

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2022. gada 7. aprīlī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 44. pants – Pakalpojumu sniegšanas vieta – Stenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 – 11. panta 1. punkts – Pakalpojumu sniegšana – Nodokļu piesaistes vieta – Jādziens “pastāvīga iestāde” – Dalībvalsts sabiedrība, kas ir saistīta ar citā dalībvalstī esošu sabiedrību – Piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā – Spēja saņemt un izmantot pakalpojumus pastāvīgās iestādes pašas vajadzībām – Saistītās sabiedrības sniegtie mārketinga, regulatīvie, reklāmas un pārstāvības pakalpojumi saņēmējai sabiedrībai

Lietā C-333/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel București* (Bukarestes apeloģijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar 2019. gada 30. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 22. jūlijā, tiesvedībā

Berlin Chemie A. Menarini SRL

pret

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

piedaloties

Berlin Chemie AG,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], tiesneši I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents), M. Ilešis [*M. Ileși*], D. Gracijs [*D. Gratsias*] un Z. Čehi [*Z. Csehi*],

ģenerālvokāts: E. M. Kolinss [*A. M. Collins*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Berlin Chemie A. Menarini SRL* vērā – sēkotnāji *M. Galgoiui S. raru*, *M. R. Farcu*, *B. M. rculē* un *E. Bondalici*, vālk – *M. Galgoiui S. raru*, *M. R. Farcu* un *E. Bondalici*, avocaī,

– Rumānijas valdības vērā – *E. Gane*, *R. I. Haīeganu* un *A. Rotreanu*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vērā – *A. Armenia* un *E. A. Stamate*, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušāšanas pieģemto lēmumu izskatīt lietu bez

enerģladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 44. pantu un Padomes ģstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ģstenošanas pasākumus Direktīvai [2006/112] (OV 2011, L 77, 1. lpp.), 11. pantu.

2 Šis līgums tika iesniegts saistībā ar strīdu starp *Berlin Chemie A. Menarini SRL* (turpmāk tekstā – “Rumānijas uzņēmums”) un *Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București* (Bukarestes Vidējā nodokļu maksātāju pārvērtības nodokļu administrācija – Bukarestes Reģionālā valsts finanšu enerģdirekcija, Rumānija; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) jautājumā par līguma, ar kuru tiek noteikts pievienotās vērtības nodokļa (PVN) papildmaksājums, un līguma par papildu nodokļu saistībām atcelšanu, kā arī par pieteikumu par PVN papildmaksājuma un papildu nodokļu saistību atmaksāšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas V sadaļā par to darījumu vietu, kuri apliekami ar nodokli, ir citastarp ietverta 3. nodaļa “Pakalpojumu sniegšanas vieta”. Šīs direktīvas [nodaļas] 2. iedaļas “Vispārīgi noteikumi” 44. pantā ir noteikts:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tās, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šā pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgās iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta.”

4 ģstenošanas regulas Nr. 282/2011 V nodaļas “To darījumu vieta, par kuriem uzliek nodokli” 1. iedaļas “Jēdzieni” 11. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Piemērojot Direktīvas 2006/112/EK 44. pantu, “pastāvīgās iestādes vieta” ir jebkura vieta, kas nav šīs regulas 10. pantā minētā saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, ko raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tai ļauj saņemt un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti tās pašas vajadzībām.”

Rumānijas tiesības

5 *Legea n° 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu), kas bija spēkā līdz 2015. gada 31. decembrim, 125.bis panta 2. punkta b) apakšpunktā un *Legea n° 227/2015 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 227/2015 par Nodokļu kodeksu), kas ir spēkā no 2016. gada 1. janvāra, 266. panta 2. punkta b) apakšpunktā, kuri ir izteikti identiski, ir noteikts:

“Šaj? sada??:

[..]

b) nodok?a maks?t?ju, kura saimniecisk?s darb?bas vieta ir ?rpus Rum?nijas, uzskata par re?istr?tu Rum?nij?, ja tam ir past?v?ga iest?de Rum?nij? vai ja vi?am Rum?nij? ir pietiekami tehniskie resursi un cilv?kresursi, lai regul?ri veiktu ar nodokli apliekamu pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu.”

6 Saska?? ar Likuma Nr. 571/2003 133. panta 2. punktu un Likuma Nr. 227/2015 278. panta 2. punktu, kuri ir formul?ti identiski:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodok?a maks?t?jam, kas darbojas k? t?ds, ir vieta, kura ir nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta. Ja pakalpojumi tiek sniegti nodok?a maks?t?ja past?v?gajai iest?dei, kura atrodas viet?, kas nav t? saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas š? pakalpojumu sa??m?ja past?v?g? iest?de. Ja š?das saimniecisk?s darb?bas past?v?g?s vietas vai past?v?gas iest?des nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodok?a maks?t?jam, kas sa?em šos pakalpojumus, ir past?v?g? adrese vai past?v?g? dz?vesvieta.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

7 *Berlin Chemie AG* (turpm?k tekst? – “V?cijas sabiedr?ba”) – sabiedr?ba, kuras juridisk? adrese ir V?cij? un kura ietilpst *Menarini* grup?, – Rum?nij? regul?ri kopš 1996. gada tirgo farmaceitiskos produktus Rum?nijas z??u vairumtirgot?ju vajadz?b?m un šaj? nol?k? ir nosl?gusi uzglab?šanas l?gumu ar šaj? dal?bvalst? nodibin?tu sabiedr?bu. Tai ir ar? nodok?u p?rst?vis Rum?nij?, un tur t? ir identific?ta k? PVN maks?t?ja.

8 Rum?nijas sabiedr?ba, kuras juridisk? adrese ir Bukarest?, tika izveidota 2011. gad?. T?s pamatdarb?ba ir vad?bas konsult?ciju sniegšana sabiedrisko attiec?bu un komunik?ciju jom?, un t? var ar? veikt pak?rtotas farmaceitisko produktu vairumtirdzniec?bas, vad?bas konsult?ciju, rekl?mas a?ent?ras, tirgus izp?tes un aptaujas darb?bas. T?s vien?gais dal?bnieks ir *Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH*, kuras juridisk? adrese ir V?cij? un kura 100 % apm?r? piedal?s Rum?nijas sabiedr?bas pe??as un zaud?jumu sadal?. Savuk?rt *Berlin Chemie/Menarini Pharma* 95 % apm?r? pieder V?cijas sabiedr?bai. Š? p?d?j? min?t? sabiedr?ba ir vien?gais Rum?nijas sabiedr?bas klients.

9 2011. gada 1. j?nij? V?cijas sabiedr?ba un Rum?nijas sabiedr?ba nosl?dza m?rketinga, regulat?vo, rekl?mas un p?rst?v?bas pakalpojumu l?gumu, kuru reglament? V?cijas ties?bas un ar kuru Rum?nijas sabiedr?ba ap??m?s akt?vi reklam?t V?cijas sabiedr?bas preces Rum?nij?, tostarp izmantojot m?rketinga darb?bas, atbilstoši V?cijas sabiedr?bas izstr?d?taj?m un att?st?taj?m strat??ij?m un budžetam.

10 It ?paši tai ir pien?kums izveidot un uztur?t likum? kvalific?tu pakalpojumu, lai p?rvald?tu un atrisin?tu rekl?mas, inform?cijas un veicin?šanas probl?mas V?cijas sabiedr?bas v?rd? un lab?. Rum?nijas sabiedr?ba ar? ap??m?s ?stenot visas nepieciešam?s darb?bas regulat?vaj? jom?, lai nodrošin?tu, ka V?cijas sabiedr?bai tiek at?auts izplat?t savus produktus Rum?nij?, sniegt pal?dz?bu kl?niskajos p?t?jumos un cit?s izp?tes un izstr?des darb?b?s, k? ar? nodrošin?t pien?c?gu medic?nas literat?ras un rekl?mas materi?lu pieg?di, kurus apstiprin?jusi V?cijas sabiedr?ba. Turkl?t Rum?nijas sabiedr?ba veic farmaceitisko produktu vairumtirdzniec?bas pas?t?jumus no vairumtirgot?jiem Rum?nij? un tos nodod V?cijas sabiedr?bai. T? ar? apstr?d? r??inus un tos nodod V?cijas sabiedr?bas klientiem.

11 Par Rum?nijas sabiedr?bas sniegtajiem pakalpojumiem V?cijas sabiedr?ba ap??m?s maks?t ikm?neša atl?dz?bu, kura apr??in?ta, pamatojoties uz visu š?s sabiedr?bas faktisko izdevumu summu, kas palielin?ta par 7,5 % par kalend?ro gadu. Rum?nijas sabiedr?ba V?cijas sabiedr?bai par attiec?gajiem pakalpojumiem izrakst?ja r??inu bez PVN, uzskatot, ka šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir V?cij?. No 2013. gada 14. marta šo pakalpojumu apmaksa tika veikta, nosl?dzot kompens?cijas protokolus starp Rum?nijas sabiedr?bas izrakst?tajiem r??iniem par pakalpojumiem V?cijas sabiedr?bai un aizdevumu ar procentiem, ko t? pieš??ra Rum?nijas sabiedr?bai; r??inu un aizdevuma summas bija identiskas.

12 P?c nodok?u rev?zijas par laikposmu no 2014. gada 1. febru?ra l?dz 2016. gada 31. decembrim nodok?u administr?cija uzskat?ja, ka pakalpojumu, ko Rum?nijas sabiedr?ba sniedza V?cijas sabiedr?bai, š? sabiedr?ba sa??ma Rum?nij?, kur šai sabiedr?bai esot past?v?ga iest?de. T? uzskat?ja, ka to veido tehniskie resursi un cilv?kresursi, kas ir pietiekami, lai regul?ri veiktu ar nodokli apliekamu pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu. Š?ds v?rt?jums tika galvenok?rt balst?ts uz to, ka tehniskie resursi un cilv?kresursi pieder?ja Rum?nijas sabiedr?bai, bet V?cijas sabiedr?bai esot bijusi nep?rtraukta piek?uve tiem. It ?paši V?cijas sabiedr?bai esot bijusi pieeja Rum?nijas sabiedr?bai piederošajiem tehniskajiem l?dzek?iem, piem?ram, datoriem, oper?t?jsist?m?m un meh?niskajiem transportl?dzek?iem.

13 Nodok?u administr?cija 2017. gada 29. novembr? izdeva pazi?ojumu par nodokli, ar kuru Rum?nijas sabiedr?bai tika noteikts pien?kums samaks?t naudas summu 41 687 575 Rum?nijas lejas (RON) (aptuveni 8 984 391 EUR), kas atbilst PVN papildsummai par attiec?gajiem pakalpojumiem, summu 5 855 738 RON (aptuveni 1 262 012 EUR) k? procentus un summu 3 289 071 RON (aptuveni 708 851 EUR) k? kav?juma naudu.

14 Ar pras?bu, kas celta *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarestes apel?cijas tiesa, Rum?nija), kas ir iesniedz?jtiesa, Rum?nijas sabiedr?ba l?dz atcelt šo pazi?ojumu par nodokli, apstr?dot to, ka V?cijas sabiedr?bai Rum?nij? ir past?v?ga iest?de.

15 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka, lai var?tu lemt par taj? iesniegto pieteikumu, tai ir j?nosaka vieta, kur? ir j?maks? nodoklis par m?rketinga, regulat?vajiem, rekl?mas un p?rst?v?bas pakalpojumiem, kurus Rum?nijas sabiedr?ba sniedz V?cijas sabiedr?bai, p?rbaudot, vai p?d?jai min?tajai Rum?nij? ir past?v?ga iest?de. T?tad pamatlietas atrisin?jums esot atkar?gs no PVN direkt?vas 44. panta otr? teikuma un ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta interpret?cijas.

16 T? nor?da, ka valsts ties?bu norm?s, kas piem?rojamās t?s izskat?maj? liet?, lai konstat?tu past?v?g?s iest?des esam?bu Rum?nij?, ir izvirz?ts nosac?jums, ka nodok?a maks?t?jam šaj? dal?bvalst? j?b?t pietiekamiem tehniskajiem resursiem un cilv?kresursiem, lai regul?ri veiktu ar nodokli apliekamu pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu. Šo valsts ties?bu normu formul?jums atš?iroties no ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkta formul?juma.

17 Iesniedz?jtiesai ir šaubas par to, k? ir j?interpret? PVN direkt?vas 44. panta otrais teikums,

k? ar? ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkts. T? uzskata, ka Tiesas spriedumi par šo ties?bu normu interpret?ciju tai ne?auj t?s kļied?t, jo lietas, kur?s pasludin?ti šie spriedumi, attiec?s uz juridisk?m un faktisk?m situ?cij?m, kas atš?iras no situ?cijas t?s izskat?maj? liet?. Turkl?t š?iet, ka Tiesas agr?kaj? judikat?r? nav apl?kots jaut?jums, vai m?rketinga pakalpojumu sniegšana ir noz?m?ga, nosakot past?v?g?s iest?des esam?bu, ja š?di pakalpojumi ietver sarežž?tu darb?bu veikšanu, kur?m ir pietiekami cieša saikne ar nodok?a maks?t?ja – šo pakalpojumu sa??m?ja – saimniecisko darb?bu, un tie var tieši ietekm?t š?s darb?bas rezult?tus.

18 Š? tiesa v?las noskaidrot, pirmk?rt, vai, lai uzskat?tu, ka sabiedr?bai, kas pieg?d? preces citas dal?bvalsts teritorij?, nevis taj?, kur? atrodas t?s saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, pirmaj? dal?bvalst? ir past?v?ga iest?de, ir nepieciešams, lai tai pieder cilv?kresursi un tehniskie resursi, ko š? sabiedr?ba izmanto š?s dal?bvalsts teritorij?, vai ar? ir pietiekami, ka tai ir t?l?t?ja un past?v?ga pieeja šiem resursiem caur saist?to sabiedr?bu, kuru t? kontrol? ar taj? piederošo kapit?lda?u vair?kumu un kuras vien?g? kliente t? ir.

19 Iesniedz?jtiesa par ?paši noz?m?gu uzskata faktu, ka Rum?nijas sabiedr?ba tika izveidota tieši t?d??, lai V?cijas sabiedr?bas ekskluz?v? r?c?b? nodotu pakalpojumus, kas tai nepieciešami saimniecisk?s darb?bas veikšanai Rum?nij?. Turkl?t V?cijas sabiedr?bas veikt?s farmaceitisko produktu pieg?des šaj? dal?bvalst? neesot gad?juma rakstura un retas, bet gan ilgstošas un stabilas. V?cijas sabiedr?bai tur esot regul?ri klienti un past?v?gi farmaceitisko produktu kr?jumi noliktav?, kas tiek nom?ta kopš 1996. gada, un t?s p?rdošanas apjomi taj? ir nemain?gi un b?tiski. Turkl?t tai esot ties?bas p?rbaud?t Rum?nijas sabiedr?bas re?istrus un telpas saska?? ar l?gumu, kas nosl?gts starp š?m ab?m sabiedr?b?m.

20 Otrk?rt, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 44. panta otrais teikums un ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka, lai uzskat?tu, ka sabiedr?bai, kas pieg?d? preces citas dal?bvalsts teritorij?, nevis taj?, kur? ir t?s saimniecisk?s darb?bas juridisk? adrese, šo pre?u pieg?des dal?bvalst? ir past?v?ga iest?de, ir nepieciešams, lai š?da iest?de tieši piedal?tos l?mumos par pre?u pieg?di, vai ar? pietiek ar to vien, ka šai sabiedr?bai min?taj? dal?bvalst? pieder tehniskie resursi un cilv?kresursi, kuri ir nodoti t?s r?c?b? ar l?gumiem par m?rketinga, regulat?vaj?m, rekl?mas un p?rst?v?bas darb?b?m, kam var b?t tieša ietekme uz š?s sabiedr?bas saimniecisk?s darb?bas rezult?tiem.

21 Šaj? zi?? Rum?nijas sabiedr?ba iesniedz?jties? nor?da, ka l?mumu par z??u pieg?di pie?em vien?gi V?cijas sabiedr?bas p?rst?vji un ka t? sniedz šai sabiedr?bai tikai administrat?vus un atbalsta pakalpojumus, kuriem nav noz?mes iepriekš min?to normu piem?rošanas sakar?. Šaj? zi?? t? atsaucas uz 1985. gada 4. j?lija spriedumu *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299); 1997. gada 17. j?lija spriedumu *ARO Lease* (C?190/95, EU:C:1997:374); 2007. gada 28. j?nija spriedumu *Planzer Luxembourg* (C?73/06, EU:C:2007:397) un 2014. gada 16. oktobra spriedumu *Welmory* (C?605/12, EU:C:2014:2298).

22 Tom?r iesniedz?jtiesa uzskata, ka pamatliet? apl?kot? situ?cija atš?iras no situ?cij?m liet?s, kur?s tika pasludin?ti iepriekš min?tie spriedumi, ?emot v?r?, ka V?cijas sabiedr?bai Rum?nij? ir pieejami daudzi tehniskie resursi un cilv?kresursi, kas tai ir nepieciešami, lai veiktu savu saimniecisko darb?bu šaj? dal?bvalst?, un kas ietekm? t?s saimniecisk?s [darb?bas] rezult?tus.

23 Turklīt norāda, ka Rumīnijas sabiedrības sniegtajiem mārketiņa pakalpojumiem, šiet, ir cieša saikne ar šo saimniecisko darbību, jo ir grūti nodalīt mārketiņa ieguldījumu farmaceitisko produktu pārdošanas procesā. Turklīt, pēc tās domām, šos pakalpojumus nevar jaukt ar reklāmas pakalpojumiem un uztvert kā vienkāršas administratīva un atbalsta darbības. Tie esot cieši saistīti ar pasākumu saņemšanu par šiem produktiem, un Rumīnijas sabiedrības darbinieki esot iesaistīti Rumīnijas klientu pasākumu pieņemšanā un to nodošanā Vācijas sabiedrībai.

24 Tādējādi iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, vai pastāvīgās iestādes veiktajai saimnieciskajai darbībai noteikti ir jebkādi identiskai tai, ko veic saimnieciskās darbības juridiskajā adresē, vai arī pietiek ar to, ka pastāvīgās iestādes veiktajai saimnieciskajai darbībai ir cieša saikne ar saimnieciskās darbības mērķa īstenošanu vai ietekme uz to.

25 Treškārt, iesniedzējtiesa jautā, vai, interpretējot PVN direktīvas 44. panta otro teikumu un īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. pantu, tas, ka nodokļa maksātājam ir nepastarpināta un pastāvīga piekļuve cita tās kontrolē esošā nodokļa maksātāja tehniskajiem resursiem un cilvēkresursiem, izslēdz iespēju uzskatīt, ka šis pārdājis minētais nodokļa maksātājs ir pakalpojumu sniedzējs par labu šā pirmā minētā nodokļa maksātāja pastāvīgajai iestādei. Tai ir šaubas par to, vai juridiska persona var vienlaikus būt citas juridiskās personas pastāvīgā iestāde un pakalpojumu sniedzējs par labu šai pastāvīgajai iestādei.

26 Šādos apstākļos *Curtea de Apel București* (Bukarestes apeloģijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai, lai varētu uzskatīt, ka sabiedrībai, kura veic preču piegādes citas dalībvalsts teritorijā, nevis tajā, kurā atrodas tās saimnieciskās darbības vieta, [PVN direktīvas] 44. panta otrā teikuma izpratnē un [īstenošanas regulas Nr. 282/2011] 11. panta izpratnē ir pastāvīga iestāde valstī, kurā tā veic preču piegādes, ir nepieciešams, ka cilvēkresursi un tehniskie resursi, ko tā izmanto šīs pārdājis minētās valsts teritorijā, tai pieder, vai ir pietiekami, ka minētajai sabiedrībai ir nepastarpināta un pastāvīga pieeja minētajiem cilvēkresursiem un tehniskajiem resursiem ar kādas citas saistītas sabiedrības starpniecību, ko pirmā minētā sabiedrība kontrolē, jo tai tajā pieder kapitāla daļas vai kums?”

2) Vai, lai uzskatītu, ka sabiedrībai, kura veic preču piegādes citas dalībvalsts teritorijā, nevis tajā, kurā atrodas tās saimnieciskās darbības vieta, [PVN direktīvas] 44. panta otrā teikuma izpratnē un [īstenošanas regulas Nr. 282/2011] 11. panta izpratnē ir pastāvīga iestāde valstī, kurā tā veic preču piegādes, ir nepieciešams, ka prezumētā pastāvīgā iestāde nepastarpināti piedalās lēmumu pieņemšanā par preču piegādi, vai tomēr ir pietiekami, ka minētajai sabiedrībai valstī, kurā tā veic preču piegādes, ir pieejami tehniskie resursi un cilvēkresursi, kas tās rīcībā nodoti ar līgumiem, kuri noslēgti ar trešām personām un ir par mārketiņa, regulatīvajām, reklāmas, uzglabāšanas noliktavām un pārstrāves darbībām, proti, darbībām, kuras spēj tieši ietekmēt pārdoto preču apjomu?

3) Vai [PVN direktīvas] 44. panta otrā teikuma un [īstenošanas regulas Nr. 282/2011] 11. panta interpretācijā nodokļu maksātāja iespēja nepastarpināti un pastāvīgi piekļūt kādā cita saistīta nodokļu maksātāja, ko pirmais kontrolē, tehniskajiem resursiem un cilvēkresursiem, nepieļauj, ka šo saistīto kontrolēto sabiedrību var uzskatīt par pakalpojumu sniedzēju šādi dibinētajai pastāvīgajai iestādei?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

27 Ar šiem trim jautājumiem, kuri ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būs jābūt jautā, vai PVN

direktīvas 44. pants un Stenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrībai ar juridisko adresi vienā dalībvalstī pieder pastāvīgā iestāde citā dalībvalstī, ja šai sabiedrībai tajā ir meitasuzņēmums, kurš nodod šīs sabiedrības ražotā cilvēcresursus un tehniskos resursus saskaņā ar līgumiem, atbilstoši kuriem tie ekskluzīvi veido sniedz mārketingu, regulatīvos, reklāmas un pārstrāvības pakalpojumus, kas var tieši ietekmēt šīs sabiedrības pārdošanas apjomus.

28 PVN direktīvas 44. panta pirmajā teikumā ir noteikts, ka pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļu maksātājam, kas darbojas kā tās, ir vieta, kura ir nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr šis panta otrajā teikumā ir paredzēts, ka tad, ja pakalpojumi tiek sniegti nodokļu maksātāja pastāvīgajai iestādei, kas atrodas vietā, kura nav tā saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir šīs pastāvīgās iestādes atrašanās vieta.

29 Tā kā iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, kur atrodas attiecīgā pakalpojumu sniegšanas vieta, ir jāatgādina, ka vispiemērotākā un tādējādi galvenā piesaistes vieta, lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu nodokļa uzlikšanas mērķiem, ir vieta, kur ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta; nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes iemēšana vārā veido atkāpi no šīs vispārējās noteikuma, ja vien ir izpildīti daži nosacījumi (spriedums, 2020. gada 7. maijs, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Runājot par to, vai pastāv “pastāvīgā iestāde” minētā 44. panta otrā teikuma izpratnē, ir jānorāda, ka šis jautājums ir jāizskata, ņemot vāā nevis nodokļa maksātāju – pakalpojumu sniedzāju, bet nodokļa maksātāju – šo pakalpojumu saņēmāju (spriedums, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 57. punkts).

31 Saskaņā ar Tiesas judikatūru (skat. it īpaši spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 58. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 65. punkts) un atbilstoši Stenošanas regulas Nr. 282/2011 11. pantam jādziens “pastāvīgā iestāde” nozīmē jebkuru vietu, kas nav šīs regulas 10. pantā minētā saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, ko raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tai ļauj saēemt un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti šīs iestādes pašas vajadzībām.

32 Pirmām kārtām, ir jāizvērtē iepriekšējā punktā minētais pirmais kritērijs, saskaņā ar kuru pastāvīgajai iestādei ir jābūt pietiekamai pastāvības pakāpei un tai ir jābūt piemērotai struktūrai tehnisko resursu un cilvēkresursu ziņā.

33 Šajā ziņā iesniedzējtiesa jautā, vai ir nepieciešams, lai šie cilvēkresursi un tehniskie resursi piederētu sabiedrībai, kas saēem pakalpojumus, vai arī pietiek ar to, ka šai sabiedrībai ir nepastarpināta un pastāvīgā piekļuve šādiem resursiem ar tās saistītas sabiedrības starpniecību, ko pirmā minētā sabiedrība kontrolē, jo tai tajā pieder kapitāla vai kums.

34 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgā judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāēem vārā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un tiesiskā regulējuma, kurā šā norma ir ietverta, izvirzītie mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 29. aprīlis, X (Eiropas apcietināšanas orderis – *Ne bis in idem*), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, 69. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Attiecībā uz PVN direktīvas 44. pantu un īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punktu jānorāda, ka šīs normas neprecīzā konkrēto jautājumu par to, vai cilvēkresursiem un tehniskajiem resursiem ir jāpieder pašai pakalpojumu saņēmējai sabiedrībai, kas ir nodibināta citā dalībvalstī. Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkts, lai raksturotu pastāvīgo iestādi, ir prasīta tikai “pietiekama pastāvīgas pakāpe” un “piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā”.

36 Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka jādziens “pastāvīgā iestādē” nozīmē, ka ir jāpastāv minimālam veidojumam, kuram pastāvīgi ir pieejami cilvēkresursi un tehniskie resursi, kas ir nepieciešami, lai sniegtu noteiktus pakalpojumus (spriedums, 2007. gada 28. jūnijs, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Tādējādi pastāvīgā iestādē nevar būt, no vienas puses, bez acīmredzamas struktūras, kas realizējas caur cilvēkresursu vai tehnisko resursu esamību. No otras puses, šīs struktūras pastāvīšana nevar būt tikai vienreizēja.

38 Attiecībā uz apstākli, ka sabiedrība, kas sniedz pakalpojumus, ir citas sabiedrības, kas ir šo pakalpojumu saņēmēja un kas ir reģistrēta citā dalībvalstī, meitasuzņēmums, ir jāatgādina, ka ekonomiskās un komerciālās situācijas ņemšana vērā ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai. Tādējādi iestādes kvalificēšana par “pastāvīgo iestādi” nevar būt atkarīga tikai no attiecīgās vienības juridiskā statusa (spriedums, 2020. gada 7. maijs, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

39 Šajā ziņā, lai gan ir iespējams, ka meitasuzņēmums ir sava mātesuzņēmuma pastāvīgā iestādē, šāda kvalifikācija tomēr ir atkarīga no īstenošanas regulas Nr. 282/2011, it īpaši tās 11. pantā, ietvertajiem materiālajiem nosacījumiem, kas ir jānovērt, ņemot vērā ekonomisko un komerciālo situāciju (spriedums, 2020. gada 7. maijs, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 32. punkts).

40 Līdz ar to no tā vien, ka vienas dalībvalsts teritorijā atrodas citā dalībvalstī dibinātas sabiedrības pastāvīgā iestādē, nevar secināt, ka šai sabiedrībai tajā ir meitasuzņēmums (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2020. gada 7. maijs, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 33. punkts).

41 Tādējādi tas, vai pastāv piemērota struktūra cilvēkresursu un materiālo resursu ziņā ar pietiekamu pastāvīgas pakāpi, ir jākonstatē, ņemot vērā ekonomisko un komerciālo realitāti. Kaut arī, lai varētu uzskatīt, ka nodokļa maksātājam pieder struktūra ar pietiekamu pastāvīgas pakāpi un piemērotiem cilvēkresursiem un tehniskajiem resursiem citā dalībvalstī, netiek prasīts, lai tie būtu viņam pašam piederoši cilvēkresursi vai tehniskie resursi, tomēr savukārt ir nepieciešams, lai šis nodokļa maksātājs varētu izmantot šos cilvēkresursus un tehniskos resursus tādā pašā veidā, it kā tie viņam piederētu, pamatojoties, piemēram, uz pakalpojuma līgumiem vai šo resursu īrē līgumiem, ar kuriem tie tiek nodoti nodokļa maksātāja rīcībā un kuri nevar tikt izbeigti ar šu līguma uzteikuma termiņu.

42 Šo secinājumu apstiprina konteksts, kādā iekārtas PVN direktīvas 44. pants un īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkts, kā arī šo tiesību normu mērķi. Proti, jāatgādina, ka PVN direktīvas 44. pantā ir noteikta vieta, kur pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli, nolūkā, pirmkārt, novērst konfliktus kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, ienākumu neaplikšanu ar nodokļiem vispār (spriedums, 2020. gada 7. maijs, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Šaj? zi?? Tiesa jau ir atg?din?jusi, ka noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamat? esoš? lo?ika ir t?da, ka nodok?i p?c iesp?jas tiek uzlikti viet?, kur tiek pat?r?tas preces un pakalpojumi (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2016. gada 8. decembris, A un B, C?453/15, EU:C:2016:933, 25. punkts, k? ar? 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna*, C?647/17, EU:C:2019:195, 29. punkts).

44 Šaj? zi??, lai nov?rstu t?du apst?k?u rašanos, kas var apdraud?t PVN kop?j?s sist?mas pien?c?gu darb?bu, Savien?bas likumdev?js PVN direkt?vas 44. pant? ir paredz?jis, ka tad, ja pakalpojums ir sniegts uz??mumam/iest?dei, kas var tikt kvalific?ts(?a) k? nodok?a maks?t?ja "past?v?g? iest?de", ir j?uzskata, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur š? past?v?g? iest?de atrodas (spriedums, 2020. gada 7. maijs, *Dong Yang Electronics*, C?547/18, EU:C:2020:350, 27. punkts).

45 Uz past?v?g?s iest?des esam?bu attiecinot nosac?jumu, ka š?s iest?des person?lam ir j?b?t saist?tam ar darba l?gumu ar pašu nodok?a maks?t?ju un ka vi?am pašam pieder materi?lie resursi, noz?m?tu, pirmk?rt, ka ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkt? paredz?tais krit?rijs ir j?piem?ro ?oti šauri. Otrk?rt, š?ds krit?rijs nesniegtu lielu tiesisko droš?bu, nosakot pakalpojumu sniegšanas nodok?u piesaistes vietu, ja, lai pakalpojumu sniegšanas aplikšanu ar nodokli p?rceltu no vienas dal?bvalsts uz citu, pietiktu ar to, ka nodok?a maks?t?js apmierina savas vajadz?bas person?la jom? un savas materi?lo resursu vajadz?bas, izmantojot daž?dus pakalpojumu sniedz?jus.

46 Iesniedz?jtiesai ir j?nov?rt?, vai pamatliet? V?cijas sabiedr?bai Rum?nij? pieder strukt?ra, kurai civl?kresursu un tehnisko resursu zi?? ir pietiekama past?v?bas pak?pe. Lai tai pal?dz?tu šo nov?rt?jumu veikt, Tiesa tom?r var sniegt visus Savien?bas ties?bu interpret?cijas elementus, kas tai var?tu b?t noder?gi (skat. tostarp spriedumu, 2021. gada 6. oktobris, A (Robežu š??rsošana uz izpriecu ku?a), C?35/20, EU:C:2021:813, 85. punkts).

47 Šaj? liet? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka V?cijas sabiedr?bai Rum?nij? nebija pašai savu civl?kresursu un tehnisko resursu, bet ka šie civl?kresursi un tehniskie resursi pieder?ja Rum?nijas sabiedr?bai. Tom?r iesniedz?jtiesa uzskata, ka V?cijas sabiedr?bai esot bijusi past?v?ga un nep?rtraukta pieeja š?diem resursiem, jo 2011. gad? nosl?gto m?rketinga, regulat?vo, rekl?mas un p?rst?v?bas pakalpojumu sniegšanas l?gumu nevar?ja izbeigt ar ?su l?guma uzteikuma termi?u. Pamatojoties uz šo l?gumu, Rum?nijas sabiedr?ba citastarp nodeva V?cijas sabiedr?bas r?c?b? tehniskos l?dzek?us (datorus, oper?t?jsist?mas, transportl?dzek?us), bet galvenok?rt civl?kresursus vair?k nek? 200 darbinieku sast?v?, tostarp 150 tirdzniec?bas p?rst?vjus. No iesniedz?jtiesas nol?muma ar? izriet, ka V?cijas sabiedr?ba ir vien?gais Rum?nijas sabiedr?bas klients, kuram t? ekskluz?vi sniedz m?rketinga, regulat?vos, rekl?mas un p?rst?v?bas pakalpojumus.

48 Tom?r, ?emot v?r?, ka juridiskai personai, pat ja tai ir tikai viens klients, sav?m pašas vajadz?b?m b?tu j?izmanto t?s r?c?b? esošie tehniskie l?dzek?i un civl?kresursi, tikai tad, ja var konstat?t, ka saska?? ar piem?rojamiem l?guma noteikumiem V?cijas sabiedr?bas r?c?b? bija Rum?nijas sabiedr?bas tehniskie l?dzek?i un civl?kresursi t?, it k? tie pieder?tu pirmajai min?tajai, var?ja apgalvot, ka V?cijas sabiedr?bai Rum?nij? pieder strukt?ra ar pietiekamu past?v?bas pak?pi, kas ir atbilstoša civl?kresursu un tehnisko resursu zi??, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

49 Otrām kārtnī, ir jāizvērtē šis sprieduma 31. punktā minētais otrais kritērijs, kas ļauj konstatēt pastāvīgās iestādes esamību, saskaņā ar kuru šādu iestādi raksturo cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā piemērota struktūra, kas tai ļauj saņemt tai sniegtos pakalpojumus un tos izmantot savas darbības vajadzībām.

50 Šajā ziņā iesniedzējtiesa precīzāk vēlas noskaidrot, vai var secināt pastāvīgās iestādes esamību pamatlietā no apstākļa, ka Rumānijas sabiedrība sniedz pakalpojumus, kuriem var būt tieša ietekme uz Vācijas sabiedrības saimnieciskās darbības rezultātiem, kādi ir, piemēram, mārketiņģa pakalpojumi, ciktāl šie pakalpojumi ir cieši saistīti ar Vācijas sabiedrības tirgots farmaceutisko produktu pasūtījumu pieņemšanu, un vai ir arī nepieciešams, lai iespējams pastāvīgā iestādē tieši piedalītos lēmumos par minētās Vācijas sabiedrības saimniecisko darbību.

51 Šajā lietā no iesniedzējtiesas izklāstītajiem faktiskajiem apstākļiem izriet, ka Rumānijas sabiedrības Vācijas sabiedrībai sniegto reklāmas un mārketiņģa pakalpojumu mērķis galvenokārt bija labāk informēt veselības jomas profesionāļus un patērētājus Rumānijā par šīs Vācijas sabiedrības tirgotajiem farmaceutiskajiem produktiem. Rumānijas sabiedrības personāls vienīgi pieņēma pasūtījumus no deviņiem zāļu vairumtirgotājiem Rumānijā un tos nosūtīja Vācijas sabiedrībai, kā arī nosūtīja tās rīcināt saviem klientiem šajā dalībvalstī. Šī sabiedrība tieši nepiedalījās Vācijas sabiedrības farmaceutisko produktu pārdošanā un piegādā un neuzņēma saistības pret trešām personām šīs sabiedrības vārdā.

52 Taču vispirms ir svarīgi nošķirt pakalpojumus, ko Rumānijas sabiedrība sniedz Vācijas sabiedrībai, no precīzā, ko piedāvā minētā pārdod un piegādā Rumānijā. Runa ir par skaidri nošķiramu pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi, uz kuriem attiecas dažādi PVN režīmi (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, *Welmore*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 64. punkts).

53 Turpinot – kā izriet no šī sprieduma 31. punktā minētās judikatūras, pastāvīgo iestādi raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tai ļauj saņemt un izmantot pakalpojumus, kuri tiek sniegti šīs iestādes pašas vajadzībām, nevis lēmumi, kurus šāda struktūra ir tiesīga pieņemt.

54 Visbeidzot – no lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā cilvēkresursi un tehniskie resursi, kurus Rumānijas sabiedrība esot nodevusi Vācijas sabiedrības rīcībā un kuri, Rumānijas nodokļu iestādes ieskatā, ļaujot raksturot Vācijas sabiedrības pastāvīgās iestādes esamību Rumānijā, ir arī tie, pateicoties kuriem Rumānijas sabiedrība sniedz pakalpojumus Vācijas sabiedrības labā. Tomēr šie paši līdzekļi nevar tikt izmantoti vienlaikus, lai sniegtu un saņemtu vienus un tos pašus pakalpojumus.

55 Līdz ar to no iepriekš minētajiem apstākļiem izriet, ka Rumānijas sabiedrības sniegtos mārketiņģa, regulatīvus, reklāmas un pārstrāvības pakalpojumus, šī ietvaros, saņem Vācijas sabiedrība, kas izmanto savus Vācijā esošos cilvēkresursus un tehniskos resursus, lai noslīgtu un izpildītu pārdošanas līgumus ar savu farmaceutisko produktu izplatītājiem Rumānijā.

56 Ja minētie faktiskie apstākļi izrādās patiesi, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, Vācijas sabiedrībai Rumānijā nav pastāvīgās iestādes, jo tai šajā dalībvalstī nav struktūras, kas tai ļautu tajā saņemt Rumānijas sabiedrības sniegtos pakalpojumus un tos izmantot savai farmaceutisko produktu pārdošanas un piegādes saimnieciskajai darbībai.

57 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz visiem trim jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 44. pants un stenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkts ir jāinterpretē

tādējādi, ka sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir vienā dalībvalstī, nav pastāvīgas iestādes citā dalībvalstī tikai tādēļ vien, ka šai sabiedrībai tajā pieder meitasuzņēmums, kas tās rīcībā nodod cilvēkresursus un tehniskos resursus saskaņā ar līgumiem, ar kuriem tas ekskluzīvā veidā sniedz mārketiņu, regulatīvus, reklāmas un pārstāvības pakalpojumus, kam var būt tieša ietekme uz šīs sabiedrības pārdošanas apjomiem.

Par tiesāšanu izdevumiem

58 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), 44. pants un Padomes ģeņerālregulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ģeņerālregulas pasākumus Direktīvai [2006/112], 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir vienā dalībvalstī, nav pastāvīgas iestādes citā dalībvalstī tikai tādēļ vien, ka šai sabiedrībai tajā pieder meitasuzņēmums, kas tās rīcībā nodod cilvēkresursus un tehniskos resursus saskaņā ar līgumiem, ar kuriem tas ekskluzīvā veidā sniedz mārketiņu, regulatīvus, reklāmas un pārstāvības pakalpojumus, kam var būt tieša ietekme uz šīs sabiedrības pārdošanas apjomiem.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – rumāņu.