinsko družbo, ki ji daje na voljo človeške in tehnične vire na podlagi pogodb, s katerimi ji izključno zagotavlja storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki lahko neposredno vplivajo na obseg njene prodaje, nima stalne poslovne enote v tej drugi državi članici.

## **Stroški**

- 58 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

**Člen 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, in člen 11(1) Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 je treba razlagati tako, da družba s sedežem v eni državi članici s tem, da ima v drugi državi članici hčerinsko družbo, ki ji daje na voljo človeške in tehnične vire na podlagi pogodb, s katerimi ji izključno zagotavlja storitve trženja, regulacije, oglaševanja in zastopanja, ki lahko neposredno vplivajo na obseg njene prodaje, nima stalne poslovne enote v tej drugi državi članici.**

Podpisi