

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. balandžio 7 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 44 straipsnis – Paslaugų teikimo vieta – Gyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011 – 11 straipsnio 1 dalis – Paslaugų teikimas – Apmokestinimo vieta – Švoka „nuolatinis padalinys“ – Vienos valstybės narės bendrovė, susijusi su kitoje valstybėje narėje esančia bendrove – Tinkama žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūra – Galimybė gauti nuolatinio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis – Bendrovės, susijusios su bendrove gavėja, vykdomas rinkodaros, reglamentavimo, reklamos ir atstovavimo paslaugų teikimas“

Byloje C-333/20

dėl *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) 2019 m. gruodžio 30 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2020 m. liepos 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Berlin Chemie A. Menarini SRL

prieš

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

dalyvaujant

Berlin Chemie AG,

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai I. Jarukaitis (pranešėjas), M. Ilešič, D. Gratsias ir Z. Csehi,

generalinis advokatas A. M. Collins,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Berlin Chemie A. Menarini SRL*, atstovaujamos iš pradžių avokatai M. Galgoiu-Săraru, M. R. Farcu, B. Mărculeț ir E. Bondalici, vėliau M. Galgoiu-Săraru, M. R. Farcu ir E. Bondalici,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos E. Gane, R. I. Hațieganu ir A. Rotăreanu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir E. A. Stamate,

atsižvelgus į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11, toliau – Direktyva 2006/112), 44 straipsnio ir 2011 m. kovo 15 d. įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1), 11 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Berlin Chemie A. Menarini SRL* (toliau – Rumunijos bendrovė) ir *Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București* (Bukarešto vidutinis mokesčių mokėtojų mokesčių administratorius – Bukarešto regiono viešųjų finansų direktoratas, Rumunija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl prašymo panaikinti apmokestinimo sprendimą, kuriuo nustatomas papildomas pridėtinės vertės mokestis (PVM), ir sprendimą dėl papildomų mokestinių prievolių, taip pat dėl prašymo grąžinti papildomą PVM ir papildomas mokestines prievoles.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos V antraštinėje dalyje dėl apmokestinamųjų sandorių vietas, be kita ko, yra 3 skyrius „Paslaugų teikimo vieta“. Šios direktyvos 2 skirsnio „Bendrosios taisyklės“ 44 straipsnyje nustatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra steigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigęs savo verslą, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

4 Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 V skyriaus „Apmokestinamųjų sandorių vieta“ 1 skirsnio „Sąvokos“ 11 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Taikant Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnį, „nuolatinis padalinys“ – tai padalinys, kuris nėra šio reglamento 10 straipsnyje nurodyta verslo steigimo vieta, apibūdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškąjį ir techninį išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis.“

Rumunijos teisė

5 Iki 2015 m. gruodžio 31 d. galiojusio *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) 125bis straipsnio 2 dalies b punkte ir nuo 2016 m. sausio 1 d. galiojusio *Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (įstatymas Nr. 227/2015, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) 266 straipsnio 2 dalies b punkte, kurių turinys identiškas, nustatyta:

„Šiame skyriuje:

<...>

b) laikoma, kad apmokestinamasis asmuo, steigis savo verslą už Rumunijos ribų, yra steigis Rumunijoje, jei Rumunijoje jis turi nuolatinį padalinį arba jei jis Rumunijoje turi pakankamai techninių ir žmogiškųjų išteklių, kad reguliariai galėtų atlikti apmokestinamuosius prekių tiekimus ar paslaugų teikimus.“

6 Įstatymo Nr. 571/2003 133 straipsnio 2 dalyje ir Įstatymo Nr. 227/2015 278 straipsnio 2 dalyje, kurios suformuluotos identišškai, išdėstyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur šis paslaugų gavėjas yra steigis savo verslą. Jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur šis asmuo yra steigis savo verslą, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris yra ši paslaugų gavėjas, turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 *Berlin Chemie AG* (toliau – Vokietijos bendrovė) yra bendrovė, turinti registruotą buveinę Vokietijoje ir priklausanti *Menarini* grupei, kuri nuo 1996 m. nuolat Rumunijoje prekiauja farmacijos produktais, siekdama nuolat aprūpinti Rumunijos didmenininkus vaistais; šiuo tikslu Vokietijos bendrovė sudarė sandėliavimo sutartį su šioje valstybėje narėje steigta bendrove. Ji Rumunijoje turi fiskalinį agentą ir ten yra registruota kaip PVM mokėtoja.

8 Rumunijos bendrovė, kurios registruota buveinė yra Bukarešte, steigta 2011 m. Jos pagrindinė veikla – vadybos konsultacijos viešųjų ryšių ir komunikacijos srityje, papildomai ji gali verstis didmenine farmacijos produktų prekyba, vadybos konsultacijomis, reklamos agentūra, rinkos tyrimų ir apklausų veikla. Vienintelis jos dalininkas yra *Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH*, kurios registruota buveinė yra Vokietijoje ir kuriai 100 % priklauso Rumunijos bendrovės pelnas ir nuostoliai. Pats *Berlin Chemie/Menarini Pharma* 95 % priklauso Vokietijos bendrovei. Ši bendrovė yra vienintelis Rumunijos bendrovės klientas.

9 2011 m. birželio 1 d. Vokietijos bendrovė ir Rumunijos bendrovė sudarė rinkodaros, reglamentavimo, reklamos ir atstovavimo paslaugų sutartį, kurią reglamentuoja Vokietijos teisė, pagal kurią Rumunijos bendrovė siūpareigojo aktyviai reklamuoti Vokietijos bendrovės produktus Rumunijoje, be kita ko, vykdydama rinkodaros veiklą, laikydamasi Vokietijos bendrovės nustatytą ir išplėtotą strategiją ir biudžetą.

10 Konkrečiai kalbant, ji privalo sukurti ir išlaikyti teisiškai kvalifikuotą tarnybą reklamos, informavimo ir pardavimo skatinimo problemoms spręsti Vokietijos bendrovės vardu ir sąskaita. Rumunijos bendrovė taip pat siūpareigojo imtis visų būtinų veiksmų reglamentavimo srityje, kad užtikrintų, jog Vokietijos bendrovei būtų leista platinti savo produktus Rumunijoje, teikti pagalbą klinikiniuose tyrimuose ir kitoje tyrimų ir plėtros veikloje, taip pat užtikrinti tinkamą Vokietijos bendrovės patvirtintos medicinos literatūros ir reklaminės medžiagos tiekimą. Be to, Rumunijos bendrovė priima didmeninių platintojų Rumunijoje farmacijos produktų užsakymus ir perduoda juos Vokietijos bendrovei. Ji taip pat tvarko sąskaitas fakturas ir perduoda jas Vokietijos bendrovės klientams.

11 Vokietijos bendrovė siūpareigojo už Rumunijos bendrovės suteiktas paslaugas mokėti

m?nesin? atlyginim?, apskai?iuot? remiantis vis? šios bendrov?s faktiškai patirt? išlaid? suma, padidinta 7,5 % už kiekvienus kalendorinius metus. Rumunijos bendrov? Vokietijos bendrovei pateik? s?skaitas fakt?ras už atitinkamas paslaugas be PVM, nes man?, kad ši? paslaug? teikimo vieta yra Vokietijoje. Nuo 2013 m. kovo 14 d. už šias paslaugas buvo mokama sudarant susitarimus d?l Rumunijos bendrov?s Vokietijos bendrovei išrašyt? paslaug? s?skait? fakt?r? ir Vokietijos bendrov?s Rumunijos bendrovei suteiktos paskolos su pal?kanomis tarpusavio ?skaitymo, kai s?skait? fakt?r? ir paskolos vert? buvo tokia pati.

12 Atlik?s mokestin? patikrinim? už laikotarp? nuo 2014 m. vasario 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d. mokes?i? administratorius nusprend?, kad Rumunijos bendrov?s Vokietijos bendrovei suteiktos paslaugos buvo gautos Rumunijoje, kur Vokietijos bendrov? tur?jo nuolatin? padalin?. Mokes?i? administratorius nusprend?, kad šis padalinys tur?jo pakankamai technini? ir žmogišk?j? ištekli?, kad gal?t? reguliariai tiekti apmokestinam?sias prekes ar teikti apmokestinam?sias paslaugas. Šis vertinimas iš esm?s buvo padarytas d?l to, kad Vokietijos bendrov? gal?jo nepertraukiamai naudotis Rumunijos bendrovei priklausan?iais techniniais ir žmogiškaisiais ištekliais. Vis? pirma Vokietijos bendrov? gal?jo naudotis Rumunijos bendrov?s turimais techniniais ištekliais, kaip antai kompiuteriais, operacin?mis sistemomis ir motorin?mis transporto priemon?mis.

13 2017 m. lapkri?io 29 d. mokes?i? administratorius pri?m? pranešim? apie mok?tin? mokest? ir nurod? Rumunijos bendrovei sumok?ti 41 687 575 Rumunijos l?j? (RON) (apie 8 984 391eur?) sum?, atitinkan?i? papildom? PVM už nagrin?jamas paslaugas, 5 855 738 RON (apie 1 262 012 eur?) pal?kan? ir 3 289 071 RON (apie 708 851 eur?) delspinigi?.

14 Ieškiniu, pareikštu *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija), kuris yra prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, Rumunijos bendrov? prašo panaikinti š? pranešim? apie mok?tin? mokest?, gin?ydamą fakt?, kad Vokietijos bendrov? turi nuolatin? padalin? Rumunijoje.

15 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, jog tam, kad gal?t? priimti sprendim? d?l jam pateikto prašymo, jis turi nustatyti Rumunijos bendrov?s Vokietijos bendrovei teikiam? rinkodaros, reglamentavimo, reklamos ir atstovavimo paslaug? apmokestinimo viet? ir patikrinti, ar Vokietijos bendrov? turi nuolatin? padalin? Rumunijoje. Taigi gin?o pagrindin?je byloje sprendimas priklauso nuo PVM direktyvos 44 straipsnio antro sakinio ir ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio išaiškinimo.

16 Jis nurodo, kad pagal jo nagrin?jamoje byloje taikytinas nacionalin?s teis?s nuostatas nuolatinio padalinio Rumunijoje buvimas priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo šioje valstyb?je nar?je turi pakankamai technini? ir žmogišk?j? ištekli?, kad gal?t? reguliariai tiekti apmokestinam?sias prekes ar teikti apmokestinam?sias paslaugas. Ši? nacionalini? nuostat? formuluot? skiriasi nuo ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalies formuluot?s.

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla abejoni? d?l PVM direktyvos 44 straipsnio antro sakinio ir ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalies aiškinimo. Jis mano, kad Teisingumo Teismo sprendimai, susij? su ši? nuostat? aiškinimu, neleidžia jam j? išsklaidyti, nes bylos, kuriose priimti šie sprendimai, buvo susijusios su kitomis teisin?mis ir faktin?mis aplinkyb?mis nei jo nagrin?jamoje byloje. Be to, ankstesn?je Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, atrodo, nebuvo nagrin?jamas klausimas d?l rinkodaros paslaug? teikimo svarbos nustatant nuolatinio padalinio buvim?, kai tokios paslaugos apima kompleksin? veikl?, kuri yra gana glaudžiai susijusi su apmokestinamojo asmens, kuriam teikiamos šios paslaugos, ekonomine veikla ir gali tur?ti tiesiogin?s ?takos šios veiklos rezultatams.

18 Šiam teismui vis? pirma kyla klausimas, ar tam, kad b?t? laikoma, jog bendrov?, tiekianti prekes kitos valstyb?s nar?s nei ta, kurioje ji ?steigusi savo versl?, teritorijoje, pirmojoje valstyb?je

nar?je turi nuolatin? padalin?, reikia, kad šios bendrov?s šios valstyb?s nar?s teritorijoje naudojami žmogiškieji ir techniniai ištekliai priklausyt? jai, o gal pakanka, kad ji gal?t? tiesiogiai ir nuolat naudotis tais ištekliais per susijusi? bendrov?, kuri? ji kontroliuoja tur?dama didži?j? dal? jos akcij? ir kurios vienintel? klient? ji yra.

19 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad ypa? svarbu tai, jog Rumunijos bendrov? buvo ?steigta b?tent siekiant išimtinai Vokietijos bendrovei teikti paslaugas, kuri? jai reikia ekonominei veiklai vykdyti Rumunijoje. Be to, Vokietijos bendrov?s vykdomas farmacijos produkt? tiekimas šioje valstyb?je nar?je yra ne atsitiktinis ir pavienis, bet t?stinis ir nuolatinis. Vokietijos bendrov? ten turi nuolatiniai klient? ir nuolatiniai farmacijos produkt? atsarg? nuo 1996 m. išsinuomotame sand?lyje, o jos pardavimai ten buvo nuolatiniai ir dideli. Be to, ji turi teis? tikrinti Rumunijos bendrov?s registrus ir patalpas pagal ši? dviej? bendrovi? sudaryt? sutart?.

20 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar PVM direktyvos 44 straipsnio antras sakiny s ir ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinami taip, jog tam, kad b?t? laikoma, jog bendrov?, tiekianti prekes kitos valstyb?s nar?s nei ta, kurioje ji ?steigusi savo versl?, teritorijoje, ši? prekiai? tiekimo valstyb?je nar?je turi nuolatin? padalin?, reikia, kad šis nuolatinis padalinys tiesiogiai dalyvaut? priimant sprendimus, susijusius su prekiai? tiekimu, o gal pakanka to, kad ši bendrov? šioje valstyb?je nar?je turi techniniai? ir žmogišk?j? ištekli?, jai suteikt? pagal sutartis, kuri? dalykas yra rinkodaros, reglamentavimo, reklamos ir atstovavimo veikla, galinti tur?ti tiesiogin?s ?takos šios bendrov?s ekonomin?s veiklos rezultatams.

21 Šiuo klausimu Rumunijos bendrov? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme teigia, kad sprendim? d?l vaist? tiekimo pri?m? tik Vokietijos bendrov?s atstovai ir kad ji Vokietijos bendrovei teikia tik administravimo ir pagalbos paslaugas, kurios neturi reikšm?s min?t? nuostat? taikymui. Šiuo klausimu ji remiasi 1985 m. liepos 4 d. Sprendimu *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299), 1997 m. liepos 17 d. Sprendimu *ARO Lease* (C?190/95, EU:C:1997:374), 2007 m. birželio 28 d. Sprendimu *Planzer Luxembourg* (C?73/06, EU:C:2007:397) ir 2014 m. spalio 16 d. Sprendimu *Welmory* (C?605/12, EU:C:2014:2298).

22 Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama situacija skiriasi nuo byl?, kuriose priimti min?ti sprendimai, nes Vokietijos bendrov? Rumunijoje turi prieig? prie daugyb?s techniniai? ir žmogišk?j? ištekli?, kuri? jai reikia ekonominei veiklai šioje valstyb?je nar?je vykdyti ir kurie daro ?tak? jos ekonominiams rezultatams.

23 Be to, jis pažymi, kad Rumunijos bendrov?s teikiamos rinkodaros paslaugos, atrodo, yra neatsiejamai susijusios su šia ekonomine veikla, nes sunku atskirti rinkodaros reikšm? farmacijos produkt? pardavimo procesui. Be to, jo nuomone, šios paslaugos negali b?ti painiojamos su reklamos paslaugomis ir suvokiamos kaip paprastos administravimo ir pagalbos paslaugos. Jos glaudžiai susijusios su ši? prekiai? užsakym? gavimu, o Rumunijos bendrov?s darbuotojai dalyvauja priimant Rumunijos klient? užsakymus ir perduodant juos Vokietijos bendrovei.

24 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar nuolatiniam padalinyje vykdoma ekonomin? veikla b?tinai turi b?ti tapati verslo ?sisteigimo vietos veiklai, o gal pakanka, kad nuolatinio padalinio vykdoma veikla b?t? glaudžiai susijusi su ekonomin?s veiklos tikslo ?gyvendinimu arba tur?t? ?takos tai veiklai.

25 Tre?ia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar aiškinant PVM direktyvos 44 straipsnio antr? sakin? ir ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsn? tai, kad apmokestinamasis asmuo gali tiesiogiai ir nuolat naudotis kito apmokestinamojo asmens, kur? jis kontroliuoja, techniniais ir žmogiškaisiais ištekliais, neleidžia manyti, kad antrasis

apmokestinamasis asmuo yra paslaugų teikėjas pirmojo apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui. Jis abejoja, ar juridinis asmuo vienu metu gali būti ir kito juridinio asmens nuolatinis padalinys, ir paslaugų teikėjas šiam nuolatiniam padaliniiui.

26 Šiomis aplinkybomis *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar tam, kad būtų galima manyti, jog bendrovė, tiekianti prekes kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra jos verslo įsisteigimo vieta, turi, kaip tai suprantama pagal [PVM direktyvos] 44 straipsnio antrą sakinį ir [gyvendinimo] reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnį, nuolatinį padalinį valstybėje, kurioje tiekia prekes, reikia, kad žmogiškieji ir techniniai išteklių, kuriuos ji naudoja tos valstybės narės teritorijoje, priklausytų jai, o gal pakaktų, kad ta bendrovė galėtų tiesiogiai nuolat naudotis tokiais žmogiškaisiais ir techniniais išteklių pasitelkdama kitą susijusią bendrovę, kuri kontroliuoja, nes jai priklauso didžioji šios bendrovės akcijų dalis?

2. Ar tam, kad būtų galima manyti, jog bendrovė, tiekianti prekes kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra jos verslo įsisteigimo vieta, turi, kaip tai suprantama pagal [PVM direktyvos] 44 straipsnio antrą sakinį ir [gyvendinimo] reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnį, nuolatinį padalinį valstybėje, kurioje tiekia prekes, reikia, kad tas tariamas nuolatinis padalinys tiesiogiai dalyvautų priimant sprendimus dėl prekių tiekimo, o gal pakaktų, kad ta bendrovė valstybėje, kurioje tiekia prekes, turėtų žmogiškąjį ir techninį išteklių, kuriuos naudotų pagal sutartis su trečiosiomis bendrovėmis, kurių dalykas yra rinkodaros, reglamentavimo, reklamos, sandėliavimo, atstovavimo veikla, kuri gali daryti tiesioginį ir netiesioginį pardavimų apimtį?

3. Ar, aiškinant [PVM direktyvos] 44 straipsnio antrą sakinį ir [gyvendinimo] reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnį, dėl apmokestinamajam asmeniui suteiktos galimybės tiesiogiai ir nuolat naudotis kito jo kontroliuojamo susijusio apmokestinamojo asmens žmogiškaisiais ir techniniais išteklių negalima tos susijusios bendrovės laikyti paslaugų teikėja tokiu būdu steigtam nuolatiniam padaliniiui?“

Dėl prejudicinių klausimų

27 Trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 44 straipsnis ir gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad bendrovė, kurios registruota buveinė yra vienoje valstybėje narėje, turi nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje, nes šiai bendrovei priklauso patronuojamoji bendrovė, kuri jai suteikia žmogiškąjį ir techninį išteklių pagal sutartis, pagal kurias patronuojamoji bendrovė išimtinai jai teikia rinkodaros, reglamentavimo, reklamos ir atstovavimo paslaugas, kurios gali turėti tiesioginį ir netiesioginį jos pardavimų apimtį.

28 PVM direktyvos 44 straipsnio pirmame sakinyje nustatyta, kad paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra steigėjas savo verslo. Vis dėlto šio straipsnio antrame sakinyje numatyta, kad jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigėjas savo verslo, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys.

29 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl to, kur yra nagrinėjamų paslaugų teikimo vieta, reikia priminti, kad svarbiausias sąsajos aspektas nustatant paslaugų teikimo vietą mokesčių tikslais, taigi prioritetas, yra tas, kur apmokestinamasis asmuo yra steigėjas savo verslo, o atsižvelgimas į apmokestinamojo asmens nuolatinį padalinį yra šios bendrosios taisyklės išimtis, jeigu tenkinamos tam tikros sąlygos (2020 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 26 punktą ir

jame nurodyta jurisprudencija).

30 Pažymėtina, kad klausimas, ar yra nuolatinis padalinys, kaip tai suprantama pagal minėtą 44 straipsnio antrą sakinį, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant ne į apmokestinamąjį asmenį paslaugų teikėjų, bet į apmokestinamąjį asmenį gavėjų, kuriam teikiamos paslaugos (2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 57 punktą).

31 Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija (žr., be kita ko, 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 58 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją bei 65 punktą) ir atsižvelgiant į gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio sėvoka „nuolatinis padalinys“ reiškia bet kokį padalinį, išskyrus šio reglamento 10 straipsnyje nurodytą verslo įsisteigimo vietą, kuris yra pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškąjį ir techninį išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis

32 Pirmiausia reikia išnagrinėti pirmesniame punkte nurodytą pirmąjį kriterijų, pagal kurį nuolatinis padalinys turi būti pakankamai nuolatinis ir turėti tinkamą techninį ir žmogiškąjį išteklių struktūrą.

33 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar būtina, kad šie žmogiškieji ir techniniai ištekliai priklausytų bendrovei paslaugų gavėjai, o gal pakanka, kad ši bendrovė turėtų galimybę tiesiogiai ir nuolat naudotis tais ištekliais per susijusią bendrovę, kuri ją kontroliuoja turėdama didžiąją dalį jos akcijų.

34 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji tvirtinta, tikslus (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 29 d. *X (Europos arešto orderis – Ne bis in idem)*, C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, 69 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

35 Dėl PVM direktyvos 44 straipsnio ir gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalies formuluotės reikia pažymėti, kad šiose nuostatose konkrečiai nenurodyta, ar žmogiškieji ir techniniai ištekliai turi priklausyti pačiai kitoje valstybėje narėje steigta bendrovei, kuri gauna paslaugas. Pagal gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalį, siekiant apibūdinti nuolatinį padalinį, tik reikalaujama, kad jis būtų „pakankamai nuolatinis“ ir turėtų „tinkamą žmogiškąjį ir techninį išteklių struktūrą“.

36 Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad sėvoka „nuolatinis padalinys“ reikalauja minimalaus stabilumo, kuris pasiekiamas esant nuolatiniam žmogiškiems ir techniniams ištekliams, reikalingiems konkrečioms paslaugoms teikti (2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, 54 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Taigi negali būti nuolatinio padalinio, viena vertus, be akivaizdžios struktūros, kuri išreiškia žmogiškieji ir techniniai ištekliai. Kita vertus, ši struktūra negali egzistuoti tik kartais.

38 Dėl aplinkybės, kad bendrovė, paslaugų teikėja, yra kitos bendrovės, kuri yra ši paslaugų gavėja, patronuojamoji bendrovė, steigta kitoje valstybėje narėje, reikia priminti, kad atsižvelgimas į ekonominį ir komercinį tikrovę yra pagrindinis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus. Taigi padalinio kvalifikavimas kaip „nuolatinio padalinio“ negali priklausyti vien nuo atitinkamo subjekto teisinio statuso (2020 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 31 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Šiuo klausimu, nors yra manoma, kad patronuojamoji bendrovė gali būti

patronuojančiosios bendrovės nuolatinis padalinys, toks kvalifikavimas priklauso nuo materialinių sąlygų, nustatytų gyvendinimo reglamente Nr. 282/2011, visų pirma jo 11 straipsnyje, kurios turi būti vertintos atsižvelgiant į ekonominę ir komercinę tikrovę (2020 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 32 punktą).

40 Taigi, negalima daryti išvados, kad valstybės narės teritorijoje yra kitoje valstybėje narėje steigtos bendrovės nuolatinis padalinys, vien dėl to, kad ši bendrovė ten turi patronuojamąją bendrovę (šiuo klausimu žr. 2020 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 33 punktą).

41 Todėl, atsižvelgiant į ekonominę ir komercinę tikrovę, reikia nustatyti, ar egzistuoja tinkama žmogiškąjį ir materialiąjį išteklių struktūra, kuri yra pakankamai nuolatinė. Nors nereikalaujama turėti nuosavą žmogiškąjį ar techninį išteklių, kad būtų galima laikyti, jog apmokestinamasis asmuo turi pakankamai nuolatinę ir tinkamą žmogiškąjį ir techninį išteklių struktūrą kitoje valstybėje narėje, vis dėlto būtina, kad šis apmokestinamasis asmuo turėtų teisę disponuoti šiais žmogiškaisiais ir techniniais išteklių taip, lyg jie būtų jo, remdamasis, pavyzdžiui, paslaugų ar nuomos sutartimis, suteikiančiomis šiuos išteklius apmokestinamajam asmeniui disponuoti, kurios negali būti greitai nutrauktos.

42 Ši išvadą patvirtina PVM direktyvos 44 straipsnio ir gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalies kontekstas ir šiomis nuostatomis siekiami tikslai. Be to, primintina, kad PVM direktyvos 44 straipsnis nustato paslaugų teikimo apmokestinimo vietą, siekiant išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (2020 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau priminė, kad logika, kuria pagrįstos nuostatos dėl paslaugų teikimo vietos, siekiama, kad apmokestinama būtų kiek įmanoma toje vietoje, kur prekės ir paslaugos yra suvartojamos (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A ir B*, C-453/15, EU:C:2016:933, 25 punktą ir 2019 m. kovo 13 d. Sprendimo *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 29 punktą).

44 Šiuo klausimu, siekiant išvengti aplinkybių, galinčių pakenkti sklandžiam bendros PVM sistemos veikimui, atsiradimo, Sąjungos teisės aktų leidėjas PVM direktyvos 44 straipsnyje numatė, kad kai paslauga teikiama padaliniui, kuris gali būti laikomas apmokestinamojo asmens „nuolatinis padalinys“, turi būti laikoma, kad paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra šis nuolatinis padalinys (2020 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 27 punktą).

45 Jei nuolatinio padalinio egzistavimui būtų nustatyta sąlyga, kad šio padalinio darbuotojai darbo sutarties turi būti saistomi su pačiu apmokestinamuoju asmeniu, o materialiniai išteklių turi priklausyti pačiam apmokestinamajam asmeniui, viena vertus, būtų labai ribojamas gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalyje numatyto kriterijaus taikymas. Kita vertus, toks kriterijus neprisidėtų prie teisinio saugumo nustatant paslaugų teikimo apmokestinimo vietą, jei, norint perkelti paslaugų teikimo apmokestinimą iš vienos valstybės narės į kitą, pakaktų, kad apmokestinamasis asmuo tenkintų savo personalo ir materialinius poreikius pasitelkdamas skirtingus paslaugų teikėjus.

46 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi vertinti, ar pagrindinėje byloje Vokietijos bendrovė Rumunijoje turi pakankamai nuolatinę tinkamą žmogiškąjį ir techninį išteklių struktūrą. Vis dėlto siekdamas palengvinti šį vertinimą Teisingumo Teismas gali pateikti visas Sąjungos teisės aiškinimo gaires, kurios būtų naudingos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui (žr., be kita ko, 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *A (Sienų kirtimas pramoginiu laivu)*

, C-35/20, EU:C:2021:813, 85 punkt?).

47 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Vokietijos bendrovė Rumunijoje neturėjo savo žmogiškųjų ir techninių išteklių, bet šie žmogiškieji ir techniniai išteklių priklausė Rumunijos bendrovei. Vis dėlto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, Vokietijos bendrovė turėjo nuolatinį ir nenutrūkstamą priegybę prie šių išteklių, nes 2011 m. sudaryta rinkodaros, reglamentavimo, reklamos ir atstovavimo paslaugų teikimo sutartis negalėjo būti nutraukta greitai. Pagal šią sutartį Rumunijos bendrovė Vokietijos bendrovei, be kita ko, suteikė techninių išteklių (kompiuterių, operacinių sistemų, motorinių transporto priemonių), bet svarbiausia žmogiškųjų išteklių – daugiau nei 200 darbuotojų, skaitant, be kita ko, daugiau nei 150 prekybos atstovų. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad Vokietijos bendrovė yra vienintelė Rumunijos bendrovė, kuri išimtinai jai teikia rinkodaros, reglamentavimo, reklamos ir atstovavimo paslaugas, klientams.

48 Vis dėlto, kadangi juridinis asmuo, net jei jis turi tik vieną klientą, naudoja savo poreikiams turimus techninius ir žmogiškuosius išteklius, tik tuo atveju, jei būtų nustatyta, kad dėl taikytinų sutarties nuostatų Vokietijos bendrovė disponavo Rumunijos bendrovės techniniais ir žmogiškaisiais išteklių taip, tarsi jie būtų jos, Vokietijos bendrovė būtų turėjusi pakankamai nuolatinį ir tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą Rumunijoje, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

49 Antra, reikia išnagrinėti antrąjį kriterijų, nurodytą šio sprendimo 31 punkte, leidžiantį konstatuoti, kad egzistuoja nuolatinis padalinys, pagal kurį toks padalinys apibūdinamas kaip turintis tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti paslaugas ir jomis naudotis savo poreikiams.

50 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai siekia išsiaiškinti, ar pagrindinėje byloje galima daryti išvadą apie nuolatinio padalinio buvimą remiantis aplinkybe, kad Rumunijos bendrovė teikia paslaugas, galinčias turėti tiesioginį poveikį Vokietijos bendrovės ekonominės veiklos rezultatams, kaip antai rinkodaros paslaugas, nes šios paslaugos glaudžiai susijusios su Vokietijos bendrovės parduodamų farmacijos produktų užsakymų gavimu, ir ar taip pat būtina, kad tariamas nuolatinis padalinys tiesiogiai dalyvautų priimančiais sprendimus, susijusius su šios Vokietijos bendrovės ekonomine veikla.

51 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytą faktinių aplinkybių matyti, kad Rumunijos bendrovės Vokietijos bendrovei teikiamomis reklamos ir rinkodaros paslaugomis iš esmės siekta geriau informuoti Rumunijos sveikatos sektoriaus specialistus ir vartotojus apie šios Vokietijos bendrovės parduodamus farmacijos produktus. Rumunijos bendrovės darbuotojai tik priimdavo užsakymus iš devynių didmeninių vaistų platintojų Rumunijoje ir juos perduodavo Vokietijos bendrovei, taip pat perduodavo jos sąskaitas fakturas jos klientams šioje valstybėje narėje. Ši bendrovė tiesiogiai nedalyvavo parduodant ir tiekiant Vokietijos bendrovės farmacijos produktus ir tos bendrovės vardu neprisiėmė sąsipareigojimų tretiesiems asmenims.

52 Pirmiausia reikia atskirti Rumunijos bendrovės Vokietijos bendrovei teikiamas paslaugas nuo prekių, kurias Vokietijos bendrovė parduoda ir tiekia Rumunijoje. Tai yra atskiras paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, kuriam taikomos skirtingos PVM schemos (pagal analogiją žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 64 punkt?).

53 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkte nurodytos jurisprudencijos, nuolatinis padalinys apibūdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškąjį ir techninį išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis, bet jo neapibūdina sprendimai, kuriuos jis gali priimti.

54 Galiausiai iš bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje žmogiškieji ir techniniai išteklių, kuriuos Vokietijos bendrovei suteikė Rumunijos bendrovė ir kurie, Rumunijos mokesčių administratoriaus teigimu, leidžia apibūdinti Vokietijos bendrovės nuolatinį padalinį Rumunijoje, yra tie patys, kurie leidžia Rumunijos bendrovei teikti paslaugas Vokietijos bendrovei. Vis dėlto tie patys išteklių negali būti naudojami ir toms pačioms paslaugoms teikti, ir gauti.

55 Taigi iš to, kas minėta, matyti, kad Rumunijos bendrovės teikiamas rinkodaros, reglamentavimo, reklamos ir atstovavimo paslaugas, atrodo, gavo Vokietijos bendrovė, kuri naudoja savo Vokietijoje esančius žmogiškuosius ir techninius išteklius sudarydama ir vykdydama pirkimo–pardavimo sutartis su savo farmacijos produktų platintojais Rumunijoje.

56 Jeigu minėtos faktinės aplinkybės nustatytos, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tai reiškia, kad Vokietijos bendrovė Rumunijoje neturi nuolatinio padalinio, nes šioje valstybėje nėra ji neturi struktūros, leidžiančios ten jai gauti Rumunijos bendrovės suteiktas paslaugas ir jas naudoti farmacijos produktų pardavimo ir tiekimo veikloje.

57 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, šis klausimas reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 44 straipsnis ir įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad bendrovė, kurios registruota buveinė yra vienoje valstybėje nėra, nelaikoma turinti nuolatinį padalinį kitoje valstybėje nėra dėl to, kad ten šiai bendrovei priklauso patronuojamoji bendrovė, kuri jai suteikia žmogiškąjį ir techninį išteklių pagal sutartis, pagal kurias patronuojamoji bendrovė išimtinai jai teikia rinkodaros, reglamentavimo, reklamos ir atstovavimo paslaugas, kurios gali turėti tiesioginį ir netiesioginį poveikį jos pardavimų apimčiai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

58 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 44 straipsnis ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės, 11 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad bendrovė, kurios registruota buveinė yra vienoje valstybėje nėra, nelaikoma turinti nuolatinį padalinį kitoje valstybėje nėra dėl to, kad ten šiai bendrovei priklauso patronuojamoji bendrovė, kuri jai suteikia žmogiškąjį ir techninį išteklių pagal sutartis, pagal kurias patronuojamoji bendrovė išimtinai jai teikia rinkodaros, reglamentavimo, reklamos ir atstovavimo paslaugas, kurios gali turėti tiesioginį ir netiesioginį poveikį jos pardavimų apimčiai.

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.