

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2014. gada 15. maijā (1)

Lieta C-605/12

Welmory sp z.o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

(Naczelny Sąd Administracyjny (Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīvas 2006/112/EK 44. pants redakcijā, kas ietverta Direktīvā 2008/8/EK – Pakalpojuma saņēmēja “pastāvīgā uzņēmuma” jēdziens

1. Jau atkal lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu par PVN tiesību runa ir par to, kura vieta ir uzskatāma par pakalpojuma sniegšanas vietu. Tas nepārstēdz, jo strīds par pakalpojuma sniegšanas vietu vienmēr ir arī strīds par to, kurai dalībvalstij ir tiesības ieturēt nodokli.

2. Šajā lietā tiek apstrīdētas tiesības ieturēt nodokli tiešām sarežģītā uzņēmējdarbības modelī tirdzniecības internetā jomā. Šo uzņēmējdarbības modeli Polijā kopīgi īsteno viena Polijas un viena Kipras sabiedrība. Pamatlietā strīds ir par to, vai Kipras sabiedrība Polijā ir pastāvīgā uzņēmums PVN tiesību izpratnē. No tā ir atkarīgs, vai noteiktiem Polijas sabiedrības sniegtiem pakalpojumiem PVN ir jāpiemēro Polijā vai Kiprā.

3. Dažās lietās Tiesa jau ir norādījusi, kad nodokļa maksātājam ir pastāvīgā uzņēmums dalībvalstī, kura nav tā reģistrācijas valsts (2). Tomēr līdz šim vēl nav bijis judikatūras par tirdzniecību internetā. Turklāt šajā lietā pirmo reizi pārc tiesību normu par [pakalpojumu] sniegšanas vietu reformas ar Direktīvu 2008/8/EK (3) ir jānoskaidro jautājums, kādos apstākļos pakalpojums tiek sniegts nodokļa maksātāja pastāvīgā uzņēmuma vietā, nevis *no tās*.

I – Atbilstošās tiesību normas

4. PVN iekasgāšana Savienībā tiek regulēta Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (4) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”). Tās 43. un nākamajos pantos ir ietvertas normas par pakalpojuma sniegšanas vietu. Tās tiek ņemtas vērā, nosakot, kurā dalībvalstī pakalpojumam piemērojams PVN.

5. No 2009. gada šīs normas lielā mērā ir mainītas ar Direktīvu 2008/8/EK. Tās preambulas trešā apsvēruma pirmajā teikumā ir teikts:

“Princip? par visiem sniegtajiem pakalpojumiem b?tu j?uzliek nodoklis viet?, kur patieš?m notiek pat?ri?š.”

6. T?p?c PVN direkt?vas 44. pant? tagad ir ietverts š?ds visp?r?js noteikums par pakalpojuma sniegšanas vietu, ja pakalpojumu sa??m?js ir nodok?a maks?t?js:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodok?a maks?t?jam, kas darbojas k? t?ds, ir vieta, kura ir nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta. Tom?r, ja pakalpojumus sniedz nodok?a maks?t?ja past?v?g?s iest?des [past?v?g? uz??muma] viet?, kas nav vi?a saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas š? past?v?g? iest?de [šis past?v?gais uz??mums]. [..]”

7. Saska?? ar PVN direkt?vas 193. pantu princip? PVN maks? “ikviens nodok?a maks?t?js, kas veic [...] pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli”. Tom?r PVN direkt?vas 196. pants redakcij?, kas ietverta Direkt?v? 2008/8/EK, atš?iras no š? visp?r?j? noteikuma, ja pakalpojuma sniegšanas vietu nosaka saska?? ar iepriekš min?to 44. pantu:

“PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js [...], kam sniedz 44. pant? min?tos pakalpojumus, ja pakalpojumus sniedz nodok?a maks?t?js, kurš neveic uz??m?jdarb?bu šaj? dal?bvalst?.”

8. PVN direkt?vas 44. pants Polijas ties?bu sist?m? ir transpon?ts ar 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i us?ug* [Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli] 28.b pantu.

II – Pamatlieta

9. Pamatlieta ir par Polijas sabiedr?bas *Welmory sp z.o.o.* (turpm?k tekst? – “*Welmory*”) PVN par?du par laikposmu no 2010. gada janv?ra l?dz apr?lim.

10. *Welmory* ir nosl?gusi sadarb?bas l?gumu ar Kipras sabiedr?bu *Welmory Limited*. Saska?? ar to Kipras sabiedr?bai ir j?p?rvalda po?u valod? izveidota t?mek?a vietne, kur? tiek r?kotas izsoles. Šaj? t?mek?a vietn? *Welmory* sav? v?rd? ir j?izsola un j?p?rdod preces.

11. Šo pre?u ieg?de izsol?s ir iesp?jama tikai tad, ja pirms tam no Kipras sabiedr?bas klienti ir ieg?d?jušies ties?bas piedal?ties vair?ksol?šan?. Š?da uz??m?jdarb?bas mode?a rezult?t? preces p?rdošana rada div?j?du apgroz?jumu: no vienas puses, *Welmory* g?st pe??u no pirkuma cenas, kura gan parasti ir zem?ka par preces tirgus v?rt?bu, bet, no otras puses, Kipras sabiedr?ba g?st ie??mumus, p?rdodot ties?bas piedal?ties vair?ksol?šan?.

12. T?mek?a vietnes p?rvald?bai Kipras sabiedr?ba nodarbina darbiniekus, kurus t? pati nav pie??musi darb?, un šim nol?kam izmanto *Welmory* tehniskos resursus. Turkl?t 2010. gada apr?l? Kipras sabiedr?ba ieg?d?j?s visas *Welmory* kapit?la da?as.

13. Pamatojoties uz sadarb?bas l?gumu, *Welmory* no Kipras sabiedr?bas sa?em atl?dz?bu par pre?u p?rdošanas pakalpojumu un ar to saist?tajiem pakalpojumiem, piem?ram, rekl?mu. *Welmory* par to nemaks? PVN, jo uzskata, ka pakalpojumu sa??m?jai, proti, Kipras sabiedr?bai, nodoklis ir j?maks? t?s re?istr?cijas valst? Kipr?.

14. Tom?r Polijas nodok?u p?rvalde uzskata, ka par *Welmory* pakalpojumiem nodoklis ir j?uzliek Polij?. Tas t?d??, ka Kipras sabiedr?bai Polij? esot past?v?gs uz??mums, kuram esot sniegti pakalpojumi.

III – Tiesved?ba Ties?

15. Pašlaik lietu izskatoš? *Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākā administratīvā tiesa] saskaņā ar LESD 267. panta trešo daļu ir uzdevusi Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai, lai uzliktu nodokli pakalpojumiem, ko sabiedrība A, kas ir reģistrēta Polijā, sniedz sabiedrībai B, kas ir reģistrēta citā Eiropas Savienības dalībvalstī, ja sabiedrība B saimnieciskās darbības veikšanā izmanto sabiedrības A infrastruktūru, vieta, kur atrodas pastāvīgs uzņēmums PVN direktīvas 44. panta izpratnē, ir sabiedrības A reģistrācijas vieta?”

16. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus ir iesniegusi *Welmory*, Kipras Republika, Polijas Republika, Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienotā Karaliste, kā arī Komisija. Papildus iepriekš minētajiem lietās dalībniekiem tiesas sēdē piedalījās arī atbildētājs pamatlietā *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* [Gdaņskas Finanšu pārvaldes direktors].

IV – Juridiskais vērtējums

17. Uzdodot prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai pamatlietas situācijā ir jāpieņem, ka pakalpojumi PVN direktīvas 44. panta otrā teikuma izpratnē ir sniegti nodokļa maksātāja pastāvīgā uzņēmuma vietā.

18. Situācijai pamatlietā it pašai ir raksturīgs tas, ka Kipras sabiedrība, pamatojoties uz līgumu, ko tā noslēgusi ar *Welmory*, tūmekā vietnes pārvaldībai izmanto tai nepiederošus personāla un materiālos resursus, kuri vismaz daļēji pieder *Welmory*. Vai tagad šie personāla un materiālie resursi Polijā veido Kipras sabiedrības pastāvīgu uzņēmumu, kuram saskaņā ar sadarbības līgumu *Welmory* sniedz savus pakalpojumus?

19. Turpmāk tekstā es pakāpeniski sniegšu atbildi uz šo jautājumu. Vispirms es izveidošu pamatu “pastāvīgā uzņēmuma” jēdziena interpretācijai, veicot tiesiskā regulējuma analīzi (A daļa). Tālāk tiks izvērtēta līdzšinējā judikatūra par šo jēdzienu iepriekš spēkā esošajās normās (B daļa) un tās attiecināmība uz grozījumu tiesību normām par [pakalpojumu] sniegšanas vietu (C daļa). Pēc tam, kad iegūtie kritēriji tiks piemēroti pamatlietas situācijā (D daļa), nobeigumā būs jāsniedz arī viena norāde uz citu, iespējams, galveno aspektu PVN piemērošanai šajā lietā (E daļa).

A – Par tiesisko regulējumu pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanai

20. No atbildes uz jautājumu, vai pakalpojumu saņēmējam, kas ir nodokļa maksātājs, – šajā lietā Kipras sabiedrībai – attiecīgajā valstī ir pastāvīgs uzņēmums, vispirms ir atkarīgs tas, kurai dalībvalstij ir tiesības iekasēt PVN par šiem pakalpojumiem. Tas atkarīgs, ka vieta, kur pakalpojumiem tiek piemērots PVN, saskaņā ar PVN direktīvas 44. pantu ir vieta, kura ir pakalpojumu saņēmēja, kurš ir nodokļa maksātājs, reģistrācijas vieta vai pastāvīgā uzņēmuma vieta. Tātad, ja pamatlietā Kipras sabiedrībai ir pastāvīgs uzņēmums Polijā, tiesības ieturēt PVN ir Polijas Republikai, pretējā gadījumā tās ir Kipras Republikai, kur ir reģistrēta Kipras sabiedrība.

21. Turklāt šis jautājums ir būtisks arī attiecībā uz pakalpojumu sniedzēja *Welmory* pienākumiem. Pakalpojumu sniedzējam PVN ir jāmaksā vai nav jāmaksā atkarībā no tā, vai, ņemot vērā pastāvīgu uzņēmumu, tā līgumslēdzēja puse veic vai neveic uzņēmējdarbību attiecīgajā valstī. Tātad, ja šajā lietā Kipras sabiedrībai nav pastāvīgā uzņēmuma Polijā, tad saskaņā ar PVN direktīvas 196. un 44. pantu nodoklis par pakalpojumiem Kipras sabiedrībai ir jāmaksā Kiprā. Turpretim, ja Kipras sabiedrībai ir pastāvīgs uzņēmums Polijā, tad saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu PVN ir jāmaksā *Welmory* Polijā.

22. Šis tiesiskais regulējums balstās uz divām idejām – nodokļu ieturēšanas tiesību

sadalījumu starp dalībvalstīm un nesamērīga administratīvā sloga novēršanu nodokļa maksātājiem. Abi aspekti ir saistīti ar paša tiesiskās noteiktības apjoma prasību, pateicoties paredzamiem objektīviem kritērijiem pastāvīga uzņēmuma noteikšanai PVN direktīvas 44. panta otrā teikuma izpratnē.

1) Nodokļu ieturēšanas tiesību sadalījums starp dalībvalstīm

23. Papildus pakalpojuma vietas noteikšanai tiek regulēts nodokļu ieturēšanas tiesību sadalījums starp dalībvalstīm. Atbilstoši Direktīvas 2008/8/EK preambulas trešajam apsvērumam tiesībām ieturēt PVN principā būtu jābūt dalībvalstij, kurā tiek saņemts pakalpojums. Parasti tam būtu jānotiek tā saņemtajā atrašanās vietā. Tādējādi PVN direktīvas 44. pantā tiesības ieturēt nodokli ir piešķirtas pakalpojuma saņemtajai dalībvalstij.

24. Šeit aplūkots regulējums PVN direktīvas 44. pantā attiecas tikai uz pakalpojuma saņemtajiem, kuri ir *nodokļa maksātāji*, kuriem principā ir tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tādēļ nodokļa piemērošana šādam pakalpojumam parasti ir tikai šlaicīga, jo pakalpojuma saņēmējs, kurš ir nodokļa maksātājs, šajā dalībvalstī maksājamo PVN parasti var pieprasīt atpakaļ, izmantojot savas tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar PVN direktīvas 167. un nākamajiem pantiem. Pat ja šajā lietā *Welmorey* pakalpojumiem būtu jāpiemēro nodoklis Polijā, Kipras sabiedrība kļūst pakalpojumu saņemtajā attiecīgā PVN, iespējams, varētu atgūt no Polijas Republikas.

25. Tomēr tas nav iespējams visos gadījumos. Ja pakalpojuma saņēmējs veic darbību, kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, vai uz konkrētu pakalpojumu attiecas aizliegums atskaitīt priekšnodokli, tad pakalpojumam piemērojamais PVN pastāvīgi paliek dalībvalstī, kurā atrodas pakalpojuma sniegšanas vieta saskaņā ar PVN direktīvas 44. pantu.

26. Tomēr, kā tiesas sēdē pareizi ir uzsvērusi *Welmorey* un Kipras Republika, šā nodokļu ieturēšanas tiesību sadalījuma nolūks ir arī nodokļu dubultas uzlikšanas novēršana. Šāds risks rodas, ja abas dalībvalstis uzskata, ka pakalpojums ir saņemts tajā. Tomēr tieši pakalpojuma sniegšanas vietas vienotas noteikšanas visā Savienībā jāga ir nepārprotami sadalīt nodokļu ieturēšanas tiesības un tādējādi novērst gan nodokļu dubultu uzlikšanu, gan nodokļu neuzlikšanu (5). Šajā saistībā jau ģenerālvokāts F. Dž. Džeikobs [F. G. Jacobs] ir uzsvēris, ka tiesību normu par pakalpojuma sniegšanas vietu interpretācijai katrā ziņā jānodrošina tiesiskā noteiktība, lai novērstu jurisdikcijas konfliktus starp dalībvalstīm (6). Tādējādi arī nolūkā noteikt pastāvīga uzņēmuma vietu PVN direktīvas 44. panta izpratnē vispirms ir vajadzīgi praksē piemērojami kritēriji (7).

2) Nesamērīga administratīvā sloga novēršana nodokļa maksātājiem

27. Tiesiskajā regulējumā par pakalpojuma sniegšanas vietu papildus elastīgai nodokļa maksātāja personas noteikšanai ir jānovērš arī nesamērīgs administratīvais slogs nodokļa maksātājiem. Piemēram, saskaņā ar PVN direktīvas 193. un 196. pantu 44. pantā minētajos gadījumos PVN var būt jāmaksā gan pakalpojuma sniedzējam, gan saņēmējam, kurš ir nodokļa maksātājs.

28. Tā iemesls ir tāds, ka pakalpojuma sniedzējam nodokļa samaksas pienākums jāpilda tikai tur, kur viņš veic arī uzņēmējdarbību. Tāpēc gadījumos, kad pakalpojuma saņēmējs veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī un tādējādi tur maksā PVN, nodokļa parādam tiek piemērota apvērsta maksāšanas kārtība, kā rezultātā par nodokļu parādnienu kļūst pakalpojuma saņēmējs. Šādi tiek nodrošināts, ka pakalpojuma sniedzējam nav jāreģistrējas par PVN maksātāju daudzās citās dalībvalstīs un tur jāiesniedz nodokļu deklarācijas (8).

29. Ēmot to vēr?, pilnībā j?piekrīt *Welmorey* apgalvojumam, ka attiecībā uz pakalpojuma sniedzēju j?nodrošina tiesisk? noteiktība par to, vai vi?a pakalpojuma saņēm?jam ir pastāv?gs uzņēmums. Tas tādē?, ka atkarībā no š?da pastāv?ga uzņēmuma esamības attiec?gaj? valst? vien? gad?jum? pakalpojuma sniedz?js ir nodok?a maks?t?js, bet cit? – nav.

30. Lai tiktu iev?rotas funkcio?joša iekš?j? tirgus prasības, šaj? gad?jum? no pakalpojuma sniedz?ja nevar pras?t, lai vi?š ieg?tu plašu inform?ciju par vi?a pakalpojumu saņēm?ju, un t?pat vi?š nedr?kst izjust nedroš?bu jaut?jum? par savu nodok?u par?dnieka statusu. Lai ar? nodok?u par?dnieka personas elast?gai noteikšanai, pret?ji t?s m?r?im, nav j?k??st par administrat?vo slogu pakalpojuma sniedz?jam, ar? š? iemesla dē? ir j?pieprasa objekt?vi un nep?rprotami krit?riji, kurus pakalpojuma sniedz?js var piem?rot, nosakot, vai vi?a pakalpojuma saņēm?js veic uzņēm?jdarb?bu attiec?gaj? valst?, pamatojoties uz pastāv?gu uzņēmumu.

B – *L?dzšin?j? judikat?ra par pastāv?ga uzņēmuma j?dzienu*

31. Tiesas judikat?r? “pastāv?ga uzņēmuma” j?dziens l?dz šim galvenok?rt ir interpret?ts saist?b? ar Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rtības nodok?u sist?ma: vienota aprē?inu b?ze (9) (turpmāk tekst? – “Sest? direkt?va”), 9. panta 1. punktu. Saska?? ar šo ties?bu normu agr?k par pakalpojuma sniegšanas vietu princip? tika uzskat?ta vieta, kur pakalpojuma *sniedz?js* “ir dibin?jis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāv?ga iest?de [pastāv?gs uzņēmums], no kuras [no kura] sniedz pakalpojumu”.

32. Atbilstoši pastāv?gajai judikat?rai priorit?rais piesaistes faktors ir saimniecisk?s darbības pastāv?g? vieta. Cita vieta ir j??em vēr? tikai tad, “ja nor?de uz vietu, kur pakalpojuma sniedz?js ir dibin?jis savu uzņēmumu, ne?auj racion?li uzlikt nodokli vai ar? rada konfliktu ar citu dal?bvalsti” (10).

33. T?pēc “pastāv?gs uzņēmums” Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn? ir tikai tad, ja nodok?a maks?t?ja vietu raksturo pietiekama pastāv?bas pak?pe un strukt?ra, kas cilv?kresursu un tehnisko resursu zi?? ?auj patst?v?gi sniegt attiec?gos pakalpojumus (11).

34. Šaj? zi?? Tiesa uzskat?ja, ka transportl?dzek?u izpirkuma nomas dar?jumos ir b?tiski, vai nodok?a maks?t?jam konkr?t? viet? ir savs person?ls un vai tur ir iesp?jams sagatavot l?gumus vai pie?emt uzņēm?jdarbības lēmumus (12).

35. Vair?ki lietas dal?bnieki ir atsaukušies ar? uz spriedumu liet? *DFDS*. Šaj? spriedum? Tiesu var saprast tād?j?di, ka sabiedrība, kura ir juridiski patst?v?ga, bet kuru pilnībā kontrol? t?s m?tesuzņēmums, ir uzskat?ma par m?tesuzņēmuma pastāv?go uzņēmumu (13). Šaj? liet? tam b?tu noz?me tad, ja Kipras sabiedrība pamatliet? apl?kotaj? laikposm? k?du laiku b?tu bijusi vien?g? *Welmorey* ?pašniece.

36. Tom?r spriedum? liet? *DFDS* Tiesa ir interpret?jusi tikai ?pašo regul?jumu pašreiz?j? PVN direkt?vas 307. panta 2. punkt?, kuru piem?ro, nosakot dal?bvalsti, kur? vienotam pakalpojumam uzliek nodokli saska?? ar ?pašo regul?jumu ce?ojumu a?ent?r?m (14). Lai gan pamatojum? t? atsauc?s ar? uz visp?r?jo regul?jumu par pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanu (15), tom?r spriedums liet? *DFDS* nevar tikt visp?rin?ts, k? to Tiesa nesen ir atzinusi spriedum? liet? *Daimler* (16). Turkl?t, ja juridiski patst?v?ga juridiska persona vienlaikus nevar b?t citas juridiskas personas pastāv?gais uzņēmums, tas garant? tiesisko noteikt?bu attiecībā uz nodok?u par?dnieka personu.

C – Līdzšinējās judikatūras attiecināmība uz grozītajām tiesību normām par pakalpojuma sniegšanas vietu

37. Iesniedzītiesa ir pareizi norādījusi, ka aplūkotie judikatūras principi par Sestās direktivas 9. panta 1. punktu attiecas tikai uz jautājumu, kādos gadījumos pakalpojuma *sniedzjam* ir pastāvīgs uzņēmums. Tomēr šajā lietā runa ir par pakalpojuma saņēmēja pastāvīgā uzņēmuma vietas noteikšanu atbilstoši PVN direktivas 44. panta otrajam teikumam. Tāpēc rodas jautājums, vai arī šīs tiesību normas interpretācijā var tikt izmantota judikatūra par Sestās direktivas 9. panta 1. punktu.

38. Savienības likumdevējs ir sniedzis skaidru atbildi uz šo jautājumu. Padomes 2011. gada 15. marta ģenerālprezidentu ieteikuma (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka ģenerālprezidentu ieteikuma Direktīvai 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (17) (turpmāk tekstā – “PVN ģenerālprezidentu ieteikuma regula”), ir definēts pastāvīgā uzņēmuma vietas jēdziens PVN direktivas 44. panta otrā teikuma izpratnē, ņemot vērā Tiesas judikatūru par Sestās direktivas 9. panta 1. punktu. Saskaņā ar PVN ģenerālprezidentu ieteikuma 11. panta 1. punktu tā ir jebkura vieta, “ko raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tai ļauj saņemt un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti tās pašas vajadzībām.”

39. Lai gan šīs tiesību normas atbilstoši PVN ģenerālprezidentu ieteikuma 65. panta 2. punktam vēl nav piemērojama pamatlīdzīgo aplūkotajā laikposmā, šo definīciju es uzskatu par būtisku arī šajā lietā.

40. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka PVN ģenerālprezidentu ieteikuma 11. panta 1. punkts izriet no atbilstoši PVN direktivas 398. pantam izveidotās PVN komitejas attiecīgā pamatnostādne, kuras tika pieņemtas jau pirms pamatlīdzīgo aplūkotajā laikposmā (18). Tas tādēļ, ka nav zināms, vai šīs pamatnostādnes tika publicētas jau pirms šī laikposma (19).

41. Tomēr PVN ģenerālprezidentu ieteikuma 11. panta 1. punktā sniegtā definīcija atbilst principiem, kuri jāņem vērā PVN direktivas 44. panta interpretācijā (20). No vienas puses, galvenā nozīme tajā ir pakalpojuma saņemšanai, kad pastāvīgajam uzņēmumam jāspēj saņemt un izmantot pakalpojumu savām vajadzībām. No otras puses, gan apstāklis, ka PVN ģenerālprezidentu ieteikuma 11. panta 1. punktā sniegtajā definīcijā tiek prasīta piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, gan šīs definīcijas balstīšanās uz zināmo Tiesas judikatūru par pastāvīgā uzņēmuma vietas jēdzieni garantē pašas tiesiskās noteiktības apjomu, kāds nepieciešams nodokļa maksātāja aizsardzībai, kā arī nodokļu dubults uzlikšanas un nodokļu neuzlikšanas novēršanai.

42. Turklāt PVN ģenerālprezidentu ieteikuma 11. panta 1. punktā sniegtā definīcija atbilst arī pašlaik izmainītajai vietai, kur pakalpojumam uzliek nodokli, tādēļ ziņā, ka vairs netiek ņemts vērā, vai attiecīgais pastāvīgais uzņēmums spējtu *sniegt* savus pakalpojumus, bet būtiski ir, lai tas *izmanto*tu pakalpojumu savām vajadzībām.

43. Galu galā šajā lietā nav jālemj, vai pastāvīgajam uzņēmumam PVN direktivas 44. panta otrā teikuma izpratnē jāatbilst arī kritērijam, ka tam jāspēj ne tikai izmantot pakalpojumu, bet arī sniegt savu ar nodokliem apliekamo pakalpojumu, kā tiesas šodā lika saprast gan *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku*, gan Komisija. Ja Kipras sabiedrībai Polijā būtu pastāvīgs uzņēmums, tas sniegtu arī pakalpojumus, veicot izsoļu tīmekļa vietnes pārvaldību, kas tai jādara saskaņā ar sadarbības līgumu ar *Welmory*. Faktiski ir apšaubāmi, vai nevienai struktūrai, kurai tās cilvēkresursi un tehniskie resursi ļauj izmantot pakalpojumus savām vajadzībām, vismaz nebūtu arī *iespējams* pašai sniegt pakalpojumus. Turklāt no juridiskā viedokļa rastos jautājums, vai abu lietas dalībnieku paustais viedoklis ir saderīgs ar PVN direktivas 43. panta 2. punktu, saskaņā ar kuru 44. panta otro teikumu noteiktos gadījumos piemēro arī tad, ja pakalpojuma saņēmējs nav

nodokļa maksājums.

44. Visbeidzot, ņemot vērā tiesiskās noteiktības apsvērumus, uz PVN direktīvas 44. panta piemērošanu jāattiecinā ar Tiesas pastāvīgajai judikatūrai atzītā saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas prioritāte (21). Tas palielina tiesisko noteiktību, ja šaubu gadījumā pakalpojuma sniegšanas vieta tiek piesaistīta pakalpojuma saņēmēja reģistrācijas vietai, kura parasti ir vieglāk konstatējams objekts kritērijs nekā pastāvīgā uzņēmuma esamība. Šī prioritāte atbilst ar PVN direktīvas 44. panta tekstā izteiktajai saistībai starp pamatnoteikumu pirmajā teikumā, kur tiek ņemta vērā saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, un uzņēmumu otrajā teikumā, kurš attiecas uz pastāvīgā uzņēmuma vietu.

D – *Piemērošana pamatlīetas situācijā*

45. Tādējādi pamatlīetas situācijā Kipras sabiedrībai pastāvīgs uzņēmums Polijā ir tikai tad, ja tai tur ir vieta, ko raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tai ļauj saņemt un tur izmantot pakalpojumus, kuri sniegti tās pašas vajadzībām. Šaubu gadījumā nav jāņem vērā pastāvīgā uzņēmuma esamība, līdz ar to saskaņā ar PVN direktīvas 44. panta 1. punktu par pakalpojuma sniegšanas vietu ir uzskatāma Kipras sabiedrības reģistrācijas vieta.

46. Vispirms nav šaubu, ka šāds secinājums galu galā jāizdara iesniedzējtiesai, pamatojoties uz faktiem, kuri pilnībā ir pieejami tikai tai. It īpaši tādēļ, ka lietas dalībnieki Tiesā nespēja vienoties par visiem pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem.

47. Tomēr pirms šāda secinājuma, ņemot vērā pamatlīetas pašos apstākļus, iesniedzējtiesai jāievēro turpmāk minētie kritēriji.

48. Pirmkārt, pieņēmumam par pastāvīgā uzņēmuma esamību kādā valstī nav vajadzīgs, lai nodokļa maksātājam tur būtu personāls, ko šis uzņēmums pats ir pieņēmis darbā, un materiālie resursi, kuri pieder šim uzņēmumam.

49. Ēnerģladvokāts Pojarešs Maduru [*Poiars Maduro*] jau ir norādījis, ka tas izraisītu nepieņemamas sekas, ja pieņēmums par pastāvīgā uzņēmuma esamību būtu atkarīgs tikai no tā, vai nodokļa maksātājs pats ir pieņēmis darbā visus iesaistītos darbiniekus (22). Tas ar veicinātu āunprātīgu rīcību, ja tikai tāpēc nodokļa maksātājs varētu pārcelt nodokļa piemērošanu pakalpojumiem no vienas dalībvalsts uz citu, sev nepieciešamo personālu iegūstot no dažādiem pakalpojumu sniedzējiem. No šāda viedokļa Tiesas norāde uz sava personāla neesamību nebūtu vispārīga, izdarot secinājumu par pastāvīgā uzņēmumu transportlīdzekļu izpirkuma nomas darījumos (23).

50. Tā kā līdzīgi jāvērtē arī materiālie resursi, tad šajā lietā pastāvīgs Kipras sabiedrības uzņēmums Polijā nav neiespējams tikai tāpēc, ka tā izmanto *Welmory* tehnisko aprīkojumu un darbiniekus, kurus tā pati nav pieņēmusi darbā.

51. Tomēr tas nenozīmē, ka *Welmory* vienlaikus darbojas kā pakalpojuma sniedzējs un – Kipras sabiedrības pastāvīgā uzņēmuma formā – arī kā pakalpojuma saņēmējs, par ko it īpaši bažģijas pati *Welmory*. Pat ja pastāvīgā uzņēmumam obligāti nav nepieciešams savs personāls un tehniskais aprīkojums, tomēr – ņemot vērā pietiekamu vietu pastāvības pakāpi – nodokļa maksātājam jāspēj līdzīgi kontrolēt personālu un materiālos resursus. Tādēļ attiecībā uz personālu un materiālajiem resursiem it īpaši ir vajadzīgi darba vai nomas līgumi, saskaņā ar kuriem nodokļa maksātājs iegūst tiesības kontrolēt tos kā savus un kurus tāpēc šis laiks nevar atkal izbeigt.

52. Citiem v?rdiem sakot, j?uzsver, ka nodok?a maks?t?js, kas darbojas *k? t?ds*, nevar b?t cita nodok?u maks?t?ja past?v?gs uz??mums. Tom?r tas neizsl?dz, ka nodok?a maks?t?jam ir cieša un past?v?ga piek?uve t?da cita nodok?u maks?t?ja cilv?kresursiem un tehniskajiem resursiem, kurš t?d?j?di pamatotam past?v?gajam uz??mumam vienlaikus var b?t ar? pakalpojumu sniedz?js cit?d? zi??.

53. Tom?r, ja pakalpojuma sniedz?ja cilv?kresursi un tehniskie resursi ir gandr?z identiski pakalpojuma sa??m?ja uz??muma resursiem, var rasties jaut?jums, vai š?d? gad?jum? visp?r ir runa par pakalpojumu *citam* nodok?a maks?t?jam.

54. Otrk?rt, Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot? Karaliste ir pareizi nor?d?jusi, ka b?tiska noz?me ir ar? tam, *kur* Kipras sabiedr?ba veic darb?bu un izmanto *Welmory* pakalpojumus. Lai uz??mums var?tu b?t “past?v?gs” PVN direkt?vas 44. panta otr? teikuma izpratn?, tam j?sp?j izmantot pakalpojumus sav?m vajadz?b?m.

55. Šim nol?kam iesniedz?jtiesai j?p?rbauda, k?du patst?v?gu darb?bu Kipras sabiedr?ba veic, izmantojot tai Polij? pieejamos cilv?kresursus un tehniskos resursus, un vai *Welmory* pakalpojumi, pamatojoties uz sadarb?bas l?gumu, tiek izmantoti tieši šai darb?bai.

56. T?d?j?di uz prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka past?v?gs uz??mums PVN direkt?vas 44. panta otr? teikuma izpratn? ir vieta, ko raksturo pietiekama past?v?bas pak?pe un piem?rota strukt?ra cilv?kresursu un tehnisko resursu zi??, kas tam ?auj sa?emt un tur izmantot pakalpojumus, kuri sniegti t? paša vajadz?b?m. Šim nol?kam nav vajadz?gi savi cilv?kresursi un tehniskie resursi, ja treš?m person?m piederoši resursi šim uz??mumam ir pieejami l?dz?gi saviem resursiem.

E – *Par vair?ksol?šanas ties?bu p?rdošanu un nodok?a apr??ina b?zi pre?u p?rdošanai*

57. Vair?ki lietas dal?bnieki apgalvo, ka pamatlietas paties? probl?ma esot nevis jaut?jums, vai *Welmory* pakalpojumi ir sniegti Kipras sabiedr?bas past?v?gaj? uz??mum? attiec?gaj? valst?, bet gan tas, vai Kipras sabiedr?bas veikt? vair?ksol?šanas ties?bu p?rdošana person?m, kas piedal?juš?s *Welmory* pied?v?to pre?u izsol?s, ir apliekama ar nodokli Kipr? vai Polij?. No ekonomisk? viedok?a no pre?u p?rdošanas Polij? pe??u g?stot gan *Welmory*, gan Kipras sabiedr?ba.

58. Vispirms es izv?rt?šu, vai Kipras sabiedr?bas veikt?s vair?ksol?šanas ties?bu p?rdošanas vieta ir j?nosaka saska?? ar PVN direkt?vas 44. pantu vai ar? šaj? gad?jum? dr?z?k ir piem?rojamās PVN direkt?vas 31. un n?kamo pantu normas par pre?u pieg?des vietu. Neš?iet neiesp?jami, ka ties?bu iesniegt pied?v?jumu preces pirkumam ieg?de saska?? ar pre?u pieg?des defin?ciju PVN direkt?vas 14. panta 1. punkt? ir uzskat?ma par da?u no “ties?bu nodošanas r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam”. Š?ds pie??mums katr? zi?? var?tu b?t atbilstošs attiec?b? uz vair?ksol?šanas ties?b?m, ko ieg?d?jusies persona, kura galu gal? nosola preci. Tom?r šis jaut?jums attiecas uz nodok?a piem?rošanu Kipras sabiedr?bai, un tas nav pamatlietas priekšmets.

59. Saist?b? ar nodok?a piem?rošanu *Welmory*, par ko ir str?ds pamatliet?, rodas v?l viens jaut?jums.

60. Polijas Republika ir pareizi norādījusi, ka pamatlietā, iespējams, nav pareizi noteikta izolētais pārdoto *Welmory* preču nodokļa aprēķina bāze. Proti, saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu nodokļa aprēķina bāzei varētu veidot divas daļas: pircēja maksājumi un atlīdzība, ko Kipras sabiedrība maksā *Welmory*, lai tā pārdotu preces tīmekļa vietnē.

61. Līdz ar to šajā lietā – vismaz daļēji – nodoklis būtu jāuzliek nevis *Welmory* pakalpojumiem Kipras sabiedrībai, bet gan preču piegādēm *Welmory* klientiem, turklāt piemērojot lielāku nodokļa aprēķina bāzi. Šo piegāžu vieta būtu nosakāma nevis saskaņā ar PVN direktīvas 44. pantu, bet gan saskaņā ar tās 31. un nākamajiem pantiem.

62. Atbilstoši PVN direktīvas 73. pantam PVN aprēķina bāze ir “visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs [...] par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja [...] vai trešās personas”. Tā kā saskaņā ar šo tiesību normu nodokļa aprēķina bāzei var ietilpt arī tādās personas maksājums, kura nav pakalpojuma saņēmēja (24), atlīdzība, ko saskaņā ar sadarbības līgumu *Welmory* ir saņēmusi no Kipras sabiedrības par preču pārdošanas pakalpojumiem, varētu būt trešās personas atlīdzība par pārdošanu.

63. Tas būtu atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, ja pastāv tieša saikne starp preču piegādi, ko *Welmory* veic saviem klientiem, un no Kipras sabiedrības saņemtajiem maksājumiem (25). Šāda saikne vienmēr būtu jāatzīst tad, ja atlīdzības apmērs būtu atkarīgs no pārdoto preču skaita vai šo preču apgrozījuma apmēra.

64. Ja tiktu konstatēta tieša saikne starp preču pārdošanu un Kipras sabiedrības saskaņā ar sadarbības līgumu *Welmory* izmaksāto atlīdzību, būtu jāuzskata, ka šī atlīdzība ir nevis atlīdzība par *Welmory* pakalpojumiem Kipras sabiedrībai, bet gan atlīdzība par izolētais piedāvāto preču piegādēm pircējiem. Vai tas tā ir, tas noteiktos apstākļos jānoskaidro iesniedzējtiesai, izskatot pamatlietu.

V – Secinājumi

65. Tomēr uz *Naczelny Sąd Administracyjny* uzdoto prejudiciālo jautājumu es iesaku atbildēt šādi:

Pastāvīgs uzņēmums Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, redakcijā, kas ietverta Direktīvu 2008/8/EK, 44. panta otrā teikuma izpratnē ir vieta, ko raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tam ļauj saņemt un tur izmantot pakalpojumus, kuri sniegti tā pašā vajadzībā. Šim nolikam nav vajadzīgi savi cilvēkresursi un tehniskie resursi, ja trešām personām piederоši resursi šim uzņēmumam ir pieejami līdzīgi saviem resursiem.

1 – Oriģinālvārdā – vācu.

2 – Par pakalpojuma sniegšanas vietu skat. spriedumus *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) un *Cookies World* (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 – Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīva 2008/8/EK, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV L 44, 11. lpp.).

4 – OV L 347, 1. lpp.

5 – Šajā saistībā skat. manus secinājumus *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:57, 30. punkts un tajā minētā judikatūra par Sestās direktīvas 9. pantu); it

paši par PVN direktīvas 44. panta izcelsmes vāsturi skat. Komisijas 2005. gada 20. jūlija Grozīto priekšlikumu Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (COM(2005) 334, galīgā redakcija, 5. un 6. lpp.).

6 – Skat. secinājumu *Design Concept* (C-438/01, EU:C:2002:767, 29. un 30. punkts) par Sestās direktīvas 9. pantu.

7 – Šajā ziņā skat. spriedumu *Hamann* (51/88, EU:C:1989:132, 18. punkts) un spriedumu Komisija/Francija (C-429/97, EU:C:2001:54, 49. punkts).

8 – Šajā ziņā skat. Komisijas 2003. gada 23. decembra Priekšlikumu Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (COM(2003) 822, galīgā redakcija, 4.3. punkts).

9 – OV L 145, 1. lpp.

10 – Spriedumi *Berkholz* (EU:C:1985:299, 17. punkts), *Faaborg-Gelting Linien* (EU:C:1996:184, 16. punkts), *ARO Lease* (EU:C:1997:374, 15. punkts) un *Lease Plan* (EU:C:1998:206, 24. punkts).

11 – Spriedumi *ARO Lease* (EU:C:1997:374, 16. punkts) un *Lease Plan* (EU:C:1998:206, 24. punkts); skat. arī spriedumu *E. ON Global Commodities* (agr. k. *E. On Energy Trading*) (C-323/12, EU:C:2014:53, 46. punkts) par Padomes 1979. gada 6. decembra Astotās direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārta pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.), 1. pantu, kā arī spriedumu *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, 54. punkts) par Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitās direktīvas 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakārtajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV L 326, 40. lpp.), 1. panta 1. punktu.

12 – Skat. spriedumu *ARO Lease* (EU:C:1997:374, 15. punkts) un spriedumu *Lease Plan* (EU:C:1998:206, 26. punkts).

13 – Spriedums *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, 26. punkts).

14 – Spriedums *DFDS* (EU:C:1997:77, rezolūvā daļā).

15 – Spriedums *DFDS* (EU:C:1997:77, 17. punkts).

16 – Skat. spriedumu *Daimler* (C-318/11 un C-319/11, EU:C:2012:666, 47.–49. punkts).

17 – OV L 77, 1. lpp.

18 – Pamatnostādnē, kas pieņemta PVN komitejas 88. sanāksmē 2009. gada 13. un 14. jūlijā, taxud.d.1(2009)358416 – 634, 2. lpp., pieejamas Komisijas tīmekļa vietnē http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

19 – Par to, kāda nozīme ir publicētām PVN komitejas pamatnostādņēm par PVN direktīvas interpretāciju, skat. manus secinājumus lietā *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (EU:C:2013:57, 47.–50. punkts).

20 – Skat. iepriekš 20. un nākamās punktus.

21 – Skat. iepriekš 32. punktu.

22 – Secinājumi *RAL (Channel Islands)* u.c. (C-452/03, EU:C:2005:65, 52. punkts).

23 – Skat. iepriekš 34. punktu.

24 – Skat. spriedumu *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 34. punkts).

25 – Skat. tikai spriedumus *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, EU:C:1988:508, 11. un 12. punkts), *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, 30. punkts) un *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, 33. punkts).