



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2022. gada 7. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 44. pants – Pakalpojumu sniegšanas vieta – Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011 – 11. panta 1. punkts – Pakalpojumu sniegšana – Nodokļu piesaistes vieta – Jēdziens “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 lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelācijas 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. Ilešičs [*M. Ilešič*], D. Gracijs [*D. Gratsias*] un Z. Čehi [*Z. Csehi*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Berlin Chemie A. Menarini SRL* vārdā – sākotnēji *M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț* un *E. Bondalici*, vēlāk – *M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău* un *E. Bondalici*, avocați,
- Rumānijas valdības vārdā – *E. Gane, R. I. Hațieganu* un *A. Rotăreanu*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *E. A. Stamate*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai [2006/112] (OV 2011, L 77, 1. lpp.), 11. pantu.
- 2 Šis lūgums 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 Vidējo nodokļu maksātāju pārvaldības nodokļu administrācija – Bukarestes Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) jautājumā par lēmuma, ar kuru tiek noteikts pievienotās vērtības nodokļa (PVN) papildmaksājums, un lēmuma 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 tāds, 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 šī pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgas iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta.”

- 4 Īstenošanas 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:

“Šajā sadaļā:

[..]

- b) nodokļa maksātāju, kura saimnieciskās darbības vieta ir ārpus Rumānijas, uzskata par reģistrētu Rumānijā, ja tam ir pastāvīga iestāde Rumānijā vai ja viņam Rumānijā ir pietiekami tehniskie resursi un cilvēkresursi, lai regulāri veiktu ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu.”
- 6 Saskaņā ar Likuma Nr. 571/2003 133. panta 2. punktu un Likuma Nr. 227/2015 278. panta 2. punktu, kuri ir formulēti identiski:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tāds, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Ja pakalpojumi tiek sniegti nodokļa maksātāja pastāvīgajai iestādei, kura atrodas vietā, kas nav tā saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šī pakalpojumu saņēmēja pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgas iestādes nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 7 *Berlin Chemie AG* (turpmāk tekstā – “Vācijas sabiedrība”) – sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Vācijā un kura ietilpst *Menarini* grupā, – Rumānijā regulāri kopš 1996. gada tirgo farmaceitiskos produktus Rumānijas zāļu vairumtirgotāju vajadzībām un šajā nolūkā ir noslēgusi uzglabāšanas līgumu ar šajā dalībvalstī nodibinātu sabiedrību. Tai ir arī nodokļu pārstāvis Rumānijā, un tur tā ir identificēta kā PVN maksātāja.
- 8 Rumānijas sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Bukarestē, tika izveidota 2011. gadā. Tās pamatdarbība ir vadības konsultāciju sniegšana sabiedrisko attiecību un komunikāciju jomā, un tā var arī veikt pakārtotas farmaceitisko produktu vairumtirdzniecības, vadības konsultāciju, reklāmas aģentūras, tirgus izpēti un aptaujas darbības. Tās vienīgais dalībnieks ir *Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH*, kuras juridiskā adrese ir Vācijā un kura 100 % apmērā piedalās

Rumānijas sabiedrības peļņas un zaudējumu sadalē. Savukārt *Berlin Chemie/Menarini Pharma* 95 % apmērā pieder Vācijas sabiedrībai. Šī pēdējā minētā sabiedrība ir vienīgais Rumānijas sabiedrības klients.

- 9 2011. gada 1. jūnijā Vācijas sabiedrība un Rumānijas sabiedrība noslēdza mārketinga, regulatīvo, reklāmas un pārstāvības pakalpojumu līgumu, kuru reglamentē Vācijas tiesības un ar kuru Rumānijas sabiedrība apņēmas aktīvi reklamēt Vācijas sabiedrības preces Rumānijā, tostarp izmantojot mārketinga darbības, atbilstoši Vācijas sabiedrības izstrādātajām un attīstītajām stratēģijām un budžetam.
- 10 It īpaši tai ir pienākums izveidot un uzturēt likumā kvalificētu pakalpojumu, lai pārvaldītu un atrisinātu reklāmas, informācijas un veicināšanas problēmas Vācijas sabiedrības vārdā un labā. Rumānijas sabiedrība arī apņēmas īstenot visas nepieciešamās darbības regulatīvajā jomā, lai nodrošinātu, ka Vācijas sabiedrībai tiek atļauts izplatīt savus produktus Rumānijā, sniegt palīdzību klīniskajos pētījumos un citās izpētes un izstrādes darbībās, kā arī nodrošināt pienācīgu medicīnas literatūras un reklāmas materiālu piegādi, kurus apstiprinājusi Vācijas sabiedrība. Turklāt Rumānijas sabiedrība veic farmaceitisko produktu vairumtirdzniecības pasūtījumus no vairumtirgotājiem Rumānijā un tos nodod Vācijas sabiedrībai. Tā arī apstrādā rēķinus un tos nodod Vācijas sabiedrības klientiem.
- 11 Par Rumānijas sabiedrības sniegtajiem pakalpojumiem Vācijas sabiedrība apņēmas maksāt ikmēneša atlīdzību, kura aprēķināta, pamatojoties uz visu šīs sabiedrības faktisko izdevumu summu, kas palielināta par 7,5 % par kalendāro gadu. Rumānijas sabiedrība Vācijas sabiedrībai par attiecīgajiem pakalpojumiem izrakstīja rēķinu bez PVN, uzskatot, ka šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir Vācijā. No 2013. gada 14. marta šo pakalpojumu apmaksa tika veikta, noslēdzot kompensācijas protokolus starp Rumānijas sabiedrības izrakstītajiem rēķiniem par pakalpojumiem Vācijas sabiedrībai un aizdevumu ar procentiem, ko tā piešķīra Rumānijas sabiedrībai; rēķinu un aizdevuma summas bija identiskas.
- 12 Pēc nodokļu revīzijas par laikposmu no 2014. gada 1. februāra līdz 2016. gada 31. decembrim nodokļu administrācija uzskatīja, ka pakalpojumus, ko Rumānijas sabiedrība sniedza Vācijas sabiedrībai, šī sabiedrība saņēma Rumānijā, kur šai sabiedrībai esot pastāvīga iestāde. Tā uzskatīja, ka to veido tehniskie resursi un cilvēkresursi, kas ir pietiekami, lai regulāri veiktu ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Šāds vērtējums tika galvenokārt balstīts uz to, ka tehniskie resursi un cilvēkresursi piederēja Rumānijas sabiedrībai, bet Vācijas sabiedrībai esot bijusi nepārtraukta piekļuve tiem. It īpaši Vācijas sabiedrībai esot bijusi pieeja Rumānijas sabiedrībai piederošajiem tehniskajiem līdzekļiem, piemēram, datoriem, operētājsistēmām un mehāniskajiem transportlīdzekļiem.
- 13 Nodokļu administrācija 2017. gada 29. novembrī izdeva paziņojumu par nodokli, ar kuru Rumānijas sabiedrībai tika noteikts pienākums samaksāt naudas summu 41 687 575 Rumānijas lejas (RON) (aptuveni 8 984 391 EUR), kas atbilst PVN papildsummai par attiecīgajiem pakalpojumiem, summu 5 855 738 RON (aptuveni 1 262 012 EUR) kā procentus un summu 3 289 071 RON (aptuveni 708 851 EUR) kā kavējuma naudu.
- 14 Ar prasību, kas celta *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelācijas tiesa, Rumānija), kas ir iesniedzējtiesa, Rumānijas sabiedrība lūdz atcelt šo paziņojumu par nodokli, apstrīdot to, ka Vācijas sabiedrībai Rumānijā ir pastāvīga iestāde.

- 15 Iesniedzējtiesa norāda, ka, lai varētu lemt par tajā iesniegto pieteikumu, tai ir jānosaka vieta, kurā ir jāmaksā nodoklis par mārketinga, regulatīvajiem, reklāmas un pārstāvības pakalpojumiem, kurus Rumānijas sabiedrība sniedz Vācijas sabiedrībai, pārbaudot, vai pēdējai minētajai Rumānijā ir pastāvīga iestāde. Tātad pamatlietas atrisinājums esot atkarīgs no PVN direktīvas 44. panta otrā teikuma un Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta interpretācijas.
- 16 Tā norāda, ka valsts tiesību normās, kas piemērojamas tās izskatāmajā lietā, lai konstatētu pastāvīgās iestādes esamību Rumānijā, ir izvirzīts nosacījums, ka nodokļa maksātājam šajā dalībvalstī jābūt pietiekamiem tehniskajiem resursiem un cilvēkresursiem, lai regulāri veiktu ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Šo valsts tiesību normu formulējums atšķirieties no Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkta formulējuma.
- 17 Iesniedzējtiesai ir šaubas par to, kā ir jāinterpretē PVN direktīvas 44. panta otrais teikums, kā arī Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkts. Tā uzskata, ka Tiesas spriedumi par šo tiesību normu interpretāciju tai neļauj tās kļūstēt, jo lietas, kurās pasludināti šie spriedumi, attiecās uz juridiskām un faktiskām situācijām, kas atšķiras no situācijas tās izskatāmajā lietā. Turklāt šķiet, ka Tiesas agrākajā judikatūrā nav aplūkots jautājums, vai mārketinga pakalpojumu sniegšana ir nozīmīga, nosakot pastāvīgās iestādes esamību, ja šādi pakalpojumi ietver sarežģītu darbību veikšanu, kurām ir pietiekami cieša saikne ar nodokļa maksātāja – šo pakalpojumu saņēmēja – saimniecisko darbību, un tie var tieši ietekmēt šīs darbības rezultātus.
- 18 Šī tiesa vēlas noskaidrot, pirmkārt, vai, lai uzskatītu, ka sabiedrībai, kas piegādā preces citas dalībvalsts teritorijā, nevis tajā, kurā atrodas tās saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, pirmajā dalībvalstī ir pastāvīga iestāde, ir nepieciešams, lai tai pieder cilvēkresursi un tehniskie resursi, ko šī sabiedrība izmanto šīs dalībvalsts teritorijā, vai arī ir pietiekami, ka tai ir tūlītēja un pastāvīga pieeja šiem resursiem caur saistīto sabiedrību, kuru tā kontrolē ar tajā piederošo kapitāldaļu vairākumu un kuras vienīgā kliente tā ir.
- 19 Iesniedzējtiesa par īpaši nozīmīgu uzskata faktu, ka Rumānijas sabiedrība tika izveidota tieši tādēļ, lai Vācijas sabiedrības ekskluzīvā rīcībā nodotu pakalpojumus, kas tai nepieciešami saimnieciskās darbības veikšanai Rumānijā. Turklāt Vācijas sabiedrības veiktās farmaceitisko produktu piegādes šajā dalībvalstī neesot gadījuma rakstura un retas, bet gan ilgstošas un stabilas. Vācijas sabiedrībai tur esot regulāri klienti un pastāvīgi farmaceitisko produktu krājumi noliktavā, kas tiek nomāta kopš 1996. gada, un tās pārdošanas apjomi tajā ir nemainīgi un būtiski. Turklāt tai esot tiesības pārbaudīt Rumānijas sabiedrības reģistrus un telpas saskaņā ar līgumu, kas noslēgts starp šīm abām sabiedrībām.
- 20 Otrkārt, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 44. panta otrais teikums un Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai uzskatītu, ka sabiedrībai, kas piegādā preces citas dalībvalsts teritorijā, nevis tajā, kurā ir tās saimnieciskās darbības juridiskā adrese, šo preču piegādes dalībvalstī ir pastāvīga iestāde, ir nepieciešams, lai šāda iestāde tieši piedalītos lēmumos par preču piegādi, vai arī pietiek ar to vien, ka šai sabiedrībai minētajā dalībvalstī pieder tehniskie resursi un cilvēkresursi, kuri ir nodoti tās rīcībā ar līgumiem par mārketinga, regulatīvajām, reklāmas un pārstāvības darbībām, kam var būt tieša ietekme uz šīs sabiedrības saimnieciskās darbības rezultātiem.
- 21 Šajā ziņā Rumānijas sabiedrība iesniedzējtiesā norāda, ka lēmumu par zāļu piegādi pieņem vienīgi Vācijas sabiedrības pārstāvji un ka tā sniedz šai sabiedrībai tikai administratīvus un atbalsta pakalpojumus, kuriem nav nozīmes iepriekš minēto normu piemērošanas sakarā. Šajā ziņā tā atsauca uz 1985. gada 4. jūlija spriedumu *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299); 1997. gada 17. jūlija

spriedumu *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374); 2007. gada 28. jūnija 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 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka pamatlietā aplūkotā situācija atšķiras no situācijām lietās, kurās tika pasludināti iepriekš minētie spriedumi, ņemot vērā, ka Vācijas sabiedrībai Rumānijā ir pieejami daudzi tehniskie resursi un cilvēkresursi, kas tai ir nepieciešami, lai veiktu savu saimniecisko darbību šajā dalībvalstī, un kas ietekmē tās saimnieciskās [darbības] rezultātus.
- 23 Turklāt tā norāda, ka Rumānijas sabiedrības sniegtajiem mārketinga pakalpojumiem, šķiet, ir cieša saikne ar šo saimniecisko darbību, jo ir grūti nodalīt mārketinga ieguldījumu farmaceitisko produktu pārdošanas procesā. Turklāt, pēc tās domām, šos pakalpojumus nevar jaukt ar reklāmas pakalpojumiem un uztvert kā vienkāršas administratīva un atbalsta darbības. Tie esot cieši saistīti ar pasūtījumu saņemšanu par šiem produktiem, un Rumānijas sabiedrības darbinieki esot iesaistīti Rumānijas klientu pasūtījumu pieņemšanā un to nodošanā Vācijas sabiedrībai.
- 24 Tādējādi iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai pastāvīgās iestādes veiktajai saimnieciskajai darbībai noteikti ir jābūt 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 tā kontrolē esoša nodokļa maksātāja tehniskajiem resursiem un cilvēkresursiem, izslēdz iespēju uzskatīt, ka šis pēdējais minētais nodokļa maksātājs ir pakalpojumu sniedzējs par labu šī 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 apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
 - “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 pēdējās 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 kapitāldaļu vairākums?
 - 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 piegādēm, 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 mārketinga, regulatīvajām, reklāmas, uzglabāšanas noliktavā un pārstāvības 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 kāda cita saistīta nodokļu maksātāja, ko pirmais kontrolē, tehniskajiem resursiem un cilvēkresursiem, nepieļauj, ka šo saistīto kontrolēto sabiedrību var uzskatīt par pakalpojumu sniedzēju šādi dibinātajai pastāvīgajai iestādei?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 27 Ar šiem trim jautājumiem, kuri ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 44. pants un Īstenošanas 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 rīcībā cilvēkresursus un tehniskos resursus saskaņā ar līgumiem, atbilstoši kuriem tā ekskluzīvā veidā sniedz mārketinga, regulatīvos, reklāmas un pārstāvības 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 tāds, ir vieta, kura ir nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr šī 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 vēlas noskaidrot, kur atrodas attiecīgo 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 ņemšana vērā veido atkāpi no šī vispārējā 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 vērā nevis nodokļa maksātāju – pakalpojumu sniedzēju, bet nodokļa maksātāju – šo pakalpojumu saņēmēju (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 Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. pantam jēdziens “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 saņemt 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 saņem pakalpojumus, vai arī pietiek ar to, ka šai sabiedrībai ir nepastarpināta un pastāvīga piekļuve šādiem resursiem ar tādas saistītas sabiedrības starpniecību, ko pirmā minētā sabiedrība kontrolē, jo tai tajā pieder kapitāldaļu vairākums.

- 34 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un tiesiskā regulējuma, kurā šī 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 neprecizē 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. punktā, lai raksturotu pastāvīgo iestādi, ir prasīta tikai “pietiekama pastāvības pakāpe” un “piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā”.
- 36 Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka jēdziens “pastāvīga iestāde” 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 pastāvīga iestāde nevar būt, no vienas puses, bez acīmredzamas struktūras, kas realizējas caur cilvēkresursu vai tehnisko resursu esamību. No otras puses, šīs struktūras pastāvēšana 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 iestāde, šāda kvalifikācija tomēr ir atkarīga no Īstenošanas regulā Nr. 282/2011, it īpaši tās 11. pantā, ietvertajiem materiālajiem nosacījumiem, kas ir jānovērtē, 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 iestāde, nevar secināt, ka šai sabiedrībai tajā ir meitasuzņēmums (šajā nozīmē 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 pastāvības pakāpi, ir jākonstatē, ņemot vērā ekonomisko un komerciālo realitāti. Kaut arī, lai varētu uzskatīt, ka nodokļa maksātājam pieder struktūra ar pietiekamu pastāvības 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 īres līgumiem, ar kuriem tie tiek nodoti nodokļa maksātāja rīcībā un kuri nevar tikt izbeigti ar īsu līguma uzteikuma termiņu.

- 42 Šo secinājumu apstiprina konteksts, kādā iekļaujas 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, kurā 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 Šajā ziņā Tiesa jau ir atgādinājusi, ka noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamatā esošā loģika ir tāda, ka nodokļi pēc iespējas tiek uzlikti vietā, kur tiek patērētas preces un pakalpojumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 25. punkts, kā arī 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 29. punkts).
- 44 Šajā ziņā, lai novērstu tādu apstākļu rašanos, kas var apdraudēt PVN kopējās sistēmas pienācīgu darbību, Savienības likumdevējs PVN direktīvas 44. pantā ir paredzējis, ka tad, ja pakalpojums ir sniegts uzņēmumam/iestādei, kas var tikt kvalificēts(-a) kā nodokļa maksātāja “pastāvīgā iestāde”, ir jāuzskata, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur šī pastāvīgā iestāde atrodas (spriedums, 2020. gada 7. maijs, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, 27. punkts).
- 45 Uz pastāvīgās iestādes esamību attiecinot nosacījumu, ka šīs iestādes personālam ir jābūt saistītam ar darba līgumu ar pašu nodokļa maksātāju un ka viņam pašam pieder materiālie resursi, nozīmētu, pirmkārt, ka Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 11. panta 1. punktā paredzētais kritērijs ir jāpiemēro ļoti šauri. Otrkārt, šāds kritērijs nesniegtu lielu tiesisko drošību, nosakot pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vietu, ja, lai pakalpojumu sniegšanas aplikšanu ar nodokli pārceļtu no vienas dalībvalsts uz citu, pietiktu ar to, ka nodokļa maksātājs apmierina savas vajadzības personāla jomā un savas materiālo resursu vajadzības, izmantojot dažādus pakalpojumu sniedzējus.
- 46 Iesniedzējtiesai ir jānovērtē, vai pamatlietā Vācijas sabiedrībai Rumānijā pieder struktūra, kurai cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā ir pietiekama pastāvības pakāpe. Lai tai palīdzētu šo novērtējumu veikt, Tiesa tomēr var sniegt visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai varētu būt noderīgi (skat. tostarp spriedumu, 2021. gada 6. oktobris, A (Robežu šķērsošana uz izprieču kuģa), C-35/20, EU:C:2021:813, 85. punkts).
- 47 Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka Vācijas sabiedrībai Rumānijā nebija pašai savu cilvēkresursu un tehnisko resursu, bet ka šie cilvēkresursi un tehniskie resursi piederēja Rumānijas sabiedrībai. Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka Vācijas sabiedrībai esot bijusi pastāvīga un nepārtraukta pieeja šādiem resursiem, jo 2011. gadā noslēgto mārketinga, regulatīvo, reklāmas un pārstāvības pakalpojumu sniegšanas līgumu nevarēja izbeigt ar īsu līguma uzteikuma termiņu. Pamatojoties uz šo līgumu, Rumānijas sabiedrība citastarp nodeva Vācijas sabiedrības rīcībā tehniskos līdzekļus (datorus, operētājsistēmas, transportlīdzekļus), bet galvenokārt cilvēkresursus vairāk nekā 200 darbinieku sastāvā, tostarp 150 tirdzniecības pārstāvjus. No iesniedzējtiesas nolēmuma arī izriet, ka Vācijas sabiedrība ir vienīgais Rumānijas sabiedrības klients, kuram tā ekskluzīvi sniedz mārketinga, regulatīvos, reklāmas un pārstāvības pakalpojumus.
- 48 Tomēr, ņemot vērā, ka juridiskai personai, pat ja tai ir tikai viens klients, savām pašas vajadzībām būtu jāizmanto tās rīcībā esošie tehniskie līdzekļi un cilvēkresursi, tikai tad, ja var konstatēt, ka saskaņā ar piemērojamiem līguma noteikumiem Vācijas sabiedrības rīcībā bija Rumānijas sabiedrības tehniskie līdzekļi un cilvēkresursi tā, it kā tie piederētu pirmajai minētajai, varēja apgalvot, ka Vācijas sabiedrībai Rumānijā pieder struktūra ar pietiekamu pastāvības pakāpi, kas ir atbilstoša cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

- 49 Otrām kārtām, ir jāizvērtē šī 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, mārketinga pakalpojumi, ciktāl šie pakalpojumi ir cieši saistīti ar Vācijas sabiedrības tirgoto farmaceitisko produktu pasūtījumu pieņemšanu, un vai ir arī nepieciešams, lai iespējamā pastāvīgā iestāde 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 mārketinga pakalpojumu mērķis galvenokārt bija labāk informēt veselības jomas profesionāļus un patērētājus Rumānijā par šīs Vācijas sabiedrības tirgotajiem farmaceitiskajiem produktiem. Rumānijas sabiedrības personāls vienīgi pieņēma pasūtījumus no deviņiem zāļu vairumtirgotājiem Rumānijā un tos nosūtīja Vācijas sabiedrībai, kā arī nosūtīja tās rēķinus saviem klientiem šajā dalībvalstī. Šī sabiedrība tieši nepiedalījās Vācijas sabiedrības farmaceitisko produktu pārdošanā un piegādē un neuzņēmas saistības pret trešām personām šīs sabiedrības vārdā.
- 52 Taču vispirms ir svarīgi nošķirt pakalpojumus, ko Rumānijas sabiedrība sniedz Vācijas sabiedrībai, no precēm, ko pēdējā minētā pārdod un piegādā Rumānijā. Runa ir par skaidri nošķiramu pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi, uz kuriem attiecas dažādi PVN režīmi (pēc analogijas skat. spriedumu, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory*, 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 mārketinga, regulatīvos, reklāmas un pārstāvības pakalpojumus, šķiet, saņem Vācijas sabiedrība, kas izmanto savus Vācijā esošos cilvēkresursus un tehniskos resursus, lai noslēgtu un izpildītu pārdošanas līgumus ar savu farmaceitisko produktu izplatītājiem Rumānijā.
- 56 Ja minētie faktiskie apstākļi izrādās patiesi, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, Vācijas sabiedrībai Rumānijā nav pastāvīgas iestādes, jo tai šajā dalībvalstī nav struktūras, kas tai ļautu tajā saņemt Rumānijas sabiedrības sniegtos pakalpojumus un tos izmantot savai farmaceitisko produktu pārdošanas un piegādes saimnieciskajai darbībai.

- 57 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz visiem trim jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 44. pants un Īstenošanas 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 mārketinga, regulatīvos, reklāmas un pārstāvības pakalpojumus, kam var būt tieša ietekme uz šīs sabiedrības pārdošanas apjomiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 58 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), 44. pants un Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas 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 mārketinga, regulatīvos, reklāmas un pārstāvības pakalpojumus, kam var būt tieša ietekme uz šīs sabiedrības pārdošanas apjomiem.

[Paraksti]