

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. birželio 29 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 44 straipsnis – Paslaugų teikimo vieta – Gyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011 – 11 straipsnio 1 dalis – Paslaugų teikimas – Apmokestinimo vieta – Švoka „nuolatinis padalinys“ – Tinkama žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūra – Galimybė gauti nuolatinio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis – Žaliavų perdirbimo paslaugų teikimas ir pagalbinės paslaugos – Valstybės narės bendrovės paslaugų teikėjos ir trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės paslaugų gavėjos išimtinis sutartinis sąsipareigojimas – Teisiškai nepriklausomos bendrovės“

Byloje C-232/22

dėl *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija) 2022 m. kovo 18 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. balandžio 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Cabot Plastics Belgium SA

prieš

État belge

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas D. Gratsias, teisėjai M. Ilešis ir I. Jarukaitis (pranešėjas),

generalinį advokatą L. Medina,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Cabot Plastics Belgium SA*, atstovaujamos avocats J. Lejeune ir G. Vael,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos P. Cottin, J.-C. Halleux ir C. Pochet,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Björkland ir C. Ehrbar,

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

priima šį

Sprendimą

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

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Cabot Plastics Belgium SA* (toliau – *Cabot Plastics*) ir Belgijos valstybės, atstovaujamos finansų ministro, giną dėl mokesčių administratoriaus sprendimo, kuriuo ši bendrovė pareigojama sumokėti papildomą pridėtinės vertės mokestį (PVM) kartu su delspinigiais ir bauda.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

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

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiamam kaip toks, 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.“

4 Gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 V skyriuje „Apmokestinamųjų sandorių vieta“ yra 1 skirsnis „Sąvokos“, kuriame yra 11 straipsnio 1 dalis, kurioje numatyta:

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

Belgijos teisė

5 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos 1969 m. liepos 3 d. *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas) (*Moniteur belge*, 1969 m. liepos 17 d., p. 7046) 21 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui (kuris veikia kaip toks asmuo) vieta yra ten, kur tas asmuo yra steigęs savo verslą. Vis dėlto, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis steigęs savo verslą, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

6 *Cabot Switzerland GmbH* – tai pagal Šveicarijos teisę steigta įmonė, kurios verslo vieta yra Šveicarijoje. Nuo 2012 m. vasario mėn. ji registruota Belgijoje kaip PVM mokėtoja, kuri veržiasi anglies produktų pardavimo veikla.

7 *Cabot Switzerland*, kaip pagrindinė *Cabot* grupės „Europos, Artimųjų Rytų ir Afrikos“ regiono

bendrov?, sudar? žaliav? perdirbimo susitarim? su keliomis bendrov?mis, ?skaitant Belgijos komercin? bendrov? *Cabot Plastics*. Ši, nors ir priklauso tai pa?iai grupei, yra teisiškai nepriklausoma nuo *Cabot Switzerland*. Vis d?lto jos tarpusavyje susijusios finansiniais ryšiais, nes 99,99 % *Cabot Plastics* akcij? priklauso bendrovei *Cabot Holding I GmbH*, kurios 100 % akcij? priklauso *Cabot Lux Holdings Sàrl*, kuriai taip pat priklauso visos bendrov?s *Cabot Switzerland* akcijos.

8 Pagal 2012 m. vasario 14 d. sudaryt? žaliav? perdirbimo susitarim? (toliau – 2012 m. vasario 14 d. susitarimas) *Cabot Plastics* išimtinai naudoja savo ?rang? tam, kad *Cabot Switzerland* naudai ir jai vadovaujant, gal?t? perdirbti žaliavas ? plastiko gamybai skirtus produktus. *Cabot Plastics* šiai bendrovei teikiamos paslaugos sudaro beveik vis? jos apyvart?.

9 Pagal 2012 m. vasario 14 d. susitarim? *Cabot Plastics* savo patalpose saugo *Cabot Switzerland* ?sigytas žaliavas, v?liau jas perdirba ? produktus, naudojamus gaminant plastik?. Paskui ji saugo šiuos produktus, kol *Cabot Switzerland* juos parduoda iš Belgijos savo ?vairiems klientams Belgijos rinkoje, Europos rinkoje arba eksportui. Prekes iš *Cabot Plastics* patalp? surenka ir išveža arba klientai, arba *Cabot Switzerland* pasitelkti užsakovieji vež?jai.

10 Taip pat *Cabot Plastics* teikia kelias papildomas paslaugas *Cabot Switzerland*, be kita ko, produkt? sand?liavimo, ?skaitant tre?iosioms šalims priklausan?iuose sand?liuose saugom? produkt? valdymo, rekomendacij? siuntimo siekiant optimizuoti gamybos proces?, vidaus ir išor?s technin?s kontrol?s ir (arba) vertinimo bei rezultat? perdavimo *Cabot Switzerland*, tiekimo arba kitiems gamybos padaliniams reikalingas paslaugas. *Cabot Plastics* komentuoja savo gamykl? veiklos poreikius, palengvina muitin?s formalumus, laikosi *Cabot Switzerland* standart? ir proced?r?, susijusi? su kokyb?s kontrole ir kokyb?s užtikrinimu, teikia šiai bendrovei param? gerinant gamybos procesus ir planuojant veikl?, teikia jai administracin? param? akciz? ir muit? srityje, veikia kaip oficialus importuotojas šios bendrov?s vardu ir jos prašymu ir tvarko pakavimo medžiagas. *Cabot Plastics* vykdo ši? papildom? veikl? pagal susitarime nustatytas s?lygas.

11 *Cabot Plastics* kreip?si ? *Service des décisions anticipées en matière fiscale* (SDA) auprès du *Service public fédéral des Finances* (Išankstinis sprendim? mokes?io srityje pri?mimo tarnyba prie Federalin?s viešosios finans? tarnybos, toliau – SDA, Belgija), kuri 2012 m. sausio 31 d. sprendime d?l pelno mokes?io nurod?, kad šios bendrov?s veikla nerodo, jog egzistuoja nuolatinis *Cabot Switzerland* padalinys Belgijoje, kaip tai suprantama pagal Pajam? mokes?io kodekso 227–229 straipsnius ir 1978 m. rugpj??io 28 d. Šveicarijos Konfederacijos ir Belgijos Karalyst?s sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo pajam? ir turto mokes?io srityje 5 straipsn?.

12 Vis d?lto 2017 m. atlik?s mokestin? patikrinim? mokes?io administratorius nusprend?, kad *Cabot Switzerland* Belgijoje turi nuolatin? padalin?, kaip tai suprantama pagal PVM teis?s aktus, tod?l *Cabot Plastics* 2014 m.–2016 m. šiai bendrovei suteiktos paslaugos turi b?ti laikomos suteiktomis Belgijoje ir apmokestintos PVM šioje valstyb?je. *Cabot Plastics* buvo išsi?stas nurodymas sumok?ti mokest?, bendrov? su juo nesutiko.

13 Taigi 2017 m. gruodžio 19 d. sprendimu mokes?io administratorius nurod? *Cabot Plastics* sumok?ti 10 609 844,08 EUR PVM ir 1 060 980 EUR baud?, taip pat ?statyme numatytus delspinigius, skai?iuojamus nuo 2017 m. sausio 21 d.

14 2018 m. kovo 30 d. *Cabot Plastics* pateik? skund? d?l 2017 m. gruodžio 19 d. sprendimo *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija). 2020 m. sausio 14 d. sprendimu šis teismas iš dalies patenkino š? skund? ir nusprend?, kad *Cabot Switzerland* turi nuolatin? padalin? Belgijoje, ta?iau panaikino t? sprendim? tiek, kiek jis susij?s su nurodymu sumok?ti baud?.

15 2020 m. rugsėjo 11 d. *Cabot Plastics* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Ji prašo, kad teismas pakeistų minėtą sprendimą, pripažintų, kad ji neturi mokėti jai apskaičiuoto PVM, ir nurodytų Belgijos valstybei grąžinti visas nepagrįstai surinktas ar išskaičiuotas sumas kartu su delspinigiais.

16 *Cabot Plastics* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme teigia, kad paslaugos, už kurias ji išrašė sąskaitas fakturas *Cabot Switzerland*, buvo teikiamos ne Belgijoje, o Šveicarijoje, kur ši bendrovė steigusi savo verslą.

17 2021 m. sausio 15 d. pateiktu priešpriešiniu apeliaciniu skundu Belgijos valstybė prašo pakeisti *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas) sprendimą, kiek jis susijęs su *Cabot Plastics* skirta bauda. Ji mano, kad *Cabot Switzerland* turi nuolatinį padalinį Belgijoje, t. y. *Cabot Plastics* patalpose, todėl *Cabot Plastics* teikia paslaugas *Cabot Switzerland* naudai šioje valstybėje narėje.

18 Pirma, Belgijos valstybės teigimu, šis nuolatinis padalinys sudarantys techniniai išteklių yra *Cabot Plastics* priklausančios gamyklos, paskirstymo centras ir sandėliavimo patalpos, kurie turi būti laikomi suteiktais *Cabot Switzerland* pagal 2012 m. vasario 14 d. susitarimą, nes jame numatyta, kad *Cabot Plastics* renginiai naudojami tik *Cabot Switzerland* naudai ir laikantis jos nurodymų, todėl ši kompanija laisvai disponuoja šiomis priemonėmis.

19 Antra, dėl šio nuolatinio padalinio žmogiškųjų išteklių Belgijos valstybė mano, kad juos sudaro *Cabot Plastics* darbuotojai, suteikti komunei *Cabot Switzerland*, ir tai leidžia *Cabot Switzerland* vykdyti pardavimus, be kita ko, Belgijoje. Ji taip pat pažymi, kad šie darbuotojai, be žaliavų perdirbimo, teikia *Cabot Switzerland* būtinąs papildomas paslaugas, kaip antai priima žaliavas, kontroliuoja kokybę, parengia užsakymus, pakuoja galutinius produktus ir atlieka inventorizaciją.

20 Trečia, dėl galimybių gauti šio *Cabot Switzerland* padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis Belgijos valstybė teigia, kad *Cabot Plastics* suteikta struktūra leidžia *Cabot Switzerland* gauti ir naudotis žaliavų perdirbimo produktais, kad pati galėtų iš savo nuolatinio padalinio tiekti prekes Belgijoje. Ketvirta, Belgijos valstybės teigimu, šis padalinys yra pakankamai nuolatinis vien dėl to, kad buvo sudarytas 2012 m. vasario 14 d. susitarimas.

21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Cabot Switzerland* steigusi verslą Šveicarijoje, nes joje yra jos registruota buveinė ir biuras, kuriame dirba 47 asmenys, ir kad būtų šioje šalyje priimami šios kompanijos strateginiai ir bendrosios politikos sprendimai, sudaromos įvairios sutartys ir renkasi jos valdyba. Vis dėlto, šio teismo teigimu, tai, kad *Cabot Switzerland* steigusi verslą Šveicarijoje, *ipso facto* nereiškia, kad paslaugų teikimo vieta yra šioje valstybėje, nes PVM direktyvos 44 straipsnyje numatyta speciali taisyklė dėl paslaugų teikimo vietos tuo atveju, kai paslaugos teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigęs savo verslą.

22 Be to, jis mano, kad Teisingumo Teismas dar nėra priėmęs sprendimo dėl atvejo, pakankamai panašaus į nagrinjamą šioje byloje, galinčio išsklaidyti bet kokias abejones dėl taikytinos Sąjungos teisės aiškinimo. Šiuo klausimu jis pažymi, kad, pirma, *Cabot Plastics* yra teisiškai atskiras nuo *Cabot Switzerland* subjektas, kurios patronuojamoji bendrovė ji nėra, ir, antra, mokesčių administratorius *Cabot Plastics* laiko ir paslaugų teikėja, ir *Cabot Switzerland* techniniais bei žmogiškaisiais ištekliais.

23 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar

apmokestinamasis asmuo turi tinkamą nuosavą išteklių struktūrą, sudarančią jo nuolatinį padalinį, kai šie ištekliai priklauso teikėjui, kuris jam teikia paslaugas, bet pagal šio apmokestinamojo asmens ir šio paslaugų teikėjo sudarytą sutartį pastarasis įsipareigoja šiuos išteklius išimtinai arba beveik išimtinai naudoti šioms paslaugoms teikti. Konkrečiai kalbant, kadangi Teisingumo Teismas nusprendė, kad struktūra, neturinti savo darbuotojų, negali būti laikoma „nuolatiniu padaliniu“ (2021 m. birželio 3 d. Sprendimas *Titanium*, C-931/19, EU:C:2021:446), šiam teismui kyla klausimas, ar tokiomis aplinkybėmis atitinkamą paslaugų teikėjo darbuotojai, veikiantys pagal paslaugų gavėjo nurodymus pagal šias šalis saistantį susitarimą, gali būti laikomi paslaugų gavėjo „savais“ darbuotojais.

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas, kokią rolę nustatant *Cabot Switzerland* nuolatinį padalinį Belgijoje galėtų turėti šios bendrovės prekių tiekimas šioje šalyje naudojant *Cabot Plastics* techninius ir žmogiškuosius išteklius.

25 Tokiomis aplinkybėmis *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kai paslaugas teikia vienoje valstybėje narėje įsteigtas apmokestinamasis asmuo kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris veikia kaip toks asmuo ir kurio verslas įsteigtas ne [Europos Sąjungoje], ir jie abu yra atskiri ir teisiškai nepriklausomi subjektai, tačiau priklauso tai pačiai įmonių grupei, ir kai paslaugų teikėjas pagal sutartį įsipareigoja naudoti savo rangą ir darbuotojus išimtinai tam, kad būtų gaminami paslaugų gavėjui skirti produktai, kuriuos šis paslaugų gavėjas vėliau pardavinėja, o tai laikoma apmokestinamu prekių tiekimu, vykdomu pasitelkiant logistikos paslaugų teikėjo pagalbą aptariamoje valstybėje narėje, ar [PVM direktyvos] 44 straipsnė ir [gyvendinimo reglamento 282/2011] 11 straipsnį reikia aiškinti taip, kad už [Sąjungos] ribų įsisteigęs apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas turinčiu nuolatinį padalinį šioje valstybėje narėje?

2. Ar [PVM direktyvos] 44 straipsnė ir [gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011] 11 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo gali turėti nuolatinį padalinį, kai reikalingi žmogiškieji ir techniniai ištekliai yra jo paslaugų teikėjo, kuris yra teisiškai nepriklausomas, bet priklauso tai pačiai įmonių grupei, ir kuris įsipareigoja pagal sutartį išimtinai šio apmokestinamojo asmens naudai naudoti tuos išteklius?

3. Ar PVM direktyvos] 44 straipsnis ir [gyvendinimo reglamento 282/2011] 11 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo turi nuolatinį padalinį savo paslaugų teikėjo valstybėje narėje, nes pastarasis, vykdydamas išimtiną sutartinį prievolę, jo naudai teikia varias pagalbines ar papildomas paslaugas, susijusias su žaliavų perdirbimu siaurąja prasme, ir taip prisideda prie šio apmokestinamojo asmens jo įsisteigimo vietoje už [Sąjungos] ribų atliekamą pardavimą, nors apmokestinamas prekių tiekimas pagal PVM teisės aktus vyksta minėtos valstybės narės teritorijoje?“

Dėl prejudicinių klausimų

26 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 44 straipsnis ir gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo, paslaugų gavėjas, įsteigęs verslą už Europos Sąjungos ribų, turi nuolatinį padalinį valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs atitinkamą paslaugų teikėjas, teisiškai atskiras nuo šio paslaugų gavėjo, kai paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, vykdydamas išimtiną sutartinį įsipareigojimą, šiam apmokestinamajam asmeniui, kuriam teikiamos paslaugos, teikia šias paslaugas ir kelias pagalbines ar papildomas paslaugas, susijusias su apmokestinamojo asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ekonomine veikla šioje valstybėje narėje, o žmogiškieji ir techniniai galimo nuolatinio

padalinio ištekliai priklauso paslaugų teikėjui.

27 PVM direktyvos 44 straipsnio pirmame sakinyje nustatyta, kad paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui (kuris veikia kaip toks asmuo) vieta yra ten, kur tas asmuo steigė savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis steigė savo verslą, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys.

28 PVM direktyvos 44 straipsnis yra paslaugų teikimo apmokestinimo vietos nustatymo taisyklė, vienodai apibrėžiant apmokestinimo vietą. Siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, galinčios lemti dvigubą apmokestinimą, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42, 50 ir 51 punktus).

29 Sąjungos teisės aktų leidėjai kaip pagrindinę sąsajos veiksnį, kiek tai susiję su apmokestinamajam asmeniui teikiama paslaugų vieta, nurodė jo verslo steigimo vietą, nes ji, kaip objektyvus, paprastas ir praktinis kriterijus, užtikrina didelį teisinį saugumą. Vis dėlto sąsaja su nuolatinio padaliniu, numatyta PVM direktyvos 44 straipsnio antrame sakinyje, yra antrinė ir laikytina nuo bendrosios taisyklės leidžiančia nukrypti nuostata, taikytina, kai tenkinamos tam tikros sąlygos (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–56 punktus; 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimo *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, 49 punktą ir 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 29 punktą).

30 Taigi, kaip Teisingumo Teismas konstatavo, be kita ko, 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298) 53 punkte, padalinys, kuris nėra verslo steigimo vieta, atsižvelgiama tik tuo atveju, jei šis padalinys nelemia racionalaus sprendimo arba dėl jo kyla konfliktas su kita valstybe narė, nes, kaip matyti iš šio sprendimo 55 punkto, prielaida, kad paslaugos teikiamos toje vietoje, kur paslaugas gaunantis apmokestinamasis asmuo yra steigė savo verslą, leidžia tiek valstybėms narių kompetentingoms institucijoms, tiek paslaugų teikėjams išvengti sudėtingų paieškų, siekiant nustatyti apmokestinimo vietą.

31 Kalbant apie sąvoką „nuolatinis padalinys“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, pagal gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnį ji reiškia bet kokį padalinį, išskyrus verslo steigimo vietą, kuris yra pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškąjį ir techninį išteklių struktūrą, kad galėtų gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 58 punktą ir 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 31 punktą). Vadinas, kaip Teisingumo Teismas patikslino 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298) 59 punkte, tam, kad bendrovė būtų laikoma turinčia nuolatinį padalinį valstybėje narėje, kurioje jai teikiamos atitinkamos paslaugos, ji turi turėti pakankamai nuolatinę struktūrą, kuri leistų gauti atitinkamas paslaugas ir jomis naudotis savo ekonominei veiklai.

32 Be to primintina, kad klausimas, ar yra nuolatinis padalinys, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnio antrą sakinį, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant ne į apmokestinamąjį asmenį paslaugų teikėjų, bet į apmokestinamąjį asmenį paslaugų gavėjų (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 30 punktas).

33 Taigi reikia ?vertinti, ar tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, paslaugas gaunantis apmokestinamasis asmuo gali b?ti laikomas turin?iu pakankamai nuolatin? ir tinkam? ?mogišk?j? ir technini? ištekl? valstyb?je nar?je, kurioje teikiamos paslaugos, ir prireikus, ar šie ištekliai jam iš tikr?j? leidžia gauti šias paslaugas ir jomis naudotis.

34 Konkre?iai kalbant, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui šiuo atveju kyla klausimas, koki? ?tak? šiuo aspektu turi tai, kad, pirma, paslaug? teik?jas ir gav?jas yra teisiškai nepriklausomi subjektai, bet priklauso tai pa?iai bendrovi? grupei, antra, atitinkami ?mogiškieji ir techniniai ištekliai priklauso paslaug? teik?jui ir, tre?ia, jis pagal sutart? ?sipareigoja savo ?rang? ir personal? naudoti tik paslaugoms teikti, šiuo atveju – ?aliavoms perdirbti, ir kad šis paslaug? teik?jas, taip pat vykdydamas š? išimtin? ?sipareigojim?, teikia kelias pagalbines ar papildomas paslaugas, susijusias su pirmosiomis paslaugomis, vis? pirma logistin? pagalb?, kuria prisideda prie gav?jo ekonomin?s veiklos ir kuri yra apmokestinamas prek? tiekimas valstyb?je nar?je, kur yra jo galimas nuolatinis padalinys.

35 Pirma, d?l nuolatinio padalinio tinkamos ?mogišk?j? ir technini? ištekl? strukt?ros Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad strukt?ra, kuri? išreiškia tokie ištekliai, negali egzistuoti tik kartais. Nors nereikalaujama tur?ti nuosav? ?mogišk?j? ar technini? ištekl? kitoje valstyb?je nar?je, vis d?lto b?tina, kad apmokestinamasis asmuo tur?t? teis? disponuoti šiais ?mogiškaisiais ir techniniais ištekliais taip, lyg jie b?t? jo, pavyzdžiui, pagal šiuos išteklis jam suteikian?ias paslaug? teikimo ar nuomos sutartis, kuri? negalima greitai nutraukti (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C?333/20, EU:C:2022:291, 37 ir 41 punktus).

36 D?l aplinkyb?s, kad paslaug? teik?jas ir gav?jas yra susij? ir, konkre?iai kalbant, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos bendrov?s priklauso tai pa?iai grupei, nors teisiškai viena nuo kitos nepriklauso, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog kvalifikavimas kaip „nuolatinio padalinio“, kuris turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? ekonomin? ir komercin? realyb?, negali priklausyti vien nuo atitinkamo subjekto teisinio statuso, o aplinkyb?, jog bendrov? turi patronuojam?j? bendrov? valstyb?je nar?je, savaime nereiškia, kad ji taip pat turi nuolatin? padalin? toje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C?333/20, EU:C:2022:291, 38 ir 40 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

37 Kiek tai susij? su aplinkybe, kad paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo pagal sutart? ?sipareigoja savo ?rang? ir personal? naudoti tik atitinkamoms paslaugoms teikti, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad juridinis asmuo, net jeigu turi tik vien? klient?, turimus techninius ir ?mogiškuosius išteklis privalo naudoti jo poreikiams. Taigi tik tuo atveju, jei b?t? nustatyta, kad pagal taikytinas sutarties nuostatas bendrov? paslaug? gav?ja disponuoja savo paslaug? teik?jo ištekliais taip, lyg jie b?t? jos, gal?t? b?ti laikoma, kad valstyb?je nar?je, kurioje ?sisteig?s jos paslaug? teik?jas, jos ?mogišk?j? ir technini? ištekl? strukt?ra yra pakankamai nuolatin? ir tinkama (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C?333/20, EU:C:2022:291, 48 punkt?).

38 Taigi tai, kad pagrindin?je byloje atitinkami ?mogiškieji ir techniniai ištekliai priklauso ne *Cabot Switzerland*, o *Cabot Plastics*, savaime nereiškia, kad ši pirmoji bendrov? neturi nuolatinio padalinio Belgijoje, jeigu ji turi galimyb? nedelsiant ir nuolat naudotis šiais ištekliais, tartum jie b?t? jos pa?ios. Šiuo klausimu galima atsižvelgti, be kita ko, ? aplinkybes, kad, kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, *Cabot Plastics* ?sipareigojo naudoti savo ?rang? tik gaminant su *Cabot Switzerland* sudarytame susitarime nurodytus produktus, šis susitarimas galioja nuo 2012 m., o šios paslaugos sudaro beveik vis? pirmosios bendrov?s apyvart?.

39 Vis d?lto, kaip savo rašytin?se pastabose nurodo Europos Komisija, kadangi atitinkam? paslaug? teik?jas lieka atsakingas už savo išteklis ir teikia šias paslaugas savo rizika, vien

paslaugų teikimo sutartis, nors ir išimtinai, savaime nereiškia, kad šio paslaugų teikėjo ištekliai tampa jo kliento ištekliais.

40 Antra, kalbant apie gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnyje numatytą kriterijų, pagal kurį nuolatinio padalinio žmogiškieji ir techniniai ištekliai turi leisti jam gauti paslaugas ir jas naudoti savo poreikiams, pirmiausia reikia atskirti *Cabot Plastics* teikiamas *Cabot Switzerland* žaliavų perdirbimo paslaugas nuo pastarosios bendrovės prekių, gautų atlikus šiuos darbus, pardavimo. Iš tiesų šios paslaugos ir pardavimai yra atskiri sandoriai, kuriems taikoma skirtinga PVM tvarka (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 52 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Todėl siekiant nustatyti vietą, kur *Cabot Switzerland* gauna šias paslaugas, reikia nustatyti vietą, kur yra žmogiškieji ir techniniai ištekliai, kuriuos ši bendrovė naudoja tam tikslui, o ne vietą, kur yra ištekliai, kuriuos ji naudoja savo prekybinei veiklai.

41 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tie patys ištekliai negali būti naudojami ir paslaugoms teikti, ir toms pačioms paslaugoms gauti (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 54 punktą). Vis dėlto nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad būtų galima atskirti išteklius, kuriuos *Cabot Plastics* naudojo savo žaliavų perdirbimo paslaugoms, nuo išteklių, kuriuos, mokesčių administratoriaus teigimu, *Cabot Switzerland* naudojo šioms paslaugoms gauti Belgijoje savo tariamai nuolatiniam padalinyje, kur, kaip teigia šis administratorius, sudaro tik *Cabot Plastics* priklausantys ištekliai, tačiau tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas.

42 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl to, kur, siekiant nustatyti pagrindinį byloje nagrinėjamą paslaugų teikimo vietą, gali turėti aplinkybės, kad paslaugų teikėjas pagal su šia paslauga gavėju sudarytą išimtinių susitarimų teikia tam tikras paslaugas, kurias šis teismas kvalifikuoja kaip „pagalbines“ ar „papildomas“, susijusias su žaliavų perdirbimu, t. y. žaliavų atsargų valdymas, jų inventorizacija metų pabaigoje, kokybės kontrolė, galutinių produktų atsargų valdymas ir užsakymų parengimas prieš išsiunčiant. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nurodo, kad *Cabot Plastics* teikia *Cabot Switzerland* logistiką pagalbą ir taip prisideda prie jos ekonominės veiklos, kuri vykstant, be kita ko, tiekiamos apmokestinamos prekės Belgijoje, kur, mokesčių administratoriaus teigimu, yra pastarosios bendrovės nuolatinis padalinys.

43 Kaip matyti iš šio sprendimo 40 punkto, kalbant apie tai, ar paslaugas gaunantis apmokestinamasis asmuo jas gauna savo nuolatiniam padalinyje, reikia atskirti, pirma, šia paslauga teikimą ir šio apmokestinamojo asmens gavėjo gebėjimą jas gauti tokiam padalinyje ir, antra, sandorius, kuriuos šis apmokestinamasis asmuo pats vykdo vykdydamas savo ekonominę veiklą, kaip šiuo atveju – parduoda prekes, gautas perdirbus žaliavas. Iš to matyti, kad tai, jog paslaugų teikėjas jį gavėjui taip pat teikia minėtas pagalbines paslaugas, taip palengvindamas šio gavėjo ekonominę veiklą, šiuo atveju – parduoda perdirbus žaliavas gautus produktus, neturi to, kas šio gavėjo nuolatinio padalinio egzistavimo klausimui.

44 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad aplinkybės, jog pagal sutartį dėl paslaugų teikimo saistomą bendrovę ekonominė veikla sudaro ekonominis visumas ir kad šios veiklos rezultatai iš esmės naudingi valstybės narėms, kurioje paslaugų teikėjas turi savo buveinę, vartotojams, neturi reikšmės nustatant, ar šia paslauga gavėjas turi nuolatinį padalinį šioje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 64 punktą). Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad fiksuota vieta, naudojama vien tam, kad galėtų būti vykdoma tik parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio veikla, susijusi su atitinkamo paslaugų gavėjo ekonomine veikla, nėra nuolatinis padalinys (2007 m.

birželio 28 d. Sprendimo *Planzer*, C-73/06, EU:C:2007:397, 56 punktas).

45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinėje byloje nagrinėjamas žaliavų perdirbimo paslaugas *Cabot Switzerland* gauna ir naudoja savo ekonominei prekių, gautų suteikus šias paslaugas, pardavimo veiklai Šveicarijoje, nes ši bendrovė Belgijoje tam neturi tinkamos struktūros.

46 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 44 straipsnis ir įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo, paslaugų gavėjas, steigėjas verslo už Sąjungos ribų, neturi nuolatinio padalinio valstybėje narėje, kurioje sistėigis atitinkamą paslaugų teikėjas, teisiškai atskiras nuo šio paslaugų gavėjo, jei gavėjas neturi tinkamos žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūros, galinčios sudaryti nuolatinį padalinį, net kai paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, vykdydamas išimtinę sutartinę sąsipareigojimą, šiam apmokestinamajam asmeniui, gaunančiam paslaugas, teikia šias žaliavų perdirbimo paslaugas bei kelias pagalbines ar papildomas paslaugas, susijusias su apmokestinamojo asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ekonomine veikla šioje valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

47 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 44 straipsnis ir 2011 m. kovo 15 d. įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės, 11 straipsnis

turi būti aiškinami taip:

apmokestinamasis asmuo, paslaugų gavėjas, steigėjas verslo už Europos Sąjungos ribų, neturi nuolatinio padalinio valstybėje narėje, kurioje sistėigis atitinkamą paslaugų teikėjas, teisiškai atskiras nuo šio paslaugų gavėjo, jei gavėjas neturi tinkamos žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūros, galinčios sudaryti nuolatinį padalinį, net kai paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, vykdydamas išimtinę sutartinę sąsipareigojimą, šiam apmokestinamajam asmeniui, gaunančiam paslaugas, teikia šias žaliavų perdirbimo paslaugas bei kelias pagalbines ar papildomas paslaugas, susijusias su apmokestinamojo asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ekonomine veikla šioje valstybėje narėje.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.