

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2023. gada 29. j?nij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Direkt?va 2006/112/EK – 44. pants – Pakalpojumu sniegšanas vieta – ?stenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 – 11. panta 1. punkts – Pakalpojumu sniegšana – Nodok?u piesaistes vieta – J?dziens “past?v?gs uz??mums” – Piem?rota strukt?ra cilv?kresursu un tehnisko resursu zi?? – Sp?ja sa?emt un izmantot pakalpojumus past?v?g? uz??muma paša vajadz?b?m – No uz??muma l?guma izrietošo pakalpojumu sniegšana un papildu pakalpojumi – Ekskluz?vas l?gumiskas saist?bas starp pakalpojumu sniedz?ju sabiedr?bu un treš? valst? re?istr?tu sa??m?ju sabiedr?bu – Juridiski neatkar?gas sabiedr?bas

Liet? C?232/22

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *cour d’appel de Liège* (Lj?žas apel?cijas tiesa, Be??ija) iesniegusi ar 2022. gada 18. marta l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2022. gada 1. apr?l?, tiesved?b?

Cabot Plastics Belgium SA

pret

État belge,

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js D. Gracijs [*D. Gratsias*], tiesneši M. Ileši?s [*M. Ileši?*] un I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents),

?ener?ladvok?te: L. Medina,

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko snieguši:

- *Cabot Plastics Belgium SA* v?rd? – *J. Lejeune* un *G. Vael*, advok?ti,
- Be??ijas vald?bas v?rd? – *P. Cottin*, *J.?C. Halleux* un *C. Pochet*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *M. Björkland* un *C. Ehrbar*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

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 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK (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 ir iesniegts tiesvedībā starp *Cabot Plastics Belgium SA* (turpmāk tekstā – “*Cabot Plastics*”) un *État belge* (Beļģijas valsts), ko pārstāv finanšu ministrs, par nodokļu iestādes lēmumu, ar kuru šai sabiedrībai ir uzlikts pienākums samaksāt papildu pievienotās vērtības nodokli (PVN) kopā ar nokavējuma procentiem un naudas sodu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas V sadaļā par to darījumu vietu, kuri apliekami ar nodokli, ir ietverta 3. nodaļa “Pakalpojumu sniegšanas vieta”. Šīs trešās nodaļas 2. iedaļā “Vispārīgi noteikumi” ietvertais šīs direktīvas 44. pants ir formulēts šādi:

“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 [uzņēmuma] 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 nodaļā “To darījumu vieta, par kuriem uzliek nodokli” ir ietverta 1. iedaļa “Jādzieni”, kurā savukārt ir iekavēti tās 11. panta 1. punkts, un tajā ir paredzēts:

“Piemērojot [PVN direktīvas] 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.”

Beļģijas tiesības

5 Saskaņā ar 1969. gada 3. jūlija *code de la taxe sur la valeur ajoutée* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss; 1969. gada 17. jūlija *Moniteur belge*, 7046. lpp.), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem, 21. panta 2. punktu:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tās, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja šie pakalpojumi tiek sniegti nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgajā uzņēmumā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šis pastāvīgais uzņēmums. [...]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

6 *Cabot Switzerland GmbH* ir saska?? ar Šveices ties?b?m dibin?ts uz??mums, kura saimniecisk?s darb?bas vieta ir Šveic?. Tas re?istr?ts k? PVN maks?t?js Be??ij? saist?b? ar t? darb?bu oglek?a izstr?d?jumu tirdzniec?b?.

7 *Cabot Switzerland* k? Eiropas, Tuvo Austrumu un ?frikas re?iona *Cabot* grupas galven? operat?v? sabiedr?ba nosl?dza uz??muma l?gumu ar vair?k?m sabiedr?b?m, tostarp ar Be??ijas komercsabiedr?bu *Cabot Plastics*. Lai gan š? sabiedr?ba ietilpst taj? paš? grup?, t? ir juridiski neatkar?ga no *Cabot Switzerland*. Tom?r abas finansi?l? zi?? ir saist?tas, jo 99,99 % *Cabot Plastics* pieder *Cabot Holding I GmbH*, kas savuk?rt piln?b? pieder *Cabot Lux Holdings Sàrl*, kurai ar? pieder visas *Cabot Switzerland* kapit?lda?as.

8 Saska?? ar 2012. gada 14. febru?r? nosl?gto uz??muma l?gumu (turpm?k tekst? – “2012. gada 14. febru?ra l?gums”) *Cabot Plastics* ekskluz?vi izmanto savu apr?kojumu, lai *Cabot Switzerland* lab? un t?s vad?b? p?rstr?d?tu izejvielas par izstr?d?jumiem, kas tiek izmantoti plastmasas ražošan?. *Cabot Plastics* sniegtie pakalpojumi *Cabot Switzerland* veido gandr?z visu t?s apgroz?jumu.

9 Saska?? ar 2012. gada 14. febru?ra l?gumu *Cabot Plastics* sav?s telp?s uzglab? *Cabot Switzerland* nopirkt?s izejvielas un p?c tam p?rveido t?s par plastmasas ražošanas izstr?d?jumiem. P?c tam t? uzglab? šos produktus, pirms *Cabot Switzerland* tos p?rdod Be??ij? daž?diem klientiem Be??ijas tirg?, Eiropas tirg? vai eksportam. Preces no *Cabot Plastics* objektiem iz?em un transport? klienti vai ?r?jie p?rvad?t?ji, kurus izmanto *Cabot Switzerland*.

10 *Cabot Plastics* turkl?t nodrošina *Cabot Switzerland* virkni papildu pakalpojumu, tostarp pre?u uzglab?šanu, ieskaitot trešo personu noliktav?s uzglab?to pre?u p?rvald?šanu, ieteikumu nos?t?šanu ražošanas procesa optimiz?šanai, iekš?j?s un ?r?j?s p?rbaudes un nov?rt?jumus, rezult?tu pazi?ošānu *Cabot Switzerland* vai ar? pieg?des vai pakalpojumus, kas nepieciešami cit?m ražošanas vien?b?m. Šaj? zi?? *Cabot Plastics* koment? savu r?pn?cu operat?v?s vajadz?bas, atvieglo muitas formalit?tes, iev?ro *Cabot Switzerland* standartus un proced?ras kvalit?tes kontroles un kvalit?tes nodrošin?šanas jom?, sniedz šai sabiedr?bai atbalstu ražošanas un darb?bas pl?nošanas procesa uzlabošan?, sniedz tai administrat?vu atbalstu akc?zes un muitas nodok?u jom?, r?kojas k? ofici?ls import?t?js š?s sabiedr?bas v?rd? un p?c t?s piepras?juma un p?rvalda iepakojuma materi?lus. *Cabot Plastics* š?s papildu darb?bas veic atbilstoši l?guma noteikumiem.

11 *Cabot Plastics* v?rs?s *Service des décisions anticipées en matière fiscale auprès du Service public fédéral des Finances* (Valsts feder?l? finanšu dienesta iepriekš?ju nol?mumu nodok?u jom? dienests, Be??ija; turpm?k tekst? – “SDA”), kas ar 2012. gada 31. janv?ra l?mumu par uz??mumu ien?kuma nodokli nor?d?ja, ka š?s sabiedr?bas darb?ba neliecina par *Cabot Switzerland* past?v?ga uz??muma esam?bu Be??ij? *Code des impôts sur les revenus* (Ien?kuma nodok?a kodekss) 227.–229. panta un 1978. gada 28. august? starp Šveices Konfeder?ciju un Be??ijas Karalisti nosl?gt?s Konvencijas par ien?kuma un kapit?la nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu 5. panta izpratn?.

12 Tom?r p?c 2017. gad? veikt?s nodok?u rev?zijas nodok?u iest?de uzskat?ja, ka *Cabot Switzerland* Be??ij? ir past?v?gs uz??mums PVN ties?bu aktu izpratn? un ka l?dz ar to *Cabot Plastics* š?s sabiedr?bas lab? 2014.–2016. gad? sniegtie pakalpojumi ir j?uzskata par t?diem, kas veikti Be??ij? un ir apliekami ar PVN šaj? valst?. *Cabot Plastics* tika nos?t?ts samaksas zi?ojums, kuram sabiedr?ba nepiekrita.

13 T?d?j?di ar 2017. gada 19. decembra l?mumu nodok?u iest?de uzdeva *Cabot Plastics* samaks?t PVN 10 609 844,08 EUR un naudas sodu 1 060 980 EUR, k? ar? likumiskos procentus,

s?kot no 2017. gada 21. janv?ra.

14 2018. gada 30. mart? *Cabot Plastics* par 2017. gada 19. decembra l?mumu c?la pras?bu *tribunal de premi?re instance de Li?ge* (Lj?žas pirm?s instances tiesa, Be??ija). Ar 2020. gada 14. janv?ra spriedumu š? tiesa da??ji apmierin?ja šo pras?bu, nospriežot, ka *Cabot Switzerland* r?c?b? ir past?v?gs uz??mums Be??ij?, bet atc?la šo l?mumu attiec?b? uz maks?juma r?kojumu par naudas sodu.

15 2020. gada 11. septembr? *Cabot Plastics* par šo spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu *cour d'appel de Li?ge* (Lj?žas apel?cijas tiesa, Be??ija), kas ir iesniedz?jtiesa. Š? sabiedr?ba l?dz tiesu groz?t min?to spriedumu, konstat?t, ka tai nav j?maks? tai uzliktais PVN, un uzdot Be??ijas valstij atmaks?t visas nepamatoti iekas?t?s vai ietur?t?s summas, kam pieskait?ti nokav?juma procenti.

16 *Cabot Plastics* iesniedz?jties? nor?da, ka pakalpojumi, par kuriem t? *Cabot Switzerland* izrakst?ja r??inus, tika sniegti nevis Be??ij?, bet gan Šveic?, kur p?d?jai min?tajai sabiedr?bai ir saimniecisk?s darb?bas juridisk? adrese.

17 Ar 2021. gada 15. janv?r? iesniegto pretapel?cijas s?dz?bu Be??ijas valsts l?dz groz?t *tribunal de premi?re instance de Li?ge* (Lj?žas pirm?s instances tiesa) spriedumu da?? par *Cabot Plastics* piespiesto naudas sodu. T? uzskata, ka *Cabot Switzerland* r?c?b? ir past?v?gs uz??mums Be??ij? *Cabot Plastics* telp?s, l?dz ar to pakalpojumi, ko *Cabot Plastics* sniedz *Cabot Switzerland*, tiek veikti šaj? dal?bvalst?.

18 Pirmk?rt, Be??ijas valsts uzskata, ka tehniskie l?dzek?i, kas veido šo past?v?go uz??mumu, ir ražošanas r?pn?cas, izplat?šanas centrs un uzglab?šanas vietas, kas pieder *Cabot Plastics*, bet kas ir j?uzskata par nodot?m *Cabot Switzerland* r?c?b? saska?? ar 2012. gada 14. febru?ra l?gumu, jo taj? ir paredz?ts, ka *Cabot Plastics* iek?rtas tiek izmantotas vien?gi *Cabot Switzerland* lab? un saska?? ar t?s nor?d?jumiem, t?d?j?di *Cabot Switzerland* var br?vi r?koties ar šo apr?kojumu.

19 Otrk?rt, attiec?b? uz š? past?v?g? uz??muma cilv?kresursiem Be??ijas valsts uzskata, ka taj? ietilpst *Cabot Plastics* operat?vais person?ls, kas nodots *Cabot Switzerland* r?c?b? un kas tai ?auj nodarboties ar tirdzniec?bu, it ?paši Be??ij?. T? ar? nor?da, ka papildus pašražošanas pakalpojumiem šis person?ls sniedz t?dus *Cabot Switzerland* nepieciešamus papildu pakalpojumus k? izejvielu sa?emšana, kvalit?tes kontrole, pas?t?jumu sagatavošana, galaproduktu iesai?ošana un inventariz?cija.

20 Trešk?rt, attiec?b? uz iesp?ju sa?emt un izmantot pakalpojumus, kas sniegti š? *Cabot Switzerland* uz??muma paša vajadz?b?m, Be??ijas valsts apgalvo, ka strukt?ra, ko *Cabot Switzerland* ir nodevusi *Cabot Plastics* r?c?b?, tai ?auj sa?emt un izmantot darba rezult?t? raduš?s preces, lai veiktu savas pre?u pieg?des Be??ij? no t?s past?v?g? uz??muma. Ceturtk?rt, Be??ijas valsts uzskata, ka šis uz??mums ir pietiekami past?v?gs jau t?p?c vien, ka ir nosl?gts 2012. gada 14. febru?ra l?gums.

21 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka *Cabot Switzerland* ir saimniecisk?s darb?bas vieta Šveic?, jo tur atrodas t?s juridisk? adrese un birojs, kur? nodarbin?tas 47 personas, un ka tieši šaj? valst? tiek pie?emti š? uz??muma strat??iskie un visp?r?j?s politikas l?mumi, tiek sl?gti daž?di l?gumi un notiek valdes s?des. Tom?r š? tiesa uzskata – tas, ka *Cabot Switzerland* saimniecisk?s darb?bas vieta ir Šveic?, *ipso facto* nenoz?m?, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir šaj? valst?, jo PVN direkt?vas 44. pant? ir paredz?ts ?pašs noteikums attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu gad?jum?, ja pakalpojumi tiek sniegti nodok?a maks?t?ja past?v?gaj? uz??mum? viet?, kas nav t? juridisk? adrese.

22 Turkl?t t? uzskata, ka Tiesa v?l nav l?musi par šai lietai pietiekami analo?isku gad?jumu, kas var?tu kliegt jebk?das šaubas par piem?rojamo Savien?bas ties?bu interpret?ciju. Šaj? zi?? t? nor?da, pirmk?rt, ka *Cabot Plastics* ir juridiski atseviš?a vien?ba no *Cabot Switzerland* un nav t?s meitasuz??mums un, otrk?rt, ka nodok?u iest?de *Cabot Plastics* uzskata gan par pakalpojumu sniedz?ju, gan par da?u no *Cabot Switzerland* tehniskajiem resursiem un person?la.

23 Iesniedz?jtiesai t?gad rodas jaut?jums – vai nodok?a maks?t?ja r?c?b? ir piem?rota strukt?ra pašu resursu zi??, kas veido t? past?v?go uz??mumu, ja šie pašu resursi pieder pakalpojumu sniedz?jam, kurš tam sniedz pakalpojumus, ta?u, izpildot starp nodok?a maks?t?ju un pakalpojumu sniedz?ju nosl?gtu l?gumu, p?d?jais min?tais ap?emas piln?b? vai gandr?z piln?b? izmantot šos l?dzek?us min?to pakalpojumu sniegšanai. It ?paši, t? k? Tiesa ir nospriedusi, ka strukt?ru, kurai nav sava person?la, nevar kvalific?t k? “past?v?gu uz??mumu” (spriedums, 2021. gada 3. j?nijs, *Titanium*, C?931/19, EU:C:2021:446), iesniedz?jtiesa jaut?, vai š?dos apst?k?os apl?koto pakalpojumu sniedz?ja person?ls, r?kodamies p?c pakalpojumu sa??m?ja nor?d?jumiem saska?? ar l?gumu, kas ir saistošs ab?m pus?m, b?tu j?uzskata par pakalpojuma sa??m?ja “paša” [uz??mumu].

24 Iesniedz?jtiesa šaub?s ar? par noz?mi, k?da *Cabot Switzerland* past?v?g? uz??muma identific?šan? Be??ij? var?tu b?t tam, ka š? sabiedr?ba pieg?d? preces šaj? valst?, izmantojot *Cabot Plastics* tehniskos l?dzek?us un cilv?kresursus.

25 Š?dos apst?k?os *cour d'appel de Liège* (Lj?žas apel?cijas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai t?du pakalpojumu gad?jum?, ko dal?bvalst? re?istr?ts nodok?a maks?t?js sniedz citam nodok?a maks?t?jam, kurš darbojas k? t?ds un kura saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta ir ?rpus Eiropas Savien?bas, un abi šie nodok?a maks?t?ji ir atseviš?as un juridiski neatkar?gas vien?bas, ta?u pieder pie vienas un t?s pašas grupas, un pakalpojumu sniedz?js saska?? ar l?gumu ap?emas izmantot savas iek?rtas un darbiniekus tikai ar m?r?i ražot produktus pakalpojumu sa??m?jam un šos produktus pakalpojumu sa??m?js v?l?k p?rdod, un tas izraisa ar nodokli apliekamu pre?u pieg?di, kuras nodrošin?šanai pakalpojumu sniedz?js sniedz lo?istikas atbalstu un kura tiek veikta attiec?gaj? dal?bvalst?, [PVN direkt?vas] 44. pants un [?stenošanas regulas Nr. 282/2011] 11. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ir j?uzskata, ka ?rpus [Savien?bas] re?istr?tam nodok?a maks?t?jam šaj? dal?bvalst? ir saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta?

2) Vai [PVN direkt?vas] 44. pants un [?stenošanas regulas Nr. 282/2011] 11. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?jam var b?t saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, ja vajadz?gie cilv?kresursi un tehniskie resursi pieder pakalpojumu sniedz?jam, kas ir juridiski neatkar?gs, bet pieder pie t?s pašas grupas un kas saska?? ar l?gumu ap?emas ekskluz?v? veid? tos izmantot min?t? nodok?a maks?t?ja lab??

3) Vai [PVN direkt?vas] 44. pants un [?stenošanas regulas Nr. 282/2011] 11. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?jam ir past?v?gs uz??mums pakalpojumu sniedz?ja

dalībvalstīs, jo pārdzījis minētā, pildot ekskluzīvās līgumsaistības, sniedz tam virkni papildu pakalpojumu salīdzinājumā ar darbu saskaņā ar uzņēmuma līgumu šaurā nozīmē, tādējādi palīdzot veikt pārdošanas darījumus, kurus šis nodokļa maksātājs ir noslēdzis savā saimnieciskās darbības pastāvīgajā vietā, kas atrodas ārpus [Savienības], bet kuru rezultātā tiek veikta tādā ar nodokli apliekamu preču piegāde, kas saskaņā ar PVN tiesību aktiem ir veikta minētās dalībvalsts teritorijā.”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

26 Ar šiem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzītāja būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 44. pants un īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam pakalpojumu saņēmājam, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta reģistrēta ārpus Eiropas Savienības, ir pastāvīgs uzņēmums dalībvalstī, kurā reģistrēts attiecīgā pakalpojumu sniedzājs, kas ir juridiski nošķirts no pakalpojumu saņēmēja, ja nodokļa maksātājs pakalpojumu sniedzājs, pildot ekskluzīvās līgumiskās saistības, nodokļa maksātāja pakalpojumu saņēmēja labā sniedz šos pakalpojumus, kā arī virkni pakārtotu vai papildu pakalpojumu, kas saistīti ar nodokļa maksātāja pakalpojumu saņēmēja saimniecisko darbību šajā dalībvalstī, un ja iespējams pastāvīgā uzņēmuma cilvēkresursi un tehniskie resursi pieder pakalpojumu sniedzājam.

27 PVN direktīvas 44. pants ir noteikts, ka 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 pastāvīgā uzņēmuma atrašanās vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šis pastāvīgais uzņēmums.

28 PVN direktīvas 44. pants ir norma, kas nosaka vietu, kur par pakalpojumu sniegšanu ietur nodokli, vienveidīgi nosakot nodokļu piesaistes vietu. Tā mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, no ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42., 50. un 51. punkts).

29 Savienības likumdevājs kā galveno piesaistes faktoru attiecībā uz nodokļa maksātājam sniegto pakalpojumu sniegšanas vietu ir izvēlējies tā saimnieciskās darbības vietu, jo tas kā objektīvs, vienkāršs un praktisks kritērijs nodrošina lielu tiesisko drošību. Savukārt PVN direktīvas 44. panta otrajā teikumā paredzētā piesaiste nodokļa maksātāja pastāvīgajam uzņēmumam ir sekundāra; tā ir atkarīga no vispārīgā noteikuma un tiek ņemta vērā, ja vien ir izpildīti atsevišķi nosacījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 16. oktobris *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53.–56. punkts; 2018. gada 7. augusts, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, 49. punkts, un 2022. gada 7. aprīlis, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 29. punkts).

30 Līdz ar to, kā Tiesa ir konstatējusi it pašā 2014. gada 16. oktobra sprieduma *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298) 53. punktā, uzņēmuma, kas nav saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, iemšanai vērā nozīmē ir tikai tad, ja vieta nerada racionālu risinājumu vai rada konfliktu ar citu dalībvalsti, jo, kā izriet no šā paša sprieduma 55. punkta, pieņēmums, ka pakalpojumi tiek sniegti vietā, kur ir nodokļa maksātāja pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, ļauj gan dalībvalstu kompetentajām iestādēm, gan pakalpojumu sniedzējiem izvairīties no sarežģītās izpētes, lai noteiktu nodokļu piesaistes vietu.

31 Jādzīens “pastāvīgā iestādē” jeb “pastāvīgais uzņēmums” PVN direktīvas 44. panta izpratnē saskaņā ar īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. pantu ir jebkura vieta, kas nav saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta un ko raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un

piem?rota strukt?ra cilv?kresursu un tehnisko resursu zi??, kas tai ?auj sa?emt un izmantot pakalpojumu, kuri tiek sniegti t?s pašas vajadz?b?m (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C?605/12, EU:C:2014:2298, 58. punkts, un 2022. gada 7. apr?lis, *Berlin Chemie A. Menarini*, C?333/20, EU:C:2022:291, 31. punkts). No t? izriet, k? Tiesa ir preciz?jusi 2014. gada 16. oktobra sprieduma *Welmory* (C?605/12, EU:C:2014:2298) 59. punktu, – lai var?tu uzskat?t, ka sabiedr?bai ir past?v?gs uz??mums dal?bvalst?, kur? tai tiek sniegti attiec?gie pakalpojumi, sabiedr?bai šaj? dal?bvalst? ir j?b?t pietiekami past?v?gai un piem?rotai strukt?rai, kas tai ?auj tur sa?emt attiec?gos pakalpojumus un tos izmantot savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m.

32 Turkl?t j?nor?da, ka jaut?jums, vai tas ir past?v?gs uz??mums min?t? PVN direkt?vas 44. panta otr? teikuma izpratn?, ir j?izv?rt?, ?emot v?r? nevis nodok?a maks?t?ju pakalpojumu sniedz?ju, bet gan nodok?a maks?t?ju pakalpojumu sa??m?ju, kuram tiek sniegti pakalpojumi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2022. gada 7. apr?lis, *Berlin Chemie A. Menarini*, C?333/20, EU:C:2022:291, 30. punkts).

33 T?gad ir j?izv?rt?, vai t?dos apst?k?os k? pamatliet? var uzskat?t, ka nodok?a maks?t?jam pakalpojumu sa??m?jam ir pietiekami past?v?gi un atbilstoši cilv?kresursi un tehniskie resursi dal?bvalst?, kur? tiek sniegti pakalpojumi, un attiec?g? gad?jum? – vai šie l?dzek?i tam ?auj efekt?vi sa?emt un izmantot šos pakalpojumus.

34 It ?paši iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, k?da noz?me šaj? zi?? ir tam, ka, pirmk?rt, pakalpojumu sniedz?js un sa??m?js ir juridiski neatkar?gas vien?bas, bet pieder pie vienas un t?s pašas sabiedr?bu grupas, otrk?rt, ka attiec?gie cilv?kresursi un tehniskie resursi pieder pakalpojumu sniedz?jam un, trešk?rt, ka tas ar l?gumu ap?emas izmantot savu apr?kojumu un person?lu tikai pakalpojumu sniegšanai, šaj? gad?jum? – darbam p?c pas?t?juma, un ka pakalpojumu sniedz?js, piem?rojot ar? š?s ekskluz?v?s saist?bas, sniedz virkni pak?rtotu vai papildu pakalpojumu sal?dzin?jum? ar pirmajiem min?tajiem pakalpojumiem, tostarp sniedzot lo?istikas atbalstu, kas veicina pakalpojumu sa??m?ja saimniecisko darb?bu, un t?d?j?di tiek veiktas ar nodokli apliekamas pre?u pieg?des dal?bvalst?, kur? atrodas pakalpojumu sa??m?ja iesp?jamais past?v?gais uz??mums.

35 Pirmk?rt, attiec?b? uz past?v?g? uz??muma piem?roto strukt?ru cilv?kresursu un tehnisko resursu zi?? Tiesa ir nospriedusi, ka strukt?ra, kas realiz?jas, izmantojot š?dus l?dzek?us, nevar past?v?t tikai atseviš?os gad?jumos. Lai gan netiek pras?ts uztur?t cilv?kresursus vai tehniskos resursus cit? dal?bvalst?, tom?r ir nepieciešams, lai nodok?a maks?t?jam b?tu ties?bas r?koties ar šiem cilv?kresursiem un tehniskajiem resursiem t?d? paš? veid? k? tad, ja tie b?tu vi?a r?c?b?, pamatojoties, piem?ram, uz pakalpojumu l?gumiem vai nomas l?gumiem, uz kuru pamata t? r?c?b? tiek nodoti šie resursi un kurus ?stermi?? nevar izbeigt (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2022. gada 7. apr?lis, *Berlin Chemie A. Menarini*, C?333/20, EU:C:2022:291, 37. un 41. punkts).

36 Attiec?b? uz to, ka pakalpojumu sniedz?js un sa??m?js ir saist?ti un it ?paši – ka pamatliet? apl?kot?s sabiedr?bas pieder pie vienas un t?s pašas grupas, kaut ar? t?s ir savstarp?ji juridiski neatkar?gas, j?atg?dina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka “past?v?gas iest?des” jeb “past?v?ga uz??muma” kvalifik?cija, kas ir j?izv?rt?, ?emot v?r? ekonomisko un komerci?lo situ?ciju, nevar b?t atkar?ga tikai no attiec?g?s vien?bas juridisk? statusa un tas, ka sabiedr?bai ir meitasuz??mums dal?bvalst?, pats par sevi nenoz?m?, ka tai tur ir ar? t?s past?v?gs uz??mums (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2022. gada 7. apr?lis, *Berlin Chemie A. Menarini*, C?333/20, EU:C:2022:291, 38. un 40. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

37 Attiec?b? uz apst?kli, ka nodok?a maks?t?js pakalpojumu sniedz?js l?gumiski ap?emas izmantot savu apr?kojumu un person?lu tikai attiec?go pakalpojumu sniegšanai, no Tiesas judikat?ras izriet, ka juridiska persona, pat ja tai ir tikai viens klients, izmanto t?s r?c?b? esošos

tehniskos resursus un cilvēkresursus savā mājdzīvē. Tādā veidā, ja tiktu pierādīts, ka piemērojamo līguma noteikumu daļu pakalpojumu saņēmējam jābūt sabiedrības rīcībā būtu nodoti tās pakalpojumu sniedzēja līdzekļi, it kā tie būtu šīs sabiedrības pašas līdzekļi, to varētu uzskatīt par to, kas ir pietiekami pastāvīga un kas ir atbilstīga cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā dalībvalstī, kur reģistrēts tās pakalpojumu sniedzējs (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2022. gada 7. aprīlis, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 48. punkts).

38 Tādējādi tas, ka pamatlietā attiecīgā cilvēkresursi un tehniskie resursi nepieder *Cabot Switzerland*, bet gan *Cabot Plastics*, pats par sevi neizslēdz iespēju, ka pirmajai minētajai sabiedrībai ir pastāvīgs uzņēmums Beļģijā, ja vien tā tālruni un pastāvīgi var piekļūt šiem līdzekļiem, it kā rīkotos ar saviem pašas līdzekļiem. Šajā ziņā varētu ņemt vērā tostarp apstākļus – lai gan tie nebūtu paši par sevi noteicoši –, ka *Cabot Plastics*, kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem, ir apņēmies izmantot pati savu aprīkojumu vienīgi to preču ražošanai, uz kurām attiecas ar *Cabot Switzerland* noslēgtais līgums, ka šis līgums ir spēkā kopš 2012. gada un ka šie pakalpojumi veido gandrīz visu pirmās minētās sabiedrības apgrozījumu.

39 Tomēr, kā rakstveida apsvērumos norāda Eiropas Komisija, tā kā attiecīgā pakalpojumu sniedzēja joprojām ir atbildīga par saviem līdzekļiem un sniedz šos pakalpojumus, uzņemdamies risku, pakalpojumu sniegšanas līguma kā tāda sekas, kaut arī šis līgums ir ekskluzīvs, nenozīmē, ka pakalpojumu sniedzēja līdzekļi pārtop par tā klienta līdzekļiem.

40 Otrkārt, runājot par kritēriju, kas arī ir paredzēts Stenošanas regulas Nr. 282/2011 11. pantā, saskaņā ar kuru pastāvīga uzņēmuma cilvēkresursiem un tehniskajiem resursiem ir jābūtu tam saņemti pakalpojumus un tos izmantot savā mājdzīvē, vispirms *Cabot Plastics* sniegtie no uzņēmuma līguma izrietošie pakalpojumi sabiedrībai *Cabot Switzerland* ir jānosūtīti no to pārdotās minētās sabiedrības preču pārdošanas, ko tā ir ieguvusi šā darba rezultātā. Šie pakalpojumi un pārdošana ir atšķirīgi darījumi, uz kuriem attiecas atšķirīgi PVN režīmi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2022. gada 7. aprīlis, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 52. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādēļ, lai noteiktu vietu, kur *Cabot Switzerland* saņem šos pakalpojumus, ir jāidentificē vieta, kurā atrodas cilvēkresursi un tehniskie resursi, ko šā sabiedrība izmanto šim nolikam, nevis vieta, kurā atrodas līdzekļi, ko tā izmanto savās tirdzniecības darbībās.

41 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka vienus un tos pašus līdzekļus nevar izmantot gan pakalpojumu sniegšanai, gan šo pašu pakalpojumu saņemšanai (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2022. gada 7. aprīlis, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 54. punkts). Tātad šajā gadījumā, neskarot iesniedzējtiesas vērtējumu, no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem neizriet, ka būtu iespējams nosūtīt līdzekļus, ko *Cabot Plastics* izmantojusi saviem no uzņēmuma līguma izrietošajiem pakalpojumiem, no tiem, ko nodokļu iestādes skatījumā *Cabot Switzerland* izmantojusi šo pakalpojumu saņemšanai Beļģijā tās apgalvotajā pastāvīgajā uzņēmumā, kuru šīs iestādes ieskatā turklāt veido vienīgi *Cabot Plastics* piederoši līdzekļi.

42 Iesniedzējtiesa vaicā arī par ietekmi, kāda, lai noteiktu pamatlietā aplūkoto no uzņēmuma līguma izrietošo pakalpojumu sniegšanas vietu, var būt apstāklim, ka pakalpojumu sniedzējs, piemērojot arī ar šo pakalpojumu saņēmēju noslēgto ekskluzīvo līgumu, veic virkni pakalpojumu, kurus šā tiesa kvalificē kā “pakārtotus” vai “papildu” pakalpojumus salīdzinājumā ar pakalpojumiem, kas izriet no uzņēmuma līguma, proti, izejvielu krājumu pārvaldību, to inventarizāciju gada beigās, kvalitātes kontroli, galaproduktu krājumu pārvaldību un pasūtījumu sagatavošanu pirms nosūtīšanas. Iesniedzējtiesa norāda, ka *Cabot Plastics* sniedz *Cabot Switzerland* loģistikas pakalpojumus, tādējādi piedaloties *Cabot Switzerland* saimnieciskajā darbībā, un tas jo īpaši rada ar nodokli apliekamas preču piegādes Beļģijā, kur nodokļu iestādes

skat?jum? atrodas š?s sabiedr?bas past?v?gais uz??mums.

43 K? izriet no š? sprieduma 40. punkta, attiec?b? uz jaut?jumu, vai nodok?a maks?t?js pakalpojumu sa??m?js šos pakalpojumus sa?em sav? past?v?gaj? uz??mum?, ir j?noš?ir, pirmk?rt, pakalpojumu sniegšana un nodok?a maks?t?ja pakalpojumu sa??m?ja sp?ja tos sa?emt š?d? uz??mum? un, otrk?rt, darb?jumi, ko šis nodok?a maks?t?js veic pats savas saimniecisk?s darb?bas ietvaros, piem?ram, šaj? gad?jum? – t?du pre?u p?rdošana, kuras rad?tas uz uz??muma l?guma pamata. No t? izriet – tas, ka pakalpojumu sniedz?js sniedz to sa??m?jam ar? iepriekš min?tos pak?rtotos pakalpojumus, t?d?j?di atviegl?jot sa??m?ja saimniecisko darb?bu, piem?ram, uz uz??muma l?guma pamata rad?tu pre?u p?rdošanu, neietekm? jaut?jumu, vai šim sa??m?jam ir past?v?gs uz??mums.

44 Turkl?t no Tiesas judikat?ras izriet – apst?klim, ka sabiedr?bu, kuras ir l?gumiski saist?tas ar pakalpojumu sniegšanas l?gumu, saimniecisk?s darb?bas veido ekonomisku veselumu un ka no š?m darb?b?m labumu g?st galvenok?rt t?s dal?bvalsts pat?r?t?ji, kur? ir pakalpojumu sniedz?ja juridisk? adrese, nav noz?mes, lai noteiktu, vai šo pakalpojumu sa??m?jam šaj? dal?bvalst? ir past?v?gs uz??mums (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, C?605/12, EU:C:2014:2298, 64. punkts). Tiesa ir ar? nospriedusi, ka past?v?gs uz??mums nav past?v?ga strukt?ra, kas tiek izmantota, tikai lai veiktu sagatavojošas darb?bas vai pal?gdarb?bas iepretim attiec?go pakalpojumu sa??m?ja saimnieciskajai darb?bai (spriedums, 2007. gada 28. j?nijs, *Planzer*, C?73/06, EU:C:2007:397, 56. punkts).

45 ?emot v?r? iepriekš min?to un neatkar?gi no p?rbaudes, kas j?veic iesniedz?jtiesai, š?iet, ka *Cabot Switzerland* pamatliet? apl?kotos no uz??muma l?guma izrietošos pakalpojumus savai saimnieciskajai darb?bai saist?b? ar šo pakalpojumu rezult?t? rad?tu pre?u p?rdošanu sa?em un izmanto Šveic?, jo šai sabiedr?bai Be??ij? nav šim nol?kam piem?rotas strukt?ras.

46 ?emot v?r? visu iepriekš min?to, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 44. pants un ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 11. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?jam pakalpojumu sa??m?jam, kura saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta ir ?rpus Savien?bas, nav past?v?ga uz??muma dal?bvalst?, kur? re?istr?ts attiec?go pakalpojumu sniedz?js, kas ir juridiski noš?irts no pakalpojumu sa??m?ja, ja tam taj? nav piem?rotas strukt?ras cilv?kresursu un tehnisko resursu zi??, kas var?tu veidot šo past?v?go uz??mumu, pat tad, ja nodok?a maks?t?js pakalpojumu sniedz?js, pild?dams ekskluz?vas l?gumiskas saist?bas, nodok?a maks?t?ja pakalpojumu sa??m?ja lab? sniedz no uz??muma l?guma izrietošus pakalpojumus un virkni pak?rtotu vai papildu pakalpojumu, kas saist?ti ar nodok?a maks?t?ja pakalpojumu sa??m?ja saimniecisko darb?bu šaj? dal?bvalst?.

Par ties?šan?s izdevumiem

47 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (desmit? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?vu 2008/8/EK, 44. pants un Padomes ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 2006/112, 11. pants

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

nodokļa maksājumu pakalpojumu saņēmējam, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir ārpus Savienības, nav pastāvīga uzņēmuma dalībvalstī, kurā reģistrēts attiecīgā pakalpojumu sniedzējs, kas ir juridiski nošķirts no pakalpojumu saņēmēja, ja tam tajā nav piemērotas struktūras cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas varētu veidot šo pastāvīgo uzņēmumu, pat tad, ja nodokļa maksātājs pakalpojumu sniedzējs, pildīdams ekskluzīvas līgumiskas saistības, nodokļa maksātāja pakalpojumu saņēmēja labā sniedz no uzņēmuma līguma izrietošus pakalpojumus un virkni pakārtotu vai papildu pakalpojumu, kas saistīti ar nodokļa maksātāja pakalpojumu saņēmēja saimniecisko darbību šajā dalībvalstī.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.