

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2014. gada 16. oktobr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 44. pants – Pakalpojuma sa??m?ja “past?v?g?s iest?des” j?dziens – Vieta, kur pakalpojumi tiek uzskat?ti par sniegtiem nodok?a maks?t?jiem – Dar?jums Kopienas iekšien?

Lieta C?605/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny S?d Administracyjny* (Polija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 25. oktobr? un kas Ties?re?istr?ts 2012. gada 24. decembr?, tiesved?b?

Welmory sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [*M. Ileši?*], tiesneši A. O’K?fs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*], E. Jaraš?ns [*E. Jaraši?nas*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2014. gada 6. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Welmory sp. z o.o.* v?rd? – *M. Gorazda*, advokat,
- *Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku* v?rd? – *T. Tratkiewicz* un *J. Kaute*, p?rst?vji,
- Polijas vald?bas v?rd? – *B. Majczyna* un *A. Kramarczyk*, p?rst?vji,
- Kipras vald?bas v?rd? – *K. Kleanthous* un *E. Symeonidou*, p?rst?ves,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – *L. Christie*, p?rst?vis, kam pal?dz *O. Thomas*, barrister,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *K. Herrmann*, *L. Lozano Palacios* un *R. Lyal*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2014. gada 15. maija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK (OV L 44, 11. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 44. pantu.

2 Šis līgums ir ticis iesniegts strīdā starp *Welmory sp. z o.o.*, kura reģistrēta Polijā (turpmāk tekstā – “Polijas sabiedrība”), un *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* (Gdaņas Finanšu pārvaldes direktors, turpmāk tekstā – “Dyrektor”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) uzlikšanas vietu par šīs sabiedrības sniegtajiem pakalpojumiem sabiedrībai, kuras saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir citā dalībvalstī.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Ar PVN direktīvu atbilstoši tās 411. un 413. pantam no 2007. gada 1. janvāra ir atcelti un aizstāti Eiropas Savienības tiesību akti PVN jomā, tostarp Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestās direktīva”). Sestās direktīvas 9. panta “Pakalpojumu sniegšana” 1. punkts bija noteikts:

“Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīgā iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgās iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.”

4 Līdz 2009. gada 31. decembrim Direktīvas 2006/112 43. pants, kurš bija iekārtots tās 3. nodaļā “Pakalpojumu sniegšanas vieta”, bija paredzēts:

“Par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīgā iestāde, no kuras veic pakalpojumu sniegšanu, vai – ja nav šādas vietas vai pastāvīgās iestādes – tā pastāvīgās adreses vietu vai parasto dzīvesvietu.”

5 Ar Direktīvu 2008/8 no 2010. gada 1. janvāra tika aizstāti 43.–59. pants, kuri bija iekārtoti šajā Direktīvas 2006/112 nodaļā.

6 PVN direktīvas 44. pants ir noteikts:

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

7 Padomes 2011. gada 15. marta ģenerālprekšlikuma regulas (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka ģenerālprekšlikuma pasākumus Direktīvai 2006/112 (OV L 77, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “ģenerālprekšlikuma regula”), kas ir piemērojama no 2011. gada 1. jūlija, preambulas 4. apsvērumā ir noteikts:

“Šīs regulas mērķis ir nodrošināt pašreizējās PVN sistēmas vienādu piemērošanu, pieņemot Direktīvas 2006/112/EK ģenerālprekšlikuma noteikumus, jo paši attiecībā uz nodokļa maksātājiem,

pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu un to dar?jumu vietu, par kuriem uzliek nodokli. [..]"

8 ?stenošanas regulas preambulas 14. apsv?rum? ir noteikts:

"Lai nodrošin?tu, ka noteikumi attiec?b? uz to dar?jumu viet?m, par kuriem uzliek nodokli, tiek piem?roti vien?di, b?tu j?preciz? t?di j?dzieni k? saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, past?v?ga iest?de, past?v?ga adrese un vieta, kur persona parasti uzturas. Nosakot p?c iesp?jas skaidr?kus un objekt?v?kus krit?rijus, taj? paš? laik? ?emot v?r? Tiesas judikat?ru, b?tu j?veicina šo j?dzienu praktisk? piem?rošana."

9 ?stenošanas regulas 11. panta 1. punkts ir formul?ts š?di:

"Piem?rojot [PVN direkt?vas] 44. pantu, "past?v?g?s iest?des vieta" ir jebkura vieta, kas nav [..] saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, ko raksturo pietiekama past?v?bas pak?pe un piem?rota strukt?ra cilv?kresursu un tehnisko resursu zi??, kas tai ?auj sa?emt un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti t?s pašas vajadz?b?m."

Polijas ties?bas

10 Pamatliet? ir piem?rojams 2004. gada 11. marta Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Ustawa o podatku od towarów i us?ug; Dz. U. Nr. 54, 535. poz?cija*), redakcij?, kas bija sp?k? no 2010. gada 1. janv?ra l?dz 2011. gada 30. j?nijam (turpm?k tekst? – "Likums par PVN").

11 Likuma par PVN 19. panta 1. un 4. punkt? ir paredz?ts:

"1. Pien?kums maks?t nodokli rodas preces izsniegšanas vai pakalpojuma sniegšanas br?d?, iev?rojot 2.–21. punktu, 14. panta 6. punktu, 20. pantu un 21. panta 1. punktu.

[..]

4. Ja preces pieg?de vai pakalpojuma sniegšana ir j?apliecina ar r??inu, pien?kums maks?t nodokli rodas r??ina izdošanas br?d?, ta?u ne v?l?k k? sept?taj? dien? p?c preces izsniegšanas vai pakalpojuma sniegšanas dienas."

12 Saska?? ar š? likuma 28.b panta 1. un 2. punktu:

"1. Pakalpojumu sniegšanas vieta, ja pakalpojumi tiek sniegti nodok?a maks?t?jam, ir nodok?a maks?t?ja, kas ir pakalpojuma sa??m?js, re?istr?cijas vieta vai past?v?g? dz?vesvieta, iev?rojot 2.–4. punktu, k? ar? 28.e pantu, 28.f panta 1. punktu, 28.g panta 1. punktu un 28.i, 28.j un 28.n pantu.

2. Ja pakalpojumus sniedz nodok?a maks?t?ja past?v?g?s iest?des viet?, kas nav vi?a re?istr?cijas vieta vai past?v?g? dz?vesvieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas š? past?v?g? iest?de."

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

13 *Welmory LTD*, Nikozija (Kipra; turpm?k tekst? – "Kipras sabiedr?ba"), organiz? izsoles p?rdošanas tiešsaist? platform?. Šaj? nol?k? t? p?rdod "bids" [piesol?t?s cenas], proti, ties?bas iesniegt pied?v?jumu nopirkt izsol? izsol?to preci, pied?v?jot augst?ku cenu nek? p?d?j? pied?v?t? cena.

14 No Tiesai iesniegtajiem materi?liem izriet, ka Kipras sabiedr?ba 2009. gada 2. apr?l? ar Polijas sabiedr?bu ir nosl?gusi sadarb?bas l?gumu, saska?? ar kuru Kipras sabiedr?ba ap??m?s

sniegt Polijas sabiedrībai izsoles interneta vietnes ar domēna nosaukumu www.za10groszy.pl nodošanas pakalpojumu, tostarp arī ar to saistītos pakalpojumus, pirmkārt, iznomājot vietnes darbībai nepieciešamos serverus un, otrkārt, prezentējot izsolītās preces. Savukārt Polijas sabiedrība apņemas galvenokārt pārdošanas preces šajā vietnē.

15 Pārdošanas process ir šāds. Vispirms klients no Kipras sabiedrības nopirktākas "bids" pārdošanas tiešsaistē vietnē. Pēc tam šīs "bids" dod tiesības klientam piedalīties to pārdošanā, kuras Polijas sabiedrība šajā pašā vietnē ir piedāvājusi izsolīt, un iesniegt piedāvājumu nopirkt kādu no šīm precēm. Atšķirībā no klasiskās izsoļu sistēmas klientam, lai pārslēgtu, nav tikai jāpārejas samaksāt par pārdojo piedāvājumu lielāku naudas summu, bet viņam šajā ziņā ir "jāsamaksā" par "bids". Visbeidzot, prece tiek pārdojama izsolē tam klientam, kurš, izmantojot savas "bids", ir piedāvājis visaugstāko cenu tās nopirkšanai.

16 Tāpat no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka Polijas sabiedrības ienākumu avots ir, pirmkārt, pārdošanas cena, kas iegūta, pārdojot izsoles tiešsaistē, un, otrkārt, no Kipras sabiedrības saņemta atlīdzība, kas atbilst daļai no "bids" pārdošanas ieņēmumiem, kuru uzmanto klienti Polijā, lai iesniegtu izsoles piedāvājumu.

17 2010. gada 19. aprīlī Kipras sabiedrība iegādājās visu Polijas sabiedrības pamatkapitālu.

18 Laikposmā no 2010. gada janvāra līdz aprīlim, kas bija pirms šīs iegādes, Polijas sabiedrība bija izsniegusi ieteikus rīcināt par pakalpojumu sniegšanu Kipras sabiedrībai (reklāma, pakalpojumi, informācijas sniegšana un datu apstrāde).

19 Polijas sabiedrība, uzskatot, ka šie pakalpojumi ir tikuši sniegti Kipras sabiedrības pastāvīgajā vietā un ka par tiem PVN ir jāuzliek Kiprā, un vienlaicīgi norādot, ka šis nodoklis ir jāsamaksā šo pakalpojumu saņēmējam, nebija samaksājusi PVN.

20 *Direktor* tomēr uzskatīja, ka runa ir par pakalpojumiem, kuri sniegti Kipras sabiedrības pastāvīgajai iestādei Polijas teritorijā, un tādējādi par tiem saskaņā ar Likuma par PVN 28.b panta 2. punktu nodoklis ir jāuzliek Polijā parastās 22 % likmes apmērā.

21 Polijas sabiedrība cēla prasību atcelt *Direktor* lēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* (Gdaņskas Administratīvā tiesa), norādot, ka neatkarīgs subjekts, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību un kas ir PVN maksātājs, nevar būt cita nodokļa maksātāja "pastāvīgā iestāde".

22 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* noraidīja šo prasību, it īpaši ņemot vērā Kipras sabiedrības sniegto pakalpojumu Polijas teritorijā iedzīvotājiem. Tā uzskatīja, ka šai sabiedrībai, lai tiktu uzskatīta, ka tai Polijas teritorijā ir pastāvīga iestāde, nebija vajadzīgs, lai tai tajā piederētu pastāvīgi materiālie vai cilvēkresursi šajā dzīvē tradicionālajā izpratnē, lai tā tieši izmantotu šajā teritorijā esošās iekārtas, kā arī tajā nodarbinātu personālu.

23 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* uzskatīja, ka šo abu sabiedrību darbība nebija nošķirta no ekonomiskā viedokļa, jo visu to darbību mērķis Polijā tika sasniegts, tikai pateicoties starp tām esošajai sadarbībai.

24 Sava nol?muma atbalstam *Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku* uzskat?ja, ka Kipras sabiedr?ba Polijas teritorij? izmantoja Polijas sabiedr?bas tehniskos un cilv?kresursus un t?d?j?di Polijas sabiedr?ba bija j?uzskata par Kipras sabiedr?bas past?v?go iest?di Polij?. L?dz ar to t? uzskat?ja, ka Polijas sabiedr?bas sniegtie pakalpojumi Kipras sabiedr?bai tika sniegti Kipras sabiedr?bas past?v?gajai iest?dei Polij? un t?d?j?di par tiem nodoklis tika uzlikts š?s dal?bvalsts teritorij?.

25 Polijas sabiedr?ba par *Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku* spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa).

26 Iesniedz?jtiesai, ?emot v?r? taj? izskat?m?s lietas ?patn?bas, ir šaubas par to, vai PVN direkt?vas 44. pants var tikt interpret?ts t?d?j?di, ka vieta, kur uzliek nodokli par pakalpojumu sniegšanu, ja Polijas sabiedr?ba ir sniegusi pakalpojumus citai sabiedr?bai, kuras past?v?g? atrašāns vieta ir Kipr?, ir Polija, ja abas sabiedr?bas kapit?la zi?? ir neatkar?gas viena no otras un cikt?l Kipras sabiedr?ba savu saimniecisko darb?bu ?steno, izmantojot Polijas sabiedr?bas infrastrukt?ru.

27 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka Tiesas judikat?ra par past?v?g?s iest?des j?dzienu attiecas uz gad?jumiem, kuri no ties?bu un faktu viedok?a atš?iras no gad?juma iesniedz?jtiesas izskat?maj? liet?.

28 Pamatliet? runa ir par gad?jumu, kad abas sabiedr?bas faktu norises laik? bija viena no otras neatkar?gas. Turkl?t Tiesas judikat?ra attiecas uz gad?jumu, kad past?v?g?s iest?des vieta tiek noteikta sal?dzin?jum? ar pakalpojumu sniedz?ju, un papildus t? ir par gad?jumu, kad past?v?g? iest?de tiek noteikta sal?dzin?jum? ar pakalpojumu sniegšanu trešajai personai, proti, gala pat?r?t?jam.

29 Š?dos apst?k?os *Naczelny S?d Administracyjny* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai, lai uzliktu nodokli pakalpojumiem, ko [Polijas] sabiedr?ba, kas ir re?istr?ta Polij?, sniedz [Kipras] sabiedr?bai, kas ir re?istr?ta cit? Savien?bas dal?bvalst?, ja [Kipras] sabiedr?ba saimniecisk?s darb?bas veikšan? izmanto [Polijas] sabiedr?bas infrastrukt?ru, vieta, kur atrodas past?v?g? iest?de, [PVN] direkt?vas izpratn? b?s [Polijas] sabiedr?bas re?istr?cijas vieta?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

Ievada apsv?rumi

30 Vair?ki lietas dal?bnieki ir nor?d?juši, ka pamatliet? uzdotsais jaut?jums ir nevis par to, vai Polijas sabiedr?bas sniegtie pakalpojumi Kipras sabiedr?bai ir pakalpojumu sniegšana Kipras sabiedr?bas past?v?gajai iest?dei Polij?, bet par to, kur? valst? – Polij? vai Kipr? – Kipras sabiedr?bas klientiem Polij? p?rdot?s “bids” ir j?apliek ar PVN.

31 Polijas vald?ba turkl?t apgalvo, ka t? summa par prec?m, kuras Polijas sabiedr?ba p?rdod izsol? Kipras sabiedr?bas tiešsaistes p?rdošanas vietn?, par kuru tiek uzlikts nodoklis, var?tu neb?t pareizi nov?rt?ta. Š? vald?ba jaut?, vai saska?? ar PVN direkt?vas 73. pantu summai, kurai uzliek nodokli un kura Polijas sabiedr?bai bija j?deklar?, nebija j?sast?v no, pirmk?rt, izsol? p?rdoto pre?u cenas un, otrk?rt, no atl?dz?bas, kura tika sa?emta no Kipras sabiedr?bas un kas atbilda da?ai no “bids”, kuras izmanto klienti Polij? izsoles laik?, p?rdošanas ie??mumiem.

32 Tom?r ir j?preciz?, ka prejudici?l? jaut?juma priekšmets b?t?b? ir par vietu, kur? uzliek nodokli par Polijas sabiedr?bas sniegtajiem pakalpojumiem Kipras sabiedr?bai, un l?dz ar to par

PVN direktīvas 44. panta interpretāciju, nevis par vietu, kur uzliek nodokli “bids”, vai par preču, kuras Polijas sabiedrība pārdod izolēti, summas, kurai uzliek nodokli, noteikšanu.

33 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, Tiesai un valstu tiesīm sa darbojoties, kā tas ir paredzēts LESD 267. pantā, tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņem atbildība par pieņemamo tiesas nolikumu, ņemot vērā tajā ierosinātās lietas īpatnības, novērtē gan to, cik lielā mērā prejudiciāls nolikums tai ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbilstību. Līdz ar to iespēja formulēt Tiesai uzdodamos jautājumus ir tikai valsts tiesai un lietas dalībnieki nevar mainīt to saturu (it īpaši skat. spriedumu *Danske Svineproducenter*, C-316/10, EU:C:2011:863, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Turklāt prejudiciālo jautājumu satura grozīšana vai atbildes uz prasījumu pamatlietā apsvērumos minētajiem papildu jautājumiem sniegšana būtu pretrunā Tiesas pienākumam nodrošināt iespēju dalībvalstu valdībām un ieinteresētajām personām iesniegt apsvērumus atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantam, jo saskaņā ar šo normu ieinteresētajām personām tiek paziņoti tikai likumi par prejudiciālo jautājumu uzdošanu (šajā ziņā skat. spriedumu *Danske Svineproducenter*, EU:C:2011:863, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Līdz ar to šajā lietā ir jāatbild vienīgi uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu par vietu, kur uzliek nodokli par Polijas sabiedrības sniegtajiem pakalpojumiem Kipras sabiedrībai, noteikšanu.

Tiesas atbilde

36 Uzdodot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, saskaņā ar kādiem nosacījumiem nodokļa maksātājs, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir vienā dalībvalstī un kurš saņem pakalpojumus, kurus sniedz citā dalībvalstī reģistrēts otrs nodokļa maksātājs, ir jāuzskata par tīdu, kuram šajā citā dalībvalstī pieder “pastāvīgā iestāde” PVN direktīvas 44. panta izpratnē, lai noteiktu vietu, kur par šiem pakalpojumiem ir uzliekams nodoklis.

37 PVN direktīvā, īpatnēji direktīvā, kas ir aizstāta ar PVN direktīvu, ir ietverta V sadaļa, kura attiecas uz to darījumu, par kuriem uzliek nodokli, vietu. Šajā sadaļā iekavēti 3. nodaļa ir par pakalpojumu sniegšanas vietu, un tās 2. un 3. iedaļā attiecīgi ir noteikti nodokļa uzlikšanas par šiem pakalpojumiem vietas noteikšanas vispārīgie noteikumi, kā arī īpašie noteikumi, kas attiecas uz specifiskiem pakalpojumiem.

38 Tātāt kā Sestās direktīvas 9. pantā PVN direktīvas 44.–59.b pantā ir ietverti noteikumi, saskaņā ar kuriem tiek noteikta nodokļa piesaistes vieta. Šajā ziņā Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts ir paredzēti vispārīgie noteikumi, un šādi noteikumi ir iekavēti arī PVN direktīvas 44. un 45. pantā. Tātāt PVN direktīvas 46.–59.b pantā – tātāt kā Sestās direktīvas 9. panta 2. un 3. punkts – ir norādīti vairāki specifiski piesaistes gadījumi.

39 Tomēr pamatlietā attiecas uz to, kā interpretēt PVN direktīvas 44. pantu, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam sniegto pakalpojumu vieta tiek noteikta, ņemot vērā nevis nodokļa maksātāju – pakalpojumu sniedzēju, bet nodokļa maksātāju – pakalpojumu saņēmēju.

40 Līdz ar to jautājums ir par to, vai Tiesas judikatūra par Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta interpretāciju ir atbilstoša, ņemot vērā ar PVN direktīvas 44. pantu attiecībā uz šo jautājumu izdarītās izmaiņas.

41 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un ar tiesisko regulējumu, kurā šā norma ir ietverta, izvirzītais mērķis (spriedums *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru noteikumu, kas nosaka nodokļu piesaistes vietu saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, no ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (šajā ziņā skat. spriedumu *ADV Allround*, EU:C:2012:35, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Jānorāda, ka PVN direktīvas 44. panta formulējums ir līdzīgs Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta formulējumam. Turklāt gan PVN direktīvas 44. pants, gan Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikumi, ar kuriem noteikta nodokļu piesaistes vieta saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, un tiem ir viens un tas pats mērķis, kas nozīmē, ka Tiesas judikatūra par Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta interpretāciju principā ir pārņemama *mutatis mutandis* attiecībā uz PVN direktīvas 44. panta interpretāciju.

44 Šo atbildi apstiprina 7. stenošanas regula, kuras mērķis saskaņā ar tās preambulas 4. apsvērumu ir nodrošināt PVN sistēmas vienādu piemērošanu, pieņemot PVN direktīvas 7. stenošanas noteikumus, it īpaši attiecībā uz nodokļa maksājumiem, preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, un to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli.

45 No šīs regulas preambulas 14. apsvēruma izriet, ka Savienības likumdevēja griba bija precizēt atsevišķus jēdzienus, kas vajadzīgi, lai noteiktu kritērijus attiecībā uz to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli, vienlaicīgi ņemot vērā Tiesas judikatūru šajā jautājumā.

46 Šajā ziņā, lai arī minētā regula vēl nebija spēkā pamatlietā esošo faktu norises laikā, tātad tomēr ir jāapskata.

47 No tā izriet, ka, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, Tiesas judikatūra par Sestās direktīvas 9. panta 1. punktu, kā arī 7. stenošanas regula ir nozīmīga.

48 Jautājums, kurš ir uzdots saistībā ar pamatlietu, ir par Polijas sabiedrības sniegto pakalpojumu Kipras sabiedrībai vietas noteikšanu un it īpaši par kritēriju, ar kuriem nosaka, vai Kipras sabiedrībai pieder pastāvīgā iestāde Polijā, noteikšanu.

49 Atbilstoši PVN direktīvas 44. pantam pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tās, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumi tiek sniegti nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šā pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgās iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodokļa maksātājam, kas saņem šos pakalpojumus, ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta.

50 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka tāda tiesību norma kā PVN direktīvas 44. pants, kā izriet no šā sprieduma 42. punkta, ir noteikums, ar kuru noteikta vieta, kurā uzliek nodokli pakalpojumu sniegšanai, norādot nodokļu piesaistes vietu un tādējādi nodalot dalībvalstu kompetenci.

51 Šajā nolūkā minētās tiesību normas mērķis ir racionāli nodalīt attiecīgās valsts tiesību aktu PVN jomā piemērošanas jomas, vienādi nosakot nodokļu piesaistes vietu saistībā ar pakalpojumu sniegšanu.

52 Tādējādi, pirmkārt, ir jānosaka galvenā piesaistes vieta, lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu, un, otrkārt, ir jāprecizē kritēriji, kuri ir jāizpilda, lai uzskatītu, ka tādām nodokļa maksājumiem – pakalpojumu saņēmējam kā pamatliet, kurš reģistrēts vienā dalībvalstī, pieder pastāvīgā iestāde dalībvalstī, kurā tas nav reģistrēts.

Galvenā piesaistes vieta

53 No Tiesas judikatūras par Sesto direktīvas 9. pantu izriet, ka vispiemērotākā un tādējādi galvenā piesaistes vieta, lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu nodokļa uzlikšanas mērķiem, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Cita iestāde ir jāņem vērā tikai tad, ja šā atrašanās vieta nesniedz racionālu risinājumu vai rada konfliktu ar citu dalībvalsti (it īpaši skat. spriedumus *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299, 17. punkts, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, EU:C:1996:184, 16. punkts, kā arī *ARO Lease*, C-190/95, EU:C:1997:374, 15. punkts).

54 Šī interpretācija attiecas arī uz PVN direktīvas 44. pantu.

55 Šī iet, ka tāpat kā saskaņā ar Sesto direktīvu saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta kā galvenā piesaistes vieta ir objektīvs, vienkāršs un praktisks kritērijs, kas sniedz lielu tiesisko noteiktību, jo to ir vieglāk pārbaudīt nekā, piemēram, pastāvīgās iestādes esamību. Turklāt pieņemams, ka pakalpojumu sniegšana notiek vietā, kur nodokļa maksājumi – pakalpojumu saņēmējam ir saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, ņauj gan dalībvalstu kompetentajām iestādēm, gan pakalpojumu sniedzējiem izvairīties no sarežģītas analīzes, lai noteiktu nodokļu piesaistes vietu.

56 Turklāt saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir minētā PVN direktīvas 44. panta pirmajā teikumā, savukārt pastāvīgā iestāde – tikai nākamajā teikumā. Šis nākamais teikums, kurš sākas ar vārdu “tomēr”, var tikt saprasts tikai tādejādi, ka ar to ir noteikta atkāpe no iepriekšējā teikuma paredzētā vispārīgā noteikuma.

Pastāvīgās iestādes jēdziens

57 Jāatgādina, ka saistībā ar PVN direktīvas 44. pantu, kā izriet no šī sprieduma 39. punkta, pakalpojuma sniegšanas vietu nosaka, ņemot vērā nevis nodokļa maksātāju – pakalpojumu sniedzēju, bet nodokļa maksātāju – pakalpojumu saņēmēju. Tādējādi pastāvīgās iestādes jēdziens ir jānosaka, ņemot vērā nodokļa maksātāju – pakalpojumu saņēmēju.

58 No Tiesas judikatūras šajā jautājumā (it īpaši skat. spriedumu *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, 54. punkts un tajā minētā judikatūra), kas tieši ir ņemta vērā stenošanas regulas 11. pantā, izriet, ka pastāvīgā iestāde raksturo pietiekama pastāvīgās pakāpe un piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tai ņauj saņemta un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti tās pašas vajadzībām.

59 Kipras sabiedrībai, lai to tādās apstākļos kā pamatliet uzskatītu par tādā, kam pieder pastāvīgā iestāde PVN direktīvas 44. panta izpratnē, ir jāpieder Polijā vismaz tādai struktūrai, ko raksturo pietiekama pastāvīgās pakāpe un kura ir piemērota cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tai ņautu Polijā saņemta pakalpojumus, kurus tai sniedz Polijas sabiedrība, un tos izmantot savā saimnieciskajā darbībā, proti, attiecīgā elektronisko izsoļu sistēmas pārvaldībā, kā arī “bids” izlaidšanu un pārdošanu.

60 Tas, ka pamatliet Kipras sabiedrības ņsteno saimnieciskā darbība, proti, elektronisko izsoļu sistēmu pārvalde, kas aptver, pirmkārt, izsoļu interneta vietnes nodošanu Polijas

sabiedr?bai un, otrk?rt, "bids" izlaišanu un p?rdošanu klientiem Polij?, var tikt veikta bez efekt?vas cilv?kresursu un tehnisko resursu strukt?ras Polijas teritorij?, nav noteicošais. Neraugoties uz š?s saimniecisk?s darb?bas ?pašo raksturu, t? vismaz prasa, lai past?v?tu piem?rota strukt?ra, it ?paši cilv?kresursu un tehnisko resursu zi??, k?, piem?ram, IT apr?kojums, serveri un piel?gotas programmas.

61 Polijas sabiedr?ba savos rakstveida apsv?rumos un tiesas s?d? nor?d?ja, ka infrastrukt?ra, kuru tai ir nodevusi Kipras sabiedr?ba, ne?auj šai Kipras sabiedr?bai sav? saimnieciskaj? darb?b? sa?emt un izmantot pakalpojumus, kurus tai sniedz min?t? Polijas sabiedr?ba. Polijas sabiedr?ba uzskata, ka cilv?kresursi un tehniskie resursi Kipras sabiedr?bas saimniecisk?s darb?bas veikšanai, k?, piem?ram, IT serveri, programmas, IT pakalpojumi, k? ar? sist?ma, lai nosl?gtu l?gumus ar pat?r?t?jiem un no vi?iem sa?emtu ien?kumus, atrodas ?rpus Polijas teritorijas. Šie faktiskie apst?k?i paties?b? nav tikuši p?rbaud?ti tiesved?b? pamatliet?.

62 Valsts tiesas ekskluz?v? kompetenc? ir p?rbaud?t š?dus faktus, lai izv?rt?tu, vai Kipras sabiedr?bai Polij? pieder vajadz?gie cilv?kresursi un tehniskie resursi, kas tai ?auj sa?emt Polijas sabiedr?bas sniegtos pakalpojumus un tos izmantot, lai p?rvald?tu un uztur?tu izso?u interneta vietni, k? ar? izlaistu un laistu apgroz?b? "bids".

63 Ja Polijas sabiedr?bas apgalvotie fakti izr?d?tos pareizi, iesniedz?jtiesai t?d?j?di b?tu j?secina, ka Kipras sabiedr?bai nav past?v?g?s iest?des Polij?, jo tai nav vajadz?g?s infrastrukt?ras, kas tai ?autu sa?emt Polijas sabiedr?bas sniegtos pakalpojumus un tos izmantot sav? saimnieciskaj? darb?b?.

64 Tas, ka abu sabiedr?bu saimniecisk? darb?ba, kuru saista sadarb?bas l?gums, veido ekonomisku veselumu un ka š?s saimniecisk?s darb?bas rezult?tus galvenok?rt izmanto pat?r?t?ji Polij?, nav b?tiski, lai noteiktu, vai Kipras sabiedr?bai ir past?v?g? iest?de Polij?. K? pareizi ir uzsv?rusi Polijas sabiedr?ba, Kipras vald?ba, k? ar? Eiropas Komisija, ir j?noš?ir Polijas sabiedr?bas sniegtie pakalpojumi Kipras sabiedr?bai no tiem pakalpojumiem, kurus Kipras sabiedr?ba sniedz pat?r?t?jiem Polij?. Tie ir daž?di pakalpojumi, uz kuriem attiecas daž?di PVN rež?mi.

65 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?js, kura saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta ir vien? dal?bvalst? un kurš sa?em pakalpojumus, kurus sniedz cit? dal?bvalst? re?istr?ts otrs nodok?a maks?t?js, ir j?uzskata par t?du, kuram šaj? cit? dal?bvalst? pieder "past?v?g? iest?de" PVN direkt?vas 44. panta izpratn?, lai noteiktu vietu, kur par šiem pakalpojumiem ir uzliekams nodoklis, ja šo iest?di raksturo pietiekama past?v?bas pak?pe un piem?rota strukt?ra cilv?kresursu un tehnisko resursu zi??, kas tai ?auj sa?emt un izmantot pakalpojumus sav? saimnieciskaj? darb?b?, bet tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par ties?šan?s izdevumiem

66 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

Nodok?a maks?t?js, kura saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta ir vien? dal?bvalst? un kurš sa?em pakalpojumus, kurus sniedz cit? dal?bvalst? re?istr?ts otrs nodok?a maks?t?js, ir j?uzskata par t?du, kuram šaj? cit? dal?bvalst? pieder "past?v?g? iest?de"
Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?vu 2008/8/EK, 44. panta izpratn?, lai noteiktu vietu, kur par šiem pakalpojumiem ir

uzliekams nodoklis, ja šo iestādi raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tai ļauj saņemt un izmantot pakalpojumus savā saimnieciskajā darbībā, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.