

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2014 m. gegužės 15 d.(1)

Byla C-605/12

Welmory sp z.o.o.

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyvos 2006/112/EB, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/8/EB, 44 straipsnis – Paslaugos gavėjo „nuolatinio padalinio“ sąvoka“

1. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą, susijusiame su pridėtinės vertės mokesčių teisės aktais, dar kartą kalbama apie tai, kurioje vietoje paslauga laikytina suteikta. Dėl to neverta stebėtis, nes ginčas dėl paslaugų teikimo vietos visuomet yra ir ginčas dėl to, kuriai valstybei narei priklauso apmokestinimo kompetencija.
2. Nagrinėjamu atveju šalys nesutaria dėl apmokestinimo kompetencijos kalbant apie tikrai sudėtingą verslo modelį prekybos internetu srityje. Šio verslo modelio Lenkijoje bendrai taiko viena Lenkijos ir viena Kipro bendrovė. Pagrindinėje byloje yra iškilęs klausimas, ar *Kipro* bendrovė Lenkijoje turi nuolatinį padalinį, kaip tai suprantama pagal pridėtinės vertės mokesčio teisės aktus. Nuo to priklauso, ar tam tikros *Lenkijos* bendrovės teikiamos paslaugos PVM turi būti apmokestinamos Lenkijoje, ar Kipre.
3. Teisingumo Teismas jau keliose bylose yra pareiškęs nuomonę, kada apmokestinamojo asmens nuolatinis padalinys yra kitoje valstybėje narėje nei ta, kur jis yra įsisteigęs(2). Tačiau prekybos internetu savo praktikoje jis dar nėra nagrinėjęs. Be to, šioje byloje pirmą kartą po vietų reglamentuojančių nuostatų pakeitimo, atlikto Direktyva 2008/8/EB(3), reikia išsiaiškinti klausimą, kokiomis aplinkybėmis paslauga teikiama apmokestinamojo asmens *nuolatiniam padaliniui*, o ne *nuolatinio padalinio*.

I – Teisinis pagrindas

4. Apmokestinimas PVM Sąjungoje reglamentuojamas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(4) (toliau – PVM direktyva). 43 ir paskesniuose straipsniuose reglamentuojama paslaugų teikimo vieta. Pagal tai sprendžiama, kurioje valstybėje narėje paslauga yra apmokestinama PVM.
5. Šios nuostatos nuo 2009 m. buvo gerokai pakeistos Direktyva 2008/8. Šios direktyvos 3

konstatuojamosios dalies pirmame sakinyje teigiama:

„Visais paslaugų teikimo atvejais apmokestinimo vieta iš esmės turėtų būti ta vieta, kur paslaugomis faktiškai naudojasi.“

6. Todėl PVM direktyvos 44 straipsnyje nuo šiol tvirtinta pagrindinė taisyklė, kuria reikia vadovautis nustatant paslaugos teikimo vietą tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo yra paslaugos gavėjas:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiamam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra steigš savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padalinii, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigš savo verslą, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. <...>“

7. Pagal PVM direktyvos 193 straipsnį PVM iš esmės moka „apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinamą <...> paslaugų teikimą“. Tačiau nuo šios pagrindinės taisyklės yra nukrypstama PVM direktyvos, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/8, 196 straipsnyje, kiek paslaugų teikimo vieta nustatoma pagal pirmiau minėtą 44 straipsnį:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo <...>, kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra steigš valstybės narės teritorijoje.“

8. Lenkijos teisės sistemą PVM direktyvos 44 straipsnis buvo perkeltas 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług*) 28b straipsniu.

II – Pagrindinė byla

9. Pagrindinė byla susijusi su Lenkijos bendrovės *Welmory sp z.o.o.* (toliau – *Welmory*) PVM skola už 2010 m. sausio–balandžio mėnesius.

10. *Welmory* su Kipro bendrove *Welmory Limited* buvo sudariusi bendradarbiavimo sutartį. Pagal ją Kipro bendrovė turėjo administruoti internetinį aukcioną tinklalapyje lenkų kalba. *Welmory* turėjo šiame tinklalapyje savo sskaita siųlyti ir pardavinėti prekes aukcionuose.

11. Tačiau sigyti šias prekes aukcionuose klientams buvo manoma tik prieš tai iš Kipro bendrovės sigijus teisę teikti pasiųlymus. Dėl tokio verslo modelio parduodant prekes bėdavo sudaromi du sandoriai: pirma, *Welmory* gaudavo pinigų už parduotą prekę, tačiau jos kaina paprastai bėdavo žemesnė už rinkos kainą, antra, Kipro bendrovė gaudavo pajamą iš teisės teikti pasiųlymus pardavimui.

12. Tinklalapiui administruoti Kipro bendrovė naudodavosi darbuotojais, kurie nebuvo pas ją dėrbinti, paslaugomis bei techniniais *Welmory* ištekliais. Be to, 2010 m. balandį Kipro bendrovė sigijo visas *Welmory* akcijas.

13. Pagal bendradarbiavimo sutartį *Welmory* iš Kipro bendrovės gaudavo atlygą už prekių pardavimo paslaugas bei kitas su tuo susijusias paslaugas, pavyzdžiui, reklamos. PVM *Welmory* už tai nemokėjo, nes mano, kad mokėti PVM privalo paslaugų gavėjas – Kipro bendrovė – savo sigistigimo vietoje Kipre.

14. Tiesa, Lenkijos mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad *Welmory* teikiamos paslaugos turi būti apmokestinamos Lenkijoje. Juk, kaip jis teigia, Kipro bendrovė Lenkijoje turi nuolatinį padalinį, kuriam ir buvo teiktos paslaugos.

III – Procesas Teisingumo Teisme

15. Bylą nagrinėjantis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis Administracinis Teismas), vadovaudamasis SESV 267 trečia pastraipa, pateikė Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

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

16. Proceso Teisingumo Teisme metu rašytines pastabas pateikė *Welmore*, Kipro Respublika, Lenkijos Respublika, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė bei Komisija. Po to, be pirmiau išvardytųjų, dalyvavo ir pagrindinės bylos atsakovas, Gdansko mokesčių inspekcijos direktorius.

IV – Teisinis vertinimas

17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar susiklosčius tokiai situacijai, kaip antai pagrindinėje byloje, darytina išvada, kad paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnio antrą sakinį.

18. Pagrindinėje byloje susiklosčiusios situacijos svarbiausias ypatumas yra tai, kad Kipro bendrovė pagal su *Welmore* sudarytą bendradarbiavimo sutartį tinklalapiui administruoti naudoja personalu ir turtu, kurie priklauso ne jai, o – bent jau iš dalies – *Welmore*. Ar šis personalas ir turtas gali būti laikomi nuolatinio Kipro bendrovės padaliniu Lenkijoje, kuriam *Welmore* savo ruožtu teikia paslaugas pagal bendradarbiavimo sutartį?

19. Atsakymo į šį klausimą ieškosiu palaipsniui. Pirmiausia, išanalizuodama reglamentavimo sistemą, nubrėšiu gaires srovai „nuolatinis padalinys“ aiškinti (žr. A skirsnį). Paskui išsirsiu ligšiolinį teismo praktiką, susijusį su šia srovka, vartota anksčiau galiojusiose nuostatose (žr. B skirsnį), bei galimybę ją pritaikyti pakeistoms vietų reglamentuojančioms nuostatoms (žr. C skirsnį). Pritaikius taip suformuluotus kriterijus pagrindinės bylos situacijai (žr. D skirsnį), galiausiai reikės aptarti dar vieną, galbūt lemiamą reikšmę turintį šios bylos vertinimo PVM požiūriu aspektą (žr. E skirsnį).

A – *Dėl paslaugų teikimo vietos nustatymo reglamentuojančios sistemos*

20. Atsakymas į klausimą, ar apmokestinamasis asmuo, gaunantis paslaugas (nagrinėjamu atveju – Kipro bendrovė), šalies teritorijoje turi nuolatinį padalinį, pirmiausia lemia, kuri valstybė narė turi teisę rinkti PVM už šias paslaugas. Juk vieta, kur paslaugos turi būti apmokestinamos, pagal PVM direktyvos 44 straipsnį nustatoma pagal vietą, kur apmokestinamasis asmuo, gaunantis paslaugas, yra įsisteigęs arba turi nuolatinį padalinį. Taigi jei pagrindinėje byloje Kipro bendrovė Lenkijoje turi nuolatinį padalinį, teisę rinkti PVM turi Lenkijos Respublika, kitu atveju – Kipro Respublika, kur Kipro bendrovė yra įsisteigusi.

21. Šis klausimas turi lemiamą reikšmę ir kalbant apie paslaugų teikimą, kaip antai *Welmore*, pareigas. Juk atsižvelgiant į tai, ar jo sutarties partneris, kuris yra apmokestinamasis asmuo, šalies teritorijoje turi nuolatinį padalinį ir todėl joje reziduoja arba jo neturi ir todėl joje nereziduoja, paslaugų teikėjas privalo arba neprivalo mokėti PVM. Taigi jei nagrinėjamu atveju Kipro bendrovė Lenkijoje neturi nuolatinio padalinio, mokesčius už paslaugas pagal PVM direktyvos 196 ir 44 straipsnius privalo mokėti pati Kipro bendrovė Kipre. Tačiau jei Kipro bendrovė Lenkijoje nuolatinį

padalin? turi, mok?ti PVM pagal PVM direktyvos 193 straipsn? privalo *Welmory* Lenkijoje.

22. Tokia sistema sukurta remiantis dviem motyvais: siekiant padalyti apmokestinimo kompetencij? tarp valstybi? nari? ir pad?ti apmokestinamiesiems asmenims išvengti neproporcing? administravimo išlaid?. Abu aspektai glaudžiai susij? su teisiniu saugumu, kurio išraiška yra nusp?jami objektyv?s kriterijai, kuriais remiantis nustatoma nuolatinio padalinio vieta, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnio antr? sakini?.

1. Apmokestinimo kompetencijos padalijimas tarp valstybi? nari?

23. Nustatant paslaug? teikimo viet?, reglamentuojamas apmokestinimo kompetencijos padalijimas tarp valstybi? nari?. Pagal Direktyvos 2008/8 3 konstatuojam?j? dal? teis? rinkti PVM iš esm?s turi priklausyti tai valstybei narei, kurioje paslaugomis faktiškai naudojamosi. Paslaugomis paprastai naudojamosi toje vietoje, kur yra j? gav?jas. Taigi PVM direktyvos 44 straipsniu apmokestinimo kompetencija priskiriama paslaugos gav?jo valstybei narei.

24. ?ia nagrin?jama PVM direktyvos 44 straipsnio nuostata susijusi tik su paslaug? gaunan?iais *apmokestinamaisiais* asmenimis, kurie iš principo turi teis? ? PVM atskait?. Tod?l tokia paslauga valstyb?je nar?je paprastai apmokestinama tik laikinai, nes paslaug? gaunantis apmokestinamasis asmuo paprastai gali šios valstyb?s nar?s prašyti sugr?žinti sumok?t? PVM, pasinaudodamas teise ? PVM atskait?, kaip tai numatyta PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose. Taigi net jei, kaip antai nagrin?jamu atveju, *Welmory* teikiamos paslaugos tur?t? b?ti apmokestinamos Lenkijoje, Kipro bendrov?, kaip ši? paslaug? gav?ja, ko gero, gal?t? atitinkam? PVM iš Lenkijos Respublikos susigr?žinti.

25. Ta?iau tai taikoma ne visais atvejais. Jei paslaugos gav?jas ver?iasi veikla, nesuteikian?ia teis?s atskaityti PVM, arba jei konkre?iai paslaugai taikomas draudimas atskaityti PVM, tai už paslaug? mok?tinas PVM lieka valstybei narei, kurioje yra paslaugos teikimo vieta, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsn?.

26. Kaip pos?džio metu teisingai pabr?ž? pirmiausia *Welmory* ir Kipro Respublika, padalijant apmokestinimo kompetencij? tur?t? b?ti siekiama ir užkirsti keli? dvigubam apmokestinimui. Toks pavojus atsiranda, jei dvi valstyb?s nar?s mano, kad paslauga naudojamosi j? teritorijoje. Ta?iau visoje S?jungoje vienodu paslaug? teikimo vietos nustatymu kaip tik ir siekiama aiškiai apibr?žti apmokestinimo kompetencij? bei kartu išvengti dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo(5). Šiuo klausimu dar generalinis advokatas F. G. Jacobs yra pabr?ž?s, kad aiškinant paslaug? teikimo viet? reglamentuojan?ias nuostatas bet kuriuo atveju privaloma užtikrinti teisin? saugum?, kad b?t? išvengta valstybi? nari? konflikt? d?l kompetencijos(6). Taigi ir nuolatinio padalinio vietai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsn?, nustatyti pirmiausia reikia praktišk? kriterij?(7).

2. Apmokestinamajam asmeniui tenkan?i? neproporcing? administravimo išlaid? išvengimas

27. Paslaug? teikimo vietos nustatym? reglamentuojan?ioje sistemoje lanks?iai apibr?žiant asmen?, kuriam tenka mokestin? prievol?, taip pat siekiama ir pad?ti apmokestinamiesiems asmenims išvengti neproporcing? administravimo išlaid?. Pagal PVM direktyvos 193 ir 196 straipsnius 44 straipsnyje reglamentuotais atvejais prievol? sumok?ti PVM gali tekti ir paslaugos teik?jui, ir j? gaunan?iam apmokestinamajam asmeniui.

28. Taip yra d?l to, kad paslaugos teik?jas mokestines prievoles privalo vykdyti tik ten, kur reziduoja. Tod?l tais atvejais, kai paslaugos gav?jas reziduoja kitoje valstyb?je nar?je ir d?l šios priežasties PVM tampa mok?tinas tenai, taikomas atvirkštinis apmokestinimas ir mokestin? prievol? tenka paslaugos gav?jui. Taip paslaugos teik?jui nebereikia registruotis PVM mok?toju

keliose valstybėse narėse ir teikti tenai mokesčio deklaracijas(8).

29. Todėl reikia visiškai sutikti su *Welmory* argumentais, kad paslaugų teikėjui turi būti užtikrintas teisinis saugumas kalbant apie nuolatinį jo paslaugų gavėjo padalinį. Juk atsižvelgiant į tai, ar toks padalinys egzistuoja šalies teritorijoje, paslaugų teikėjui arba tenka mokestinė prievolė, arba ne.

30. Siekiant vykdyti veikiančios vidaus rinkos reikalavimus, negalima iš paslaugų teikėjo nei reikalauti, kad jis išsamiai išsirtų savo paslaugų gavėjo padalinį, nei leisti jam būti netikram dėl to, ar mokestinė prievolė tenka jam, ar ne jam. Taigi taip pat ir tam, kad lankstus asmens, kuriam tenka mokestinė prievolė, nustatymas, priešingai juo siekiamam tikslui, nesukeltų paslaugų teikėjui administravimo išlaidų, reikalingi objektyvūs ir vienareikšmiški kriterijai, kuriais remdamasis paslaugų teikėjas gali nustatyti, ar jo paslaugų gavėjas reziduoja šalies teritorijoje turėdamas tą nuolatinį padalinį.

B – *Ligšiolinė teismo praktika, susijusi su sąvoka „nuolatinis padalinys“*

31. Teisingumo Teismo praktikoje sąvoka „nuolatinis padalinys“ iki šiol buvo aiškinama pirmiausia atsižvelgiant į 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(9) (toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 1 dalį. Pagal šią nuostatą paslaugų teikimo vieta anksčiau iš esmės buvo laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas „turi steigėjas savo verslą arba turi nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas“.

32. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką svarbiausias kriterijus yra ta vieta, kur yra steigtas verslas. Į kitą padalinį reikia atsižvelgti tik tada, jei taikant šį kriterijų „neįmanoma priimti mokestiniu atžvilgiu racionalaus sprendimo arba jei dėl jo kyla konfliktas su kita valstybe narė“(10).

33. Todėl „nuolatinis padalinys“, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, gali būti laikomas tik toks apmokestinamojo asmens padalinys, kuris yra pakankamai stabilus ir žmogiškai ir techniniai išteklių požiūriu turi tinkamą struktūrą atitinkamoms paslaugoms savarankiškai teikti(11).

34. Nagrinėdamas transporto priemonių lizingo sandorius, Teisingumo Teismas mano, kad šiuo atžvilgiu yra labai svarbu, ar apmokestinamasis asmuo tam tikroje vietoje turi nuosavą personalą ir ar ten gali būti sudaromos sutartys arba priimami su įmonės valdymu susiję sprendimai(12).

35. Be to, visų bylos dalyviai rėmėsi ir Sprendimu *DFDS*. Šis Teisingumo Teismo sprendimas galima suprasti taip, kad teisiškai savarankiška, tačiau kontroliuojančiosios bendrovės visiškai kontroliuojama bendrovė gali būti laikoma nuolatinis kontroliuojančiosios bendrovės padalinys(13). Nagrinėjamu atveju tai būtų svarbu tiek, kiek Kipro bendrovė tam tikrą pagrindinę byloje nagrinėjamo laikotarpio dalį buvo vienintelė *Welmory* akcininkė.

36. Tačiau Sprendime *DFDS* Teisingumo Teismas tik išaiškino specialią nuostatą – dabartinio PVM direktyvos 307 straipsnio antrą pastraipą, kurioje nustatoma valstybė narė, kurioje, vadovaujantis specialia kelionių agentūroms taikoma nuostata, turi būti apmokestinama viena paslauga(14). Nors motyvuojamąjį dalyje jis minėjo ir bendrą paslaugų teikimo vietos nustatymo reglamentavimą(15), Sprendimu *DFDS* visgi negalima remtis darant apibendrinimus – tai neseniai konstatavo Teisingumo Teismas Sprendime *Daimler*(16). Be to, tai, kad teisiškai savarankiškas juridinis asmuo negali tuo pat metu būti ir nuolatinis kito juridinio asmens padalinys, padeda užtikrinti teisinį saugumą kalbant apie asmenį, kuriam tenka mokestinė prievolė.

C – *Ligšiolin?s teismo praktikos pritaikymas pakeistoms viet? reglamentuojan?ioms nuostatom*

37. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teisingai pažym?jo, kad pamin?ti teismo praktikos principai, susij? su Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, buvo suformuluoti tik nagrin?jant klausim?, kada paslaugos *teik?jas* turi nuolatin? padalin?. Ta?iau nagrin?jamo atveju pagal PVM direktyvos 44 straipsnio antr? sakin? kalbama apie paslaugos *gav?jo* nuolatinio padalinio nustatym?. Tod?l kyla klausimas, ar teismo praktika, susijusia su Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, galima remtis aiškinant ir ši? nuostat?.

38. S?jungos teis?s akt? leid?jas ? š? klausim? yra pateik?s aišk? atsakym?. 2011 m. kovo 15 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamente (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ?gyvendinimo priemon?s(17) (toliau – PVM direktyvos ?gyvendinimo reglamentas), nuolatinio padalinio s?voka, minima PVM direktyvos 44 straipsnio antrame sakinyje, apibr?žiama remiantis Teisingumo Teismo praktika, susijusia su Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi. Pagal PVM direktyvos ?gyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dal? tai yra bet kuris padalinys, „apib?dinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkam? žmogišk?j? ir technin? ištekli? strukt?r?, kad jis gal?t? gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis.“

39. Nors pagrindin?je byloje nagrin?jamo laikotarpiu ši nuostata pagal PVM direktyvos ?gyvendinimo reglamento 65 straipsnio 2 dal? dar nebuvo taikytina, manau, kad ši apibr?žtis turi lemiam? reikšm? ir šioje byloje.

40. Šiuo klausimu beveik neturi reikšm?s, kad PVM direktyvos ?gyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalies ištakos slypi atitinkamose PVM komiteto, numatyto PVM direktyvos 398 straipsnyje, gair?se, priimtose dar prieš prasidedant pagrindin?je byloje reikšmingam laikotarpiui(18). Juk neaišku, ar šios gair?s buvo paskelbtos dar prieš š? laikotarp?(19).

41. Bet PVM direktyvos ?gyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalyje pateikiama apibr?žtis atitinka principus, kuriais reikia vadovautis aiškinant PVM direktyvos 44 straipsn?(20). Juk, viena vertus, joje remiamasi naudojimusi paslauga: padalinys turi gal?ti gauti paslaugas savo poreikiams tenkinti ir jomis naudotis. Kita vertus, tai, kad PVM direktyvos ?gyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalyje pateikiamoje apibr?žtyje reikalaujama, kad padalinys tur?t? tinkam? žmogišk?j? ir technin? ištekli? strukt?r?, ir tai, kad šioje apibr?žtyje remiamasi žinoma Teisingumo Teismo praktika, susijusia su nuolatinio padalinio s?voka, užtikrina ypating? teisin? saugum?, kuris yra b?tinas siekiant apsaugoti apmokestinam?j? asmen? bei užkirsti keli? dvigubam apmokestinimui ar neapmokestinimui.

42. Be to, PVM direktyvos ?gyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalyje pateikiama apibr?žtis tinka ir kalbant apie nuo šiol pasikeitusi? paslaugos apmokestinimo viet?, nes neb?ra svarbu, ar nagrin?jamas padalinys gali pats *teikti* paslaugas; svarbu tik tai, ar jis *naudojasi* paslaugomis savo poreikiams tenkinti.

43. Šioje byloje nereikia atsakyti ? klausim?, ? kur? pos?džio metu atkreip? d?mes? ir Gdansko mokes?i? inspekcijos direktorius, ir Komisija: ar iš nuolatinio padalinio, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 44 straipsnio antr? sakin?, turi b?ti reikalaujama, kad jis gal?t? ne tik naudotis paslaugomis, bet ir teikti apmokestinamas paslaugas. Juk jei Kipro bendrov? Lenkijoje tur?t? nuolatin? padalin?, šis teikt? internetin? aukcion? tinklalapio administravimo paslaugas – t? daryti jis privalo pagal bendradarbiavimo sutart? su *Welmory*. Be to, faktiniu poži?riu abejotina, ar bet kokia strukt?ra, kurios žmogiškieji ir techniniai ištekliai leidžia jai naudotis paslaugomis nuosaviems poreikiams tenkinti, tikrai paprastai neturi bent jau *galimyb?s* pati teikti paslaugas. Teisiniu poži?riu taip pat kyla klausimas, ar abiej? bylos dalyvi? nuomon? suderinama su PVM

direktyvos 43 straipsnio 2 punktu, pagal kurį 44 straipsnio antras sakinyss tam tikrais atvejais taikomas ir tuomet, kai paslaugos gavėjass nęra apmokestinamasis asmuo.

44. Galiausiai teisinio saugumo sumetimais Teisingumo Teismo nusistovęjusioje praktikoje propaguojama verslo ęsteigimo vietos viršenybe(21) reikia vadovautis ir taikant PVM direktyvos 44 straipsnį. Juk jei kilus abejonęms paslaugę teikimo vieta laikoma paslaugę gavęjo ęsteigimo vieta, kuri paprastai yra lengviau nustatomas objektyvus kriterijus nei nuolatinio padalinio turęjimas, teisinis saugumas tik padidęja. Ši viršenybę atitinka ir PVM direktyvos 44 straipsnio formuluotęje atspindintę santykę tarp pirmo sakinio pagrindinęs taisyklęs, kurioje remiamasi verslo ęsteigimo vieta, ir antro sakinio išimties, susijusios su nuolatiniu padaliniu.

D – *Taikymas pagrindinęje byloje*

45. Taigi tokioje situacijoje, kaip susiklosęiusi pagrindinęje byloje, daryti išvadę, kad Kipro bendrovę Lenkijoje turi nuolatinę padalinę, galima tik tuomet, jei ji ęia turi padalinę, kuris gali bęti apibędintas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamę žmogiškęję ir techninę išteklię struktęrę, kad galętę gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis. Kilus abejonię negalima daryti išvados, kad egzistuoja nuolatinis padalinys, o paslaugę teikimo vieta, vadovaujantis PVM direktyvos 44 straipsnio pirmu sakiniu, laikytina ta vieta, kur yra ęsteigusii Kipro bendrovę.

46. Pirmiausia pažymętina, kad šię išvadę neabejotinai turęs padaryti prašymę priimti prejudicinę sprendimę pateikęs teismas, remdamasis faktais, kurie iki galo žinomi tik jam vienam. Tai ypaę pasakytina turint galvoje tai, kad bylos dalyviai Teisingumo Teisme sutarę ne dęl visę faktinę pagrindinęs bylos aplinkybię.

47. Taęiau darydamas šię išvadę prašymę priimti prejudicinę sprendimę pateikęs teismas, turint galvoje ypatingas pagrindinęs bylos aplinkybes, turętę atkreipti dęmesę ę toliau nurodytus aspektus.

48. Pirmia, prielaidai, kad tam tikroje valstybęje yra nuolatinis padalinys, padaryti nęra bętina, kad apmokestinamasis asmuo ten turętę jo paties ędarbintę personalę ir turto, kuris bętę jo nuosavybę.

49. Generalinis advokatas M. Poiares Maduro jau yra paaiškinęs, kad bętę visiškai nepriimtina daryti nuolatinio padalinio egzistavimo prielaidę tik tuomet, jei personalas, kurio paslaugomis naudojamasi, bętę ędarbintas pas patę apmokestinamęję asmenę(22). Be to, jei apmokestinamasis asmuo galętę perkelti paslaugę apmokestinimę iš vienos valstybęs naręs ę kitę vien tik naudodamasis skirtingę su personalu susijusię paslaugę teikęję paslaugomis, tai skatintę piktnaudžiavimę. Šiuo klausimu negalima daryti apibendrinimo iš Teisingumo Teismo nuorodos ę nuosavo personalo nebuvimę, kurię jis pateikę kalbędamas apie nuolatinę padalinę transporto priemonię lizingo sandorį(23) atveju.

50. Kadangi panašios nuostatos taikomos ir kalbant apie turtę, nagrinęjamu atveju negalima teigti, kad Kipro bendrovę Lenkijoje neturi nuolatinio padalinio, remiantis vien tuo, kad ji naudojasi technine *Welmory* ęranga ir ne paęios ędarbinto personalo paslaugomis.

51. Taęiau tai nereiškia, kad *Welmory* tuo pat metu yra ir paslaugę teikęja, ir – będama Kipro bendrovęs nuolatinis padalinys – paslaugę gavęja, dęl ko ypaę nuogęstauja pati *Welmory*. Juk net jei nuolatinis padalinys ir nebętinai privalo turęti nuosavę personalę ir nuosavus techninius išteklius, apmokestinamasis asmuo – vadovaujantis reikalavimu, kad padalinys turi bęti pakankamai nuolatinis – turi turęti panašię teisę disponuoti personalu ir turtu. Todęl personalo ir turto atžvilgiu pirmiausia reikalingos paslaugę teikimo ir nuomos sutartys, pagal kurias

apmokestinamasis asmuo personalu ir turtu gali disponuoti kaip nuosavu ir kuri? d?l šios priežasties ne?manoma skubiai nutraukti.

52. Kitaip tariant, apmokestinamasis asmuo *per se* negali b?ti nuolatinis kito apmokestinamojo asmens padalinys. Ta?iau apmokestinamasis asmuo gali tur?ti glaudži? ir nuolatin? prieig? prie žmogišk?j? ir technini? kito apmokestinamojo asmens, kuris tuo pat metu kitu atžvilgiu gali b?ti laikomas teikian?iu paslaugas d?l min?t?j? santyki? atsiradusiam nuolatiniam padaliniui, ištekli?.

53. Ta?iau jei paslaug? teik?jo ir paslaug? gav?jo padalinio žmogiškieji ir techniniai ištekliai yra beveik identiški, gali kilti klausimas, ar tokiu atveju apskritai galima kalb?ti apie *kitam* apmokestinamajam asmeniui teikiamas paslaugas.

54. Antra, Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst? teisingai pažym?jo, kad lemiam? reikšm? taip pat turi ir tai, *kur* Kipro bendrov? vykdo veikl? ir naudojasi *Welmory* paslaugomis. Juk tam, kad padalinys gal?t? b?ti laikomas „nuolatinis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnio antr? sakini?, jis turi gal?ti naudotis paslaugomis nuosaviems poreikiams tenkinti.

55. Tam prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?s ?vertinti, koki? savarankišk? veikl? Kipro bendrov? vykdo prireikus naudodamasi Lenkijoje jos dispozicijoje esan?iais žmogiškaisiais ir techniniais ištekliais ir ar ji naudoja *Welmory* pagal bendradarbiavimo sutart? teikiamas paslaugas b?tent šiai veiklai vykdyti.

56. Taigi ? prejudicin? klausim? reikia atsakyti taip: nuolatinis padaliniu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 44 straipsnio antr? sakini?, gali b?ti laikomas tik toks padalinys, kuris gali b?ti apib?dintas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkam? žmogišk?j? ir technini? ištekli? strukt?r?, kad gal?t? gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis. Tam neb?tina, kad padalinys tur?t? nuosavus žmogiškuosius ir techninius išteklius, pakanka, kad padalinys gal?t? svetimais ištekliais disponuoti kaip nuosavais.

E – *D?l teisi? teikti pasi?lymus aukcionuose pardavimo ir d?l parduodam? preki? apmokestinamosios vert?s*

57. ?vair?s bylos dalyviai teig?, kad pagrindin?s bylos tikroji problema yra ne klausimas, ar *Welmory* teik? paslaugas nuolatiniam Kipro bendrov?s padaliniui šalies teritorijoje, o tai, ar mokes?iai už Kipro bendrov?s vykdom? teisi? teikti pasi?lymus *Welmory* organizuojamuose aukcionuose pardavim? turi b?ti renkami Kipre, ar Lenkijoje. Juk ekonomine prasme iš Lenkijoje parduot? preki? uždirbdavo ir *Welmory*, ir Kipro bendrov?.

58. Kol kas nenoriu nagrin?ti, ar vieta, kur Kipro bendrov? parduoda teises teikti pasi?lymus aukcionuose, turi b?ti nustatoma pagal PVM direktyvos 44 straipsn?, ar šiuo atžvilgiu veikiau tur?t? b?ti taikomos preki? tiekimo viet? reglamentuojan?ios nuostatos – PVM direktyvos 31 ir paskesni straipsniai. Juk, ko gero, negalima atmesti galimyb?s, kad teis?s pateikti pasi?lym? d?l aukcione parduodamos prek?s ?sigijimas, vadovaujantis preki? tiekimo apibr?žtimi PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje, laikytinas „teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimo“ dalimi. Toki? prielaid? galima b?t? daryti bent jau d?l t? teisi? teikti pasi?lymus aukcionuose, kurias ?sigijo aukcion? laim?j?s asmuo. Ta?iau šis klausimas susij?s su Kipro bendrov?s apmokestinimu, kuris n?ra pagrindin?s bylos dalykas.

59. Ta?iau kalbant apie *Welmory* apmokestinim?, d?l kurio pagrindin?je byloje vyksta gin?as, kyla dar vienas klausimas.

60. Lenkijos Respublika teisingai atkreip? d?mes? ? tai, kad *Welmory* aukcion? metu parduot?

preki? apmokestinamoji vert? pagrindin?je byloje galb?t buvo nustatyta netiksliai. Ši? apmokestinam?j? vert?, kaip nustatyta PVM direktyvos 73 straipsnyje, galb?t sudaro dvi dalys: pirk?j? mok?jimai bei atlygiai, kuriuos Kipro bendrov? sumok?jo *Welmory* už tai, kad šioji tinklalapyje pardavin?ja prekes.

61. Nagrin?jimu atveju tai lemt?, kad – bent jau iš dalies – apmokestinti reik?t? ne *Welmory* paslaugas, teikiamas Kipro bendrovei, o tik *Welmory* vykdom? preki? tiekim? klientams, tiesa, taikant padidint? apmokestinam?j? vert?. Ši? tiekim? vieta tur?t? b?ti nustatoma ne pagal PVM direktyvos 44 straipsn?, o pagal jos 31 ir paskesnius straipsnius.

62. Pagal PVM direktyvos 73 straipsn? apmokestinamoji vert? apima „visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas <...> gavo <...> iš prekes <...> ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies“. Kadangi tai reiškia, kad apmokestinamoji vert? gali apimti ir asmens, kuris n?ra paslaugos gav?jas, mok?jimus(24), atlygiai, kuriuos *Welmory* gavo iš Kipro bendrov?s pagal bendradarbiavimo sutart? už preki? pardavimo paslaugas, gali b?ti laikomi tre?iosios šalies už pardavimus sumok?tu atlygiu.

63. Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? taip b?t? tuo atveju, jei *Welmory* vykdomas preki? tiekimas savo klientams ir iš Kipro bendrov?s gauti mok?jimai b?t? tiesiogiai susij?(25). Daryti tokios s?sajos egzistavimo prielaid? galima b?t? kaskart, kai atlygio dydis priklausyt? nuo parduot? preki? skai?iaus arba nuo ši? preki? apyvartos dydžio.

64. Jei b?t? nustatyta tiesiogin? s?saja tarp preki? pardavim? ir Kipro bendrov?s pagal bendradarbiavimo sutart? *Welmory* sumok?t? atlygi?, šie atlygiai b?t? laikytini ne atlygiu už *Welmory* Kipro bendrovei suteiktas paslaugas, o atlygiu už preki? tiekim? pirk?jams, ?sigijusiems aukcion? metu si?lomas prekes. Ar taip yra, prireikus pagrindin?je byloje tur?s nustatyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

V – Išvada

65. Ta?iau atsakyti ? *Naczelny S?d Administracyjny* pateikt? prejudicin? klausim? si?lau taip:

Nuolatinio padalinio, kaip jis suprantamas pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/8/EB, 44 straipsnio antr? sakini?, gali b?ti laikomas tik toks padalinys, kuris gali b?ti apib?dintas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkam? žmogišk?j? ir technin? ištekli? strukt?r?, kad gal?t? gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis. Tam neb?tina, kad padalinys tur?t? nuosavus žmogiškuosius ir techninius išteklius, pakanka, kad padalinys gal?t? svetimais ištekliais disponuoti kaip nuosavais.

1 ? Originalo kalba: vokie?i?.

2 ? D?l paslaugos teikimo vietos žr. sprendimus *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299), *Faaborg?Gelting Linien* (C?231/94, EU:C:1996:184), *ARO Lease* (C?190/95, EU:C:1997:374), *Lease Plan* (C?390/96, EU:C:1998:206) ir *Cookies World* (C?155/01, EU:C:2003:449).

3 ? 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies kei?ianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaug? teikimo vieta (OL L 44, p. 11).

4 ? OL L 347, p. 1.

5 ? Šiuo klausimu žr. mano išvad? byloje *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C?155/12, EU:C:2013:57, 30 punktas ir jame nurodyta teismo praktika, susijusi su Šeštosios direktyvos 9 straipsniu); konkre?iai d?l PVM direktyvos 44 straipsnio genez?s žr. 2005 m. liepos

20 d. Komisijos pakeistų pasiūlymų dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl paslaugų teikimo vietos (KOM(2005) 334 galutinis, p. 576).

6 ? Žr. išvadų byloje *Design Concept* (C-438/01, EU:C:2002:767, 29 ir 30 punktai) – dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio.

7 ? Šiuo klausimu žr. sprendimus *Hamann* (51/88, EU:C:1989:132, 18 punktas) ir *Komisija / Prancūzija* (C-429/97, EU:C:2001:54, 49 punktas).

8 ? Šiuo klausimu žr. 2003 m. gruodžio 23 d. Komisijos pasiūlymų dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl paslaugų teikimo vietos (KOM(2003) 822 galutinis, 4.3 punktas).

9 ? OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

10 ? Sprendimai *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299, 17 punktas), *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, EU:C:1996:184, 16 punktas), *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374, 15 punktas) ir *Lease Plan* (C-390/96, EU:C:1998:206, 24 punktas).

11 ? Sprendimai *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374, 16 punktas) ir *Lease Plan* (C-390/96, EU:C:1998:206, 24 punktas); taip pat žr. Sprendimą *E. ON Global Commodities* (buvusi *E. On Energy Trading*) (C-323/12, EU:C:2014:53, 46 punktas) – dėl 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 79) 1 straipsnio bei Sprendimą *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, 54 punktas) – dėl 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 129) 1 straipsnio 1 punkto.

12 ? Žr. sprendimus *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374, 15 punktas) ir *Lease Plan* (C-390/96, EU:C:1998:206, 26 punktas).

13 ? Sprendimas *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, 26 punktas).

14 ? Sprendimas *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, rezoliucinė dalis).

15 ? Sprendimas *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, 17 punktas).

16 ? Žr. Sprendimą *Daimler* (C-318/11 ir C-319/11, EU:C:2012:666, 47–49 punktai).

17 ? OL L 77, p. 1.

18 ? 2009 m. liepos 13–14 d. PVM komiteto 88 posėdžio gairės, taxud.d.1(2009)358416–634, p. 2, galima rasti Komisijos tinklalapyje adresu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee.

19 ? Dėl paskelbtų PVM komiteto gairių reikšmės aiškinant PVM direktyvą žr. mano išvadų byloje *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:57, 47–50 punktai).

20 ? Žr. šios išvados 20 ir paskesnius punktus.

21 ? Žr. šios išvados 32 punkt?.

22 ? Išvada byloje *RAL (Channel Islands) ir kt.* (C?452/03, EU:C:2005:65, 52 punktas).

23 ? Žr. šios išvados 34 punkt?.

24 ? Žr. Sprendim? *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, 34 punktas).

25 ? Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, EU:C:1988:508, 11 ir 12 punktai), *First Choice Holidays* (C?149/01, EU:C:2003:358, 30 punktas) ir *Dixons Retail* (C?494/12, EU:C:2013:758, 33 punktas).