

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. spalio 16 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 44 straipsnis – Paslaugos gavėjo „nuolatinio padalinio“ sąvoka – Vieta, kurioje paslaugos pripažįstamos suteiktomis apmokestinamiesiems asmenims – Sandoris Bendrijos viduje“

Byloje C-605/12

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2012 m. spalio 25 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2012 m. gruodžio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Welmory sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešis, teisėjai A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2014 m. kovo 6 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Welmory sp. z o.o.*, atstovaujamos advokat M. Gorazda,
 - *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku*, atstovaujamo T. Tratkiewicz ir J. Kaute,
 - Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk,
 - Kipro vyriausybės, atstovaujamos K. Kleanthous ir E. Symeonidou,
 - Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Christie, padedamo baristerio O. Thomas,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos K. Herrmann, L. Lozano Palacios ir R. Lyal,
- susipažinęs su 2014 m. gegužės 15 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, p. 11, toliau – PVM direktyva), 44 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Welmory sp. z o.o.*, kurios buvein? Lenkijoje (toliau – Lenkijos bendrov?), ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku* (Gdanskio mokes?i? inspekcijos direktorius, toliau – direktorius) gin?? d?l vietos, kurioje šios bendrov?s paslaugos, suteiktos kitoje valstyb?je nar?je savo versl? ?steigusiai bendrovei, turi b?ti apmokestintos prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Remiantis PVM direktyvos 411 ir 413 straipsniais, nuo 2007 m. sausio 1 d. ši direktyva panaikino ir pakeit? Europos S?jungos teis?s aktus PVM srityje, be kita ko, 1977 m. geguž?s 17 d. Šešt?j? Tarybos direktyv? 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva). Šeštosios direktyvos 9 straipsnio „Paslaug? teikimas“ 1 dalis buvo suformuluota taip:

„Paslaug? teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? ?mon?, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatin?s ?mon?s, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? arba kur paprastai gyvena.

4 Iki 2009 m. gruodžio 31 d. Direktyvos 2006/112 43 straipsnyje, ?trauktame ? jos 3 skyri? „Paslaug? teikimo vieta“, buvo numatyta:

„Paslaug? teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? padalin?, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.“

5 Nuo 2010 m. sausio 1 d. Direktyva 2008/8 pakeit? šiame Direktyvos 2006/112 skyriuje buvusias 43–59 straipsnius.

6 PVM direktyvos 44 straipsnyje nustatyta:

„Paslaug? teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikian?iam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra ?steig?s savo versl?. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esan?iam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra ?steig?s savo versl?, ši? paslaug? teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaug? teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.“

7 2011 m. kovo 15 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 ?gyvendinimo priemon?s (OL L 77, p. 1, toliau – ?gyvendinimo reglamentas), taikomo nuo 2011 m. liepos 1 d., 4 konstatuojamojoje dalyje ?tvirtinta:

„Šio reglamento tikslas – užtikrinti vienod? dabartin?s PVM sistemos taikym? nustatant Direktyv? 2006/112/EB ?gyvendinan?ias taisykles, vis? pirma taisykles d?l apmokestinam?j? asmen?,

prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei apmokestinamųjų sandorių vietos <...>“

8 Įgyvendinimo reglamento 14 konstatuojamojoje dalyje tvirtinta:

„Siekiant užtikrinti vienodą apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymo taisyklių taikymą, reikėtų patikslinti šias sąvokas: apmokestinamojo asmens verslo steigimo vieta, nuolatinis padalinys, nuolatinį gyvenamoji vieta arba vieta, kur asmuo paprastai gyvena. Atsižvelgiant į [Europos Sąjungos] Teisingumo Teismo praktiką, nustatytus kuo aiškesnius ir objektyvesnius kriterijus turėtų būti lengviau šias sąvokas taikyti praktikoje.“

9 Įgyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Taikant [PVM direktyvos] 44 straipsnį, „nuolatinis padalinys“ – tai padalinys, kuris nėra <...> verslo steigimo vieta, apibūdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis.“

Lenkijos teisė

10 Pagrindiniuose byloje taikomas nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2011 m. birželio 30 d. galiojusios redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas (*Ustawa o podatku od towarów i usług*; Dz. U., Nr. 54, 535 pozicija; toliau – PVM įstatymas).

11 PVM įstatymo 19 straipsnio 1 ir 4 dalyse nustatyta:

„1. Mokestinę prievolę atsiranda patiekus prekes ar suteikus paslaugas, nepažeidžiant šio straipsnio 2–21 dalių, 14 straipsnio 6 dalies, 20 straipsnio ir 21 straipsnio 1 dalies.

<...>

4. Jeigu prekių tiekimas ar paslaugų suteikimas turi būti patvirtintas sąskaita faktūra, mokestinę prievolę atsiranda išrašius sąskaitą faktūrą, tačiau ne vėliau kaip per 7 dienas nuo prekių perdavimo ar paslaugų suteikimo dienos.“

12 Pagal šio įstatymo 28b straipsnio 1 ir 2 dalis:

„1. Jeigu paslaugos teikiamos apmokestinamajam asmeniui, į teikimo vieta yra ta vieta, kur paslaugas gaunantis apmokestinamasis asmuo turi buveinę ar nuolatinį gyvenamąjį vietą, nepažeidžiant šio straipsnio 2–4 dalių, 28e straipsnio, 28f straipsnio 1 dalies, 28g straipsnio 1 dalies, 28i, 28j ir 28n straipsnių.

2. Jeigu tos paslaugos teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis turi buveinę ar nuolatinį gyvenamąjį vietą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

13 *Welmory LTD*, steigta Nikosijoje (Kipras, toliau – Kipro bendrovė), rengia aukcionus internetinės prekybos platformoje. Šiuo tikslu ji parduoda „siūlymus“ (angl. *bids*), t. y. teises teikti siūlymus siekiant nusipirkti aukcione parduodamą prekę siūlant didesnę nei paskutinę pasiūlyta kainą.

14 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad 2009 m. balandžio 2 d. Kipro bendrovė sudarė su Lenkijos bendrove bendradarbiavimo sutartį, pagal kurią pirmoji bendrovė

Įsipareigojo suteikti antrajai naudotis internetiniu aukcionu svetainėje www.za10groszy.pl, taip pat teikti papildomas paslaugas, susijusias su, pirma, sveitinei veikti būtinu serveriu nuoma ir, antra, aukcione parduodamų prekių demonstravimu. Savo ruožtu Lenkijos bendrovė iš esmės įsipareigojo prekiauti prekėmis šioje svetainėje.

15 Pardavimas vyko toliau nurodyta tvarka. Visų pirma, klientas internetiniu prekybos svetainėje pirkė iš Kipro bendrovės tam tikrą kiekį „siųlymus“. Šie siųlymai suteikdavo klientui teisę vėliau dalyvauti perkant toje pačioje svetainėje Lenkijos bendrovės aukcione parduodamas prekes ir, norint įsigyti kurią nors prekę, siųlyti jos kainą. Skirtingai nuo klasikinės aukciono sistemos, kad laimėtų aukcioną, klientas turėjo ne tik įsipareigoti sumokėti didesnę už paskutinį pasiūlytą pinigų sumą, bet ir šiuo tikslu „sumokėti“ už teiktus „siųlymus“. Galiausiai prekę atitekdavo klientui, kuris, teikdamas šiuos „siųlymus“, pasiūlė didžiausią jos kainą.

16 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos taip pat matyti, kad Lenkijos bendrovė gauna pajamų iš, pirma, internetiniame aukcione parduotų prekių kainos ir, antra, Kipro bendrovės sumokėto atlygio, atitinkančio dalį pinigų, gautų pardavus „siųlymus“, kuriuos naudojo klientai Lenkijoje siųlydami kainą aukcione.

17 2010 m. balandžio 19 d. Kipro bendrovė įsigijo 100 % Lenkijos bendrovės akcijų.

18 2010 m. sausio–balandžio mėn. – laikotarpiu iki minėto įsigijimo – Lenkijos bendrovė išrašė keturias sąskaitas faktūras už Kipro bendrovei suteiktas paslaugas (reklama, paslaugos, informacijos teikimas ir duomenų tvarkymas).

19 Nusprendusi, kad šios paslaugos buvo suteiktos Kipro bendrovės buveinės vietoje ir kad todėl jos apmokestinamos PVM Kipre, Lenkijos bendrovė nenurodė PVM sąskaitose faktūrose ir pažymėjimo, kad šis mokestis turi mokėti paslaugą gavęs.

20 Vis dėlto direktorius nusprendė, kad paslaugos suteiktos Kipro bendrovės nuolatiniam padaliniiui Lenkijos teritorijoje, todėl jos apmokestinamos Lenkijoje, taikant standartinį 22 % mokesčio tarifą, laikantis PVM įstatymo 28b straipsnio 2 dalies.

21 Lenkijos bendrovė pateikė *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* (Gdanskio vaivadijos administracinis teismas) skundą dėl direktoriaus sprendimo panaikinimo ir nurodė, kad nepriklausomas šio subjekto, vykstantis savarankišką veiklą ir esantis apmokestinamas PVM asmuo, negali būti kito apmokestinamojo asmens nuolatinis padalinys.

22 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* atmetė skundą, atsižvelgdamas, be kita ko, į Kipro bendrovės Lenkijos teritorijoje teikiamų paslaugų specifiką. Teismas nusprendė, kad, norint pripažinti šios bendrovės turinčią nuolatinį padalinį Lenkijos teritorijoje, ji neprivalo joje turėti nuolatinio turtinio ir žmogiškojo išteklių, prasta ši žodžių prasme arba tiesiogiai naudotis šioje teritorijoje esančiais pastatais ir dirbinti juose personalo.

23 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* nuomone, ekonominiu požiūriu šios dviejų bendrovių veikla sudaro nedalomą visumą, o į bendros veiklos tikslas Lenkijoje pasiektas tik joms bendradarbiaujant.

24 Grįsdamas savo sprendimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* nurodė, kad Kipro bendrovė Lenkijos teritorijoje naudojo Lenkijos bendrovės turimais techniniais ir žmogiškaisiais išteklių, todėl pastaroji laikytina Kipro bendrovės nuolatiniu padaliniu Lenkijoje. Taigi jis manė, kad Lenkijos bendrovės paslaugos, suteiktos Kipro bendrovei, buvo paslaugos, suteiktos pastarosios nuolatiniam padaliniui Lenkijoje, todėl apmokestinamos šios valstybės narės teritorijoje.

25 Dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* Lenkijos bendrovės pateiktą kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas).

26 Atsižvelgdamas į nagrinėjamos bylos specifiką, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas abejoja dėl to, ar PVM direktyvos 44 straipsnį galima aiškinti taip, kad paslaugų teikimo apmokestinimo vieta yra Lenkijoje, kai paslaugas teikė Lenkijos bendrovė kitai bendrovei, kurios buveinė Kipre, abi bendrovės nepriklauso viena nuo kitos, kiek tai susiję su kapitalu, ir Kipro bendrovė savo verslui vykdyti naudojo Lenkijos bendrovės infrastruktūrą.

27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pažymi, kad Teisingumo Teismo praktikoje, susijusioje su sąvoka „nuolatinis padalinys“, nagrinėtos teisės ir faktinės aplinkybės skiriasi nuo jo nagrinėjamoje byloje susiklosčiusios padėties.

28 Jis nurodo, kad ši byla susijusi su atveju, kai, klostantis bylos aplinkybėmis, abi bendrovės buvo nepriklausomos viena nuo kitos. Be to, jo teigimu, Teisingumo Teismo praktikoje nagrinėtas atvejis, kai nuolatinio padalinio buvimo vieta buvo nustatyta atsižvelgiant į paslaugų teikimą, ir, be to, ji buvo susijusi su atveju, kai nuolatinis padalinys buvo apibrėžiamas atsižvelgiant į paslaugų teikimą trečiajam asmeniui, t. y. galutiniam vartotojui.

29 Tokiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar apmokestinant Lenkijoje įsisteigusios [Lenkijos] bendrovės kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje įsisteigusiai [Kipro] bendrovei teikiamas paslaugas, kai [Kipro] bendrovė savo verslui naudoja [Lenkijos] bendrovės infrastruktūrą, nuolatinio padalinio vieta pagal PVM direktyvos 44 straipsnį yra [Lenkijos] bendrovės įsisteigimo vieta?“

Dėl prejudicinio klausimo

Pirminės pastabos

30 Keli bylos dalyviai nurodė, kad pagrindinėje byloje klausimas kyla ne dėl to, ar Lenkijos bendrovės Kipro bendrovei suteiktos paslaugos yra paslaugos, suteiktos pastarosios bendrovės nuolatiniam padaliniui Lenkijoje, o dėl to, kokioje šalyje – Lenkijoje ar Kipre – Kipro bendrovės klientams iš Lenkijos parduoti „siūlymai“ apmokestinami PVM.

31 Lenkijos vyriausybė taip pat teigia, kad aukciono prekių, kurias Lenkijos bendrovė pardavė Kipro bendrovės internetinės prekybos svetainėje, apmokestinamoji vertė galbūt nustatyta neteisingai. Ši vyriausybė kelia klausimą, ar pagal PVM direktyvos 73 straipsnį apmokestinamoji vertė, kuri turėjo nurodyti Lenkijos bendrovę, neturėjo apimti, pirma, aukcione parduotą prekių kainos ir, antra, Kipro bendrovės gauto atlygio, atitinkančio dalį pinigų, gautą pardavus „siūlymus“, kuriuos naudojo klientai Lenkijoje siūlydami kainą aukcione.

32 Vis dėlto pažymėtina, kad prejudicinio klausimo dalykas iš esmės susijęs su Lenkijos bendrovės Kipro bendrovei suteiktų paslaugų apmokestinimo vieta, taigi su PVM direktyvos 44 straipsnio aiškinimu, o ne su „siūlymu“ apmokestinimo vieta arba su Lenkijos bendrovės aukcione

parduot? preki? apmokestinamosios vert?s nustatymu.

33 Remiantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika, šiam teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant pagal SESV 267 straipsn? tik nacionalinis teismas, nagrin?jantis byl? ir turintis priimti sprendim?, atsižvelgdamas ? konkre?ias nagrin?jamos bylos aplinkybes, turi ?vertinti tiek prejudicinio sprendimo reikalingum? savo sprendimui priimti, tiek Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Taigi tik nacionalinis teismas gali nuspr?sti, kokius klausimus reikia pateikti šiam teismui, ir šalys pagrindin?je byloje negali pakeisti j? turinio (žr., be kita ko, Sprendimo *Danske Svineproducenter*, C?316/10, EU:C:2011:863, 32 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

34 Be to, prejudicini? klausim? esm?s pakeitimas arba atsakymas ? papildomus bylos šali? pastabose nurodytus klausimus b?t? nesuderinamas su Teisingumo Teismo pareiga užtikrinti valstybi? nari? vyriausybm?ms ir suinteresuotosioms šalims galimyb? pateikti pastabas pagal Europos S?jungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsn?, atsižvelgiant ? tai, kad pagal ši? nuostat? suinteresuotosioms šalims pranešama tik apie sprendimus d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Danske Svineproducenter*, EU:C:2011:863, 33 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

35 Taigi nagrin?jamoje byloje reikia atsakyti tik ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateikt? klausim? d?l Lenkijos bendrov?s Kipro bendrovei suteikt? paslaug? apmokestinimo vietos nustatymo.

Teisingumo Teismo atsakymas

36 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, kokiomis s?lygomis pirmasis apmokestinamasis asmuo, ?steigt?s savo versl? vienoje valstyb?je nar?je ir gaunantis kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio antrojo apmokestinamojo asmens teikiamas paslaugas, turi b?ti laikomas turin?iu šioje kitoje valstyb?je nar?je „nuolatin? padalin?“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsn?, siekiant nustatyti ši? paslaug? apmokestinimo viet?.

37 PVM direktyvoje, kaip ir Šeštojoje direktyvoje, kuri? ji pakeit?, yra V antraštin? dalis, skirta apmokestinam?j? sandori? vietai. Šioje antraštin?je dalyje esantis 3 skyrius susij?s su paslaug? teikimo vieta, o jo 2 ir 3 skirsniuose nustatytos atitinkamai bendrosios paslaug? apmokestinimo vietos nustatymo taisykl?s ir specialiosios nuostatos, susijusios su specifini? paslaug? teikim?.

38 Kaip Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje, PVM direktyvos 44–59b straipsniuose ?tvirtintos mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisykl?s. Pavyzdžiui, kadangi Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje šiuo klausimu buvo ?tvirtintos bendrosios taisykl?s, tokios taisykl?s taip pat numatytos PVM direktyvos 44 ir 45 straipsniuose. Be to, šios direktyvos 46–59b straipsniuose, kaip Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 ir 3 dalyse, nustatyti keli specialaus priklausomumo atvejai.

39 Vis d?lto pagrindin? byla susijusi su PVM direktyvos 44 straipsnio, pagal kur? apmokestinamajam asmeniui suteikt? paslaug? vieta nustatoma atsižvelgiant ne ? paslaugas teikiant?, bet ? jas gaunant? apmokestinam?j? asmen?, aiškinimu.

40 Taigi kyla klausimas, ar Teisingumo Teismo praktika d?l Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies aiškinimo teb?ra reikšminga, atsižvelgiant ? PVM direktyvos 44 straipsniu šioje srityje padarytus pakeitimus.

41 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad aiškinant S?jungos teis?s nuostat? reikia atsižvelgti ne tik

ar jos formuluot, bet ir ar kontekstas ir teisės akto, kuriame ji tvirtinta, tikslus (Sprendimo *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, 26 punktą ir nurodyta teismo praktiką).

42 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką paslaugų teikimo mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisyklėmis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (šiuo klausimu žr. Sprendimo *ADV Allround*, EU:C:2012:35, 27 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

43 Pažymėtina, kad PVM direktyvos 44 straipsnis suformuluotas panašiai kaip Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis. Be to, ir PVM direktyvos 44 straipsnis, ir Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis yra nuostatos dėl paslaugų teikimo mokestinio priklausomumo vietos nustatymo ir jomis siekiama to paties tikslo, todėl Teisingumo Teismo praktika dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies aiškinimo ir esmės *mutatis mutandis* taikytina aiškinant PVM direktyvos 44 straipsnį.

44 Šis argumentas patvirtina gyvendinimo reglamentas, kuriuo, kaip matyti iš jo 4 konstatuojamosios dalies, siekiama užtikrinti vienodesnį dabartinės PVM sistemos taikymą nustatant PVM direktyvų gyvendinamąsias taisykles, visų pirma taisyklės dėl apmokestinamųjų asmenų, prekių tiekimo, paslaugų teikimo ir apmokestinamųjų sandorių vietos.

45 Iš šio reglamento 14 konstatuojamosios dalies matyti, kad Sąjungos teisės aktas leidžia ketino patikslinti tam tikras sąvokas, būtinas nustatant apmokestinamųjų sandorių vietos kriterijus, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo praktiką šiuo klausimu.

46 Taigi, nors klostantis pagrindinis bylos aplinkybėms minėtas reglamentas dar nebuvo signaliojantis, jis reikia atsižvelgti.

47 Vadinasi, siekiant atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotį klausimą ir Teisingumo Teismo praktika dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies aiškinimo, ir gyvendinimo reglamentas yra reikšmingi.

48 Pagrindinis je byloje kyla klausimas dėl Lenkijos bendrovės Kipro bendrovei suteiktų paslaugų vietos nustatymo ir, kalbant konkrečiai, dėl kriterijų, skirtų nustatyti, ar Kipro bendrovė turi nuolatinį padalinį Lenkijoje, apibrėžimo.

49 Pagal PVM direktyvos 44 straipsnį paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, kuris ir veikia kaip apmokestinamasis asmuo, vieta yra ten, kur tas asmuo yra steigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigęs savo verslą, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.

50 Šiomis aplinkybėmis svarbu priminti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 42 punkto, nuostata, kaip antai PVM direktyvos 44 straipsnis, yra taisyklė, kuria nustatoma paslaugų teikimo apmokestinimo vieta apibrėžiant mokestinio priklausomumo vietą ir valstybę narių jurisdikcijos ribos.

51 Šiuo tikslu minėtoje nuostatoje siekiama racionaliai nustatyti atitinkamą PVM reglamentuojančių nacionalinių teisės aktų taikymo srities ribas, vienodai apibrėžiant paslaugų teikimo vietą mokesčių tikslais.

52 Taigi reikia, pirma, apibrėžti prioritetinę priklausomumo veiksnių tam, kad būtų galima

nustatyti paslaugų teikimo vietas, ir, antra, patikslinti kriterijus, kurie turi būti tenkinami norint pripažinti, kad valstybėje narėje įsisteigęs paslaugas gaunantis apmokestinamasis asmuo, apie kurį kalbama pagrindinėje byloje, turi nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje nei ta, kur yra jo buveinė.

Prioritetinis priklausomumo veiksnys

53 Iš Teisingumo Teismo praktikos dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio aiškinimo matyti, kad nustatant paslaugų teikimo vietą mokestiniu požiūriu tinkamiausias, taigi prioritetinis, priklausomumo veiksnys yra vieta, kurioje apmokestinamasis asmuo yra įsteigęs savo verslą. Ar kitas padalinis atsižvelgiama tik tuomet, kai remiantis verslo įsteigimo vieta negalima priimti racionalaus sprendimo arba kyla ginčas su kita valstybe nare (žr., be kita ko, Sprendimo *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299, 17 punktų; Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, EU:C:1996:184, 16 punktų ir Sprendimo *ARO Lease*, C-190/95, EU:C:1997:374, 15 punktų).

54 Šis aiškinimas taip pat tinka PVM direktyvos 44 straipsniui.

55 Iš tiesų, kaip ir galiojant Šeštajai direktyvai, verslo įsteigimo vieta, kaip prioritetinis priklausomumo veiksnys, yra objektyvus, paprastas ir praktinis kriterijus, leidžiantis užtikrinti didelį teisinį saugumą, nes jį galima patikrinti lengviau nei, pavyzdžiui, nuolatinio padalinio buvimą. Be to, prielaida, kad paslaugos teikiamos toje vietoje, kur jas gaunantis apmokestinamasis asmuo yra įsteigęs savo verslą, leidžia valstybių narių kompetentingoms valdžios institucijoms ir paslaugų teikėjams išvengti sudėtingų paieškų siekiant nustatyti mokestinio priklausomumo veiksnius.

56 Be to, verslo vieta minima PVM direktyvos 44 straipsnio pirmame sakinyje, o nuolatinis padalinys minimas tik antrajame. Šis antrasis sakinis, kuris prasideda jungtuku „tačiau“, galima suprasti tik kaip nustatantį pirmajame sakinyje numatytos bendros taisyklės išimtį.

Sąvoka „nuolatinis padalinys“

57 Primintina, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 39 punkto, pagal PVM direktyvos 44 straipsnį paslaugų teikimo vieta nustatoma atsižvelgiant ne į paslaugas teikiantį, bet į jas gaunantį apmokestinamąjį asmenį. Taigi sąvoką „nuolatinis padalinys“ reikia apibrėžti atsižvelgiant į paslaugas gaunantį apmokestinamąjį asmenį.

58 Iš Teisingumo Teismo praktikos šioje srityje (žr., be kita ko, Sprendimo *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, 54 punktų ir nurodytą teismo praktiką), kuria tiesiogiai grindžiama įgyvendinimo reglamento 11 straipsnio formuluotė, galima daryti išvadą, kad nuolatinis padalinys turi pasižymėti pakankamu pastovumo laipsniu ir tinkama žmogiškąjį ir techninį išteklių struktūra, leidžiančia jam gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis.

59 Taigi tam, kad pagrindinės bylos aplinkybomis Kipro bendrovė galima būtų laikyti turinčia nuolatinį padalinį, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, ji turi Lenkijoje turėti bent jau struktūrą, kuriai būdingas pakankamas pastovumo laipsnis ir kuri dėl turimų žmogiškųjų ir techninių išteklių gali leisti šiai bendrovei gauti Lenkijoje jai Lenkijos bendrovės teikiamas paslaugas ir jomis naudotis savo verslui, t. y. nagrinėjamo elektroninio aukcionų sistemos valdymui ir „pasivylimą“ emisijai ir pardavimui.

60 Aplinkybų, kad toks verslas, kokį vykdo pagrindinėje byloje dalyvaujanti Kipro bendrovė, t. y. elektroninio aukcionų sistemos valdymas, apimantis, pirma, internetinio aukcionų svetainės suteikimą Lenkijos bendrovei ir, antra, „pasivylimą“ emisijų ir pardavimų klientams iš Lenkijos, gali būti vykdomas ir be faktinės personalo ir turto struktūros Lenkijos teritorijoje, nėra lemiamas. Nepaisant jo ypatingo pobūdžio, tokiam verslui būtina turėti bent jau tinkamą žmogiškąjį ir

techninių išteklių struktūrą, kaip antai kompiuterinę įrangą, serverius ir pritaikytą programinę įrangą.

61 Savo pastabose raštu ir per teismo posėdį Lenkijos bendrovė teigė, kad infrastruktūra, kurią ji suteikė Kipro bendrovei, neleidžia pastarajai savo verslo tikslais gauti ir naudoti Lenkijos bendrovės jai teikiamą paslaugą. Anot šios bendrovės, Kipro bendrovės verslui vykdyti skirti žmogiškieji ir techniniai išteklių, kaip antai informaciniai serveriai, programinė įranga, informacinės technologijos paslaugos ir sistema, leidžianti sudaryti sutartis su vartotojais ir gauti iš jų atlygą, yra ne Lenkijos teritorijoje. Teigiama, kad nagrinėjant pagrindinę bylą šios faktinės aplinkybės nebuvo patikrintos.

62 Tik nacionalinis teismas turi kompetenciją tikrinti tokius duomenis tam, kad įvertintų, ar Kipro bendrovė Lenkijoje turi būtinius žmogiškuosius ir techninius išteklius, leidžiančius jai gauti Lenkijos bendrovės teikiamas paslaugas ir jomis naudotis internetinėse aukcione svetainės administravimui ir priežiūrai, taip pat „pasivilymą“ emisijai ir pardavimui.

63 Jei Lenkijos bendrovės nurodytos faktinės aplinkybės pasitvirtintų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų nuspręsti, kad Kipro bendrovė Lenkijoje neturi nuolatinio padalinio, nes neturi būtinos infrastruktūros, leidžiančios jai gauti Lenkijos bendrovės teikiamas paslaugas ir jomis naudotis savo verslui vykdyti.

64 Aplinkybė, kad dviejų bendrovių, kurias sieja bendradarbiavimo sutartis, verslas sudaro ekonominį visumą, o šio verslo rezultatais naudojasi daugiausia klientai Lenkijoje, nėra reikšminga nustatant, ar Kipro bendrovė turi Lenkijoje nuolatinį padalinį. Kaip teisingai pažymėjo Lenkijos bendrovė, Kipro vyriausybė ir Europos Komisija, reikia skirti Lenkijos bendrovės Kipro bendrovei teikiamas paslaugas nuo pastarosios vartotojams Lenkijoje teikiamą paslaugą. Tai skirtingos paslaugos, kurioms galioja skirtingos PVM taisyklės.

65 Atsižvelgiant į visus išdėstytus argumentus, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: pirmasis apmokestinamasis asmuo, steigęs savo verslą vienoje valstybėje narėje ir gaunantis kitoje valstybėje narėje sistėgusio antrojo apmokestinamojo asmens teikiamas paslaugas, turi būti laikomas turinčiu šioje kitoje valstybėje narėje „nuolatinį padalinį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, kai siekiama nustatyti šios paslaugos apmokestinimo vietą, jei šiam padaliniui būdingas pakankamas pastovumo laipsnis ir struktūra, dėl kurios turimų žmogiškųjų ir techninių išteklių jis gali gauti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis savo verslui, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

Pirmasis apmokestinamasis asmuo, steigęs savo verslą vienoje valstybėje narėje ir gaunantis kitoje valstybėje narėje sistėgusio antrojo apmokestinamojo asmens teikiamas paslaugas, turi būti laikomas turinčiu šioje kitoje valstybėje narėje „nuolatinį padalinį“, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 44 straipsnį, kai siekiama nustatyti šios paslaugos apmokestinimo vietą, jei šiam padaliniui būdingas pakankamas pastovumo laipsnis ir struktūra, dėl kurios turimų žmogiškųjų ir techninių išteklių jis gali gauti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis savo verslui, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį

sprendim? pateik?s teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.