

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT

IŠVADA,

pateikta 2019 m. lapkričio 14 d.(1)

Byla C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

prieš

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

(*Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Paslaugos – Paslaugų teikimo vieta – Nuolatinio padalinio sąvoka pagal PVM direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnį – Patronuojamoji bendrovė (sisteigusi valstybėje narėje), kurios patronuojančioji bendrovė sisteigusi trečiojoje valstybėje“

I. Pavadas

1. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas nagrinėja klausimą, kur pagal PVM reglamentuojamus teisės aktus yra paslaugos teikimo vieta. Pagal šią vietą nustatoma, kokiai valstybei suteikiama apmokestinimo kompetencija.
2. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pagrįstas aplinkybe, kad Korėjos bendrovė pateikė Lenkijos bendrovei užsakymą dėl gamybos paslaugų. Kadangi šis užsakymas buvo vykdytas pasitelkiant užsakovo iš Korėjos patronuojamąją bendrovę Lenkijoje, nesutariama, ar paslauga buvo suteikta užsakovei iš Korėjos, ar jos patronuojamajai bendrovei Lenkijoje, kuri laikoma užsakovo nuolatinio padalinio. Jei būtų pasirinkta pastaroji galimybė, tuomet paslaugos teikimo vieta būtų laikoma Lenkija ir atsirastų prievolė mokėti Lenkijoje taikomą PVM, kurį turėtų surinkti ir sumokėti rangovas. Tačiau to nebuvo padaryta.
3. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šioje byloje kalbama „tik“ apie teisingą vertinimą PVM teisės požiūriu, o ne apie (Lenkijoje) mokėtiną mokesčių dydį. Jei paslaugos būtų suteiktos nuolatiniam padaliniiui Lenkijoje, tuomet užsakovo iš Korėjos neabejotinai būtų galėjusi taikyti atitinkamą šio PVM atskaitą. Pagamintos prekės iš Lenkijos buvo parduotos Europos rinkoje,

taikant atitinkamus mokesčius. Bet kuriuo atveju PVM nei bŲt? taikomas Ųsakovei iš KorŲjos, nei pridedamas prie Lenkijoje apskaiŲiuot? mokesŲi?.

4. Vis dŲlto šis klausimas yra svarbus, nes rangovo prievol? sumok?ti PVM Lenkijoje priklauso nuo to, ar patronuojamoji bendrov? gali bŲti laikoma patronuojanŲiosios bendrov?s nuolatinio padalinio, ar ne. Jam šis klausimas, susiklosŲius tam tikroms aplinkyb?ms, gali bŲti gyvybiškai svarbus, jei vŲliau nepavykt? PVM surinkti iš kontrahento.

5. Tiesa, Teisingumo Teismas anksŲiau jau daug kart? išaiškino, kada galima kalb?ti apie nuolatin? padalin?, kaip jis suprantamas pagal PVM teis?. TaŲiau jis niekur aiškiai nepasak?, ar patronuojamoji bendrov? gali bŲti vertinama kaip patronuojanŲiosios bendrov?s nuolatinis padalinys. Sprendime *DFDS*(2) Teisingumo Teismas iš pradŲi? buvo link?s ir patronuojam?j? bendrov? priskirti prie nuolatinio padalinio. TaŲiau Sprendime *Daimler*(3) jis vŲl atsisak? tokio aiškinimo. Byloje *Welmory*(4) jis galiausiai susilaik? nuo atsakymo. O dabar Teisingumo Teismas tur?s ? š? klausim? pateikti aišk? atsakym?.

II. Teisinis pagrindas

A. SŲjungos teis?

6. SŲjungos teis?s pagrindas šioje byloje yra 2006 m. lapkriŲio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dŲl pridŲtin?s vert?s mokesŲio bendros sistemos(5) (toliau – PVM direktyva).

7. PVM direktyvos 44 straipsnis(6) suformuluotas taip:

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

8. DŲl PVM direktyvos 44 straipsnio antro sakinio išaiškinimo 2011 m. kovo 15 d. ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dŲl pridŲtin?s vert?s mokesŲio bendros sistemos ?gyvendinimo priemon?s (toliau – ?gyvendinimo reglamentas)(7) 11 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Taikant Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsn?, „nuolatinis padalinys“ – tai padalinys, kuris nŲra šio reglamento 10 straipsnyje nurodyta verslo ?sisteigimo vieta, apibŲdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkam? žmogišk?j? ir technini? ištekli? strukt?r?, kad jis galŲt? gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis.“

9. ?gyvendinimo reglamento 21 straipsnyje patikslinama apmokestinimo sŲsaja su apmokestinamojo asmens ?sisteigimo vieta ar nuolatinio padalinio vieta:

„Jeigu paslaug? apmokestinamajam asmeniui arba apmokestinamuoju asmeniu laikomam neapmokestinamajam juridiniam asmeniui teikimas priklauso Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnio taikymo sriŲiai, o tas apmokestinamasis asmuo yra ?sisteig?s daugiau nei vienoje šalyje, toks paslaug? teikimas yra apmokestinamas PVM toje šalyje, kurioje tas apmokestinamasis asmuo yra ?steig?s savo versl?.

TaŲiau, jei paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esanŲiam kitoje vietoje nei ta, kur paslaugas ?sigyjantis asmuo yra ?steig?s savo versl?, toks paslaug? teikimas yra apmokestinamas PVM toje vietoje, kur yra t? paslaug? gaunantis ir savo poreikiams

ja besinaudojantis nuolatinis padalinys. <...>“

10. Paslaugų teikėjo pareigos nustatant paslaugų teikimo vietą apibūdintos gyvendinimo reglamento 22 straipsnio 1 dalyje:

„Siekdamas nustatyti paslaugas sigyjančio asmens, kuriam teikiama paslauga, nuolatinio padalinio vietą, paslaugų teikėjas patikrina teikiamos paslaugos pobūdį ir naudojimą.

Tais atvejais, kai pagal teikiamos paslaugos pobūdį ir naudojimą paslaugų teikėjas negali nustatyti nuolatinio padalinio, kuriam teikiama paslauga, vietos, paslaugų teikėjas, nustatydamas tą nuolatinį padalinį ypatingu atveju kreipia į tai, ar sutartyje, užsakymo blanko ir PVM mokėtojo kodu, kurį suteikė paslaugas sigyjančio asmens valstybės naris ir kurį paslaugas sigyjantis asmuo jam pranešė, nuolatinis padalinys yra nurodytas kaip paslaugų sigyjantis asmuo, ir į tai, ar nuolatinis padalinys yra subjektas, kuris moka už paslaugą.

Jeigu paslaugų sigyjančio asmens, kuriam teikiama paslauga, nuolatinio padalinio negalima nustatyti pagal šios dalies pirmą ir antrą pastraipą, arba jeigu paslaugos, kurioms taikomas Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnis, yra teikiamos apmokestinamajam asmeniui pagal sutartį dėl vienos ar daugiau paslaugų, kurių naudojimo negalima nustatyti ir kiekybiškai įvertinti, paslaugų teikėjas pagrįstai laiko, kad paslaugos teikiamos toje vietoje, kur paslaugas sigyjantis asmuo yra steigėjas savo verslo.“

B. Lenkijos teisė

11. PVM direktyvos 44 straipsnis į Lenkijos teisę buvo perkeltas 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų apmokestinimo įstatymas) 28b straipsnio 1 ir 2 dalimis, pagal kurias tais atvejais, kai paslaugos teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, kuris yra kitoje vietoje negu šio asmens buveinė ar gyvenamoji vieta, paslaugų teikimo vieta yra nuolatinio padalinio vieta.

12. Pagal 2004 m. liepos 2 d. *Ustawa o swobodzie dzialalnoci gospodarczej* (Įstatymas dėl teisės užsiimti ekonomine veikla) 13 straipsnio 3 dalį užsienio subjektai, išskyrus nurodytus 1–2a dalyse, turi teisę pradėti ir vykdyti įkinį veiklą tik bendrovės forma, kuri gali būti: komanditinį įkinį bendrija, ribotos atsakomybės akcinė komanditinė ir akcinė bendrovė, taip pat tapti tokių bendrovių nariais arba gyti jų dalį ar akciją, jeigu tarptautinės sutartys nenustato kitaip.

13. Europos Sąjungos bei jos valstybių narių ir Korėjos Respublikos laisvosios prekybos susitarime kitokios nuostatos nėra numatyta(8). Šioje sutartyje Lenkijos Respublika suteikė Korėjos žmonėms galimybę patekti į rinką tik steigus patronuojamąją bendrovę, kuri gali pasirinkti nurodytą bendrovės formą(9).

III. Pagrindinė byla

14. *Dong Yang Electronics sp. z o. o.*, ieškovė pagrindinėje byloje (toliau – *Dong Yang*), įsisteigusi Lenkijoje, 2010 m. spalio 27 d. sudarė su *LG Display Co. Ltd.* (Korėja) (toliau – *LG Korea*), įsisteigusia Korėjos Respublikoje, sutartį dėl paslaugų teikimo: spausdintinių plokščių iš tam tikrų medžiagų (dalių, komponentų), priklausančių *LG Korea*, gamybos.

15. Šias medžiagas bendrovei *Dong Yang* perdavė bendrovė *LG Display Polska sp. z o.o.* (toliau – *LG Lenkijos gamykla*), *LG Korea* patronuojamoji bendrovė. *Dong Yang* taip pat perdavė *LG Lenkijos gamyklai* apdorotas spausdintines plokštes, kai jos buvo pagamintos. *Dong Yang*, derindama bendrą reikalingos medžiagos kiekį su *LG Korea*, iš *LG Lenkijos gamyklos* gaudavo informaciją apie kasdien reikalingą kiekį.
16. Šioje byloje reikšmingi santykiai „LG koncerno“ viduje, apie kuriuos *Dong Yang* nežinojo, yra tokie.
17. *LG Lenkijos gamykla*, remdamasi sutartiniais susipareigojimais su *LG Korea*, gamino TFT-LCD modulius iš *LG Korea* priklaususi dalių. *LG Lenkijos gamykla* teikė papildomas paslaugas *LG Korea*, susijusias su gatavų produktų, kurie taip pat priklausė *LG Korea*, sandėliavimu ir logistika. *LG Korea* gatavus produktus pardavė kitai finansiniais ryšiais susijusiai patronuojamajai bendrovei Lenkijoje (toliau – *LG Lenkijos prekyba*), kuri juos platino Europos rinkoje.
18. *LG Korea*, kuri Lenkijoje buvo registruota apmokestinimo PVM tikslais ir turėjo galiotą atstovų mokesčių klausimais, užtikrino *Dong Yang*, kad ji Lenkijoje neturi nuolatinio padalinio, darbuotojų, nekilnojamojo turto ir techninių įrenginių.
19. Taigi 2012 m. *Dong Yang* išrašė *LG Korea* sąskaitas fakturas už gamybos paslaugas, kuriose nebuvo apskaičiuotas PVM. Jose buvo priedas: „Apmokestinimo pagrindas: PVM įstatymo 28b straipsnio 2 dalis“. Sąskaitose fakturose kaip paslaugą siūlyjantis asmuo buvo nurodyta *LG Korea*, kuri ir apmokėjo šias sąskaitas.
20. Vis dėlto kompetentingas Lenkijos mokesčių administratorius nurodė, kad *Dong Yang* turi sumokėti PVM už šioje byloje aptariamas paslaugas už 2012 m. Mokesčiai nustatyti pagal bazinį Lenkijos PVM tarifą, nes *Dong Yang* paslaugos faktiškai buvo suteiktos ne *LG Korea* buveinėje Korėjoje, bet jos nuolatinio padalinio Lenkijoje (*LG Lenkijos gamykla*) vietoje.
21. Remdamasi *LG Korea* ir *LG Lenkijos gamyklos* sutartiniais santykiais mokesčių institucijos konstatavo, kad *LG Korea* Lenkijoje dėl savo atitinkamo sutartinio veiklos modelio „išnaudojant *LG Lenkijos gamyklos* verslo potencialą“ pati susikūrė nuolatinį padalinį. *Dong Yang* turėjo, užuot pasitikėjusi *LG Korea* pareiškimais, pagal įgyvendinimo reglamento 22 straipsnio 1 dalį patikrinti pastarosios įmonės suteiktą paslaugą naudojimą. Tuomet ji būtų supratusi, kad faktinai jos suteiktą paslaugą naudos gavėja yra *LG Lenkijos gamykla*.
22. Savo ieškiniu *Dong Yang* prašo panaikinti pranešimus apie mokėtiną mokestį. Nėra vykdytos sąlygos pagal PVM direktyvos 44 straipsnį ir įgyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalį, rodančios nuolatinio padalinio buvimą.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

23. 2018 m. birželio 6 d. nutartimi *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas) pagal SESV 267 straipsnį pateiktą Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar vien iš to, kad ne Europos Sąjungoje įsisteigusi bendrovė turi steigti patronuojamąją bendrovę Lenkijoje, gali būti daroma išvada, kad Lenkijoje yra nuolatinis padalinys, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį ir įgyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalį?“

2. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta neigiamai, ar tre?iasis asmuo privalo vertinti ne Europos S?jungoje ?sisteigusios bendrov?s ir jos patronuojamosios bendrov?s sutartinius santykius, siekdamas nustatyti, ar pirmosios bendrov?s nuolatinis padalinys yra Lenkijoje?“

24. Procese Teisingumo Teisme pastabas raštu pateik? ir 2019 m. rugs?jo 5 d. teismo pos?dyje dalyvavo *Dong Yang*, Lenkijos mokes?i? administratorius, Lenkijos Respublika, Jungtin? Karalyst? ir Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. Prejudicini? klausim? ai?kinimas

25. Pirmiausia b?tina patikslinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus.

26. Pirmuoju klausimu tik akivaizdžiai norima išsiaiškinti, ar vien d?l aplinkyb?s, kad tre?iojoje valstyb?je ?sisteigusi patronuojan?ioji bendrov? turi Lenkijoje ?steigt? patronuojam?j? bendrov? (šiuo atveju *LG Lenkijos gamykla*), gali b?ti daroma išvada, kad ji (patronuojan?ioji bendrov? iš Kor?jos) Lenkijoje turi nuolatin? padalin?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsn?.

27. Vis d?lto iš nutarties d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tokiu atveju, jei ? klausim? b?t? atsakyta neigiamai, nor?t? sužinoti, kokie kiti kriterijai yra reikšmingi siekiant išsiaiškinti, ar patronuojamoji bendrov? (*LG Lenkijos gamykla*) laikytina patronuojan?iosios bendrov?s (*LG Korea*) nuolatiniu padaliniu. Ta?iau pareiga tikrinti antrajame prejudiciniame klausime min?tus sutartinius santykius atsirast? tik tuomet, jei šie santykiai b?t? reikšmingi nustatant, ar yra nuolatinis padalinys. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pristatydamas prašymo priimti prejudicin? sprendim? motyvus, aiškiai nurodo, kad siekiant nustatyti *Dong Yang* suteiktos paslaugos *LG Korea* viet? jam svarbu teisingai išsiaiškinti PVM direktyvos 44 straipsn?.

28. Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nor?t? savo abiem prejudiciniais klausimais išsiaiškinti, viena vertus, ar patronuojamoji bendrov? savaimė laikytina patronuojan?iosios bendrov?s nuolatiniu padaliniu (žr. B dal?). Kita vertus, jis nor?t? išsiaiškinti, ar (jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta neigiamai) yra kit? kriterij?, ? kuriuos atsižvelgiant patronuojamoji bendrov? laikytina nuolatiniu padaliniu (žr. C dal?). Be to, jei b?t? toki? kriterij?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, k? turi patikrinti tiek?jas, nor?damas sužinoti, ar patronuojamoji bendrov? laikytina tokiu nuolatiniu padaliniu (žr. D dal?).

B. Patronuojamoji bendrov? – nuolatinis patronuojan?iosios bendrov?s padalinys?

29. Iš PVM direktyvos teksto matyti, kad kontroliuojama, bet teisiškai savarankiška patronuojamoji bendrov? n?ra automatiškai laikytina savo patronuojan?iosios bendrov?s nuolatiniu padaliniu. PVM direktyvos 44 straipsnyje kalbama apie *vien? apmokestinam?j? asmen?*, kurio pagrindin? verslo vieta yra vienoje vietoje, o nuolatinis padalinys – kitoje. Ta?iau patronuojan?ioji ir patronuojamoji bendrov?s sudaro ne vien? apmokestinam?j? asmen?, o du.

30. Tiesa, PVM direktyvos 11 straipsnyje valstybės narės leidžiama tam tikromis aplinkybėmis „vienu apmokestinamuoju asmeniu laikyti“ kelis apmokestinamuosius asmenis, kurie yra glaudžiai susiję (vadinamoji PVM grupė). Tačiau ši galimybė apsiriboja atitinkamos valstybės narės teritorija („tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis“). Kadangi neginėjama, kad LG Korea yra įsisteigusi Pietų Korėjoje, automatiškai atmetina prielaida, kad ji sudaro PVM grupę su savo patronuojamąja bendrove Lenkijoje.

31. Be to, kiti esminiai PVM direktyvos 44 straipsnio kriterijai, sukonkretinti įgyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalyje, neleidžia teigti, kad pakanka vien ryšio pagal bendrovės teisę su kitu apmokestinamuoju asmeniu ir jau galima preziumuoti, kad patronuojančioji bendrovė turi nuolatinį padalinį.

32. Įgyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalyje šiuo klausimu nurodomi atitinkami kriterijai: pakankamai nuolatinis padalinys, turintis tinkamą struktūrą, kad galėtų gauti paslaugas ir jomis naudotis. Visi šie kriterijai nėra susiję su bendrovės teise, todėl jie gali būti taikomi tik *vieno* apmokestinamojo asmens, kuris yra įsisteigęs kitoje vietoje, nuolatiniam padalinii.

33. Įgyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalyje tik atsakoma į klausimą, ar apmokestinamajam asmeniui pakanka turėti infrastruktūrą kitoje vietoje negu jo įsisteigimo vieta, kad būtų galima teigti, kad jis turi nuolatinį padalinį. Tačiau įgyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalyje (kitais, negu teigia Lenkijos Respublika) nerasime jokio atsakymo į šioje byloje sprendžiamą klausimą, ar *kito* apmokestinamojo asmens infrastruktūra (vadinasi, jo buveinė) gali būti laikoma ir *dar kito* apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio.

34. Taigi į pirmąjį klausimą (pritariant Komisijai) galima aiškiai atsakyti neigiamai: vien iš to, kad trečiojoje valstybėje įsisteigusi bendrovė valstybėje narėje turi įsteigtą patronuojamąją bendrovę, negali būti daroma išvada, kad toje valstybėje narėje ši patronuojamoji bendrovė yra nuolatinis padalinys, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnio antrą sakinį.

C. Kriterijai, pagal kuriuos patronuojamoji bendrovė laikoma patronuojančiosios bendrovės nuolatinio padalinio

35. Vis dėlto reikia išsiaiškinti, ar yra kriterijų, pagal kuriuos net patronuojamoji bendrovė išimties tvarka traukiama į koncerno struktūrą taip, kad ji laikytina ne tik savarankišku apmokestinamuoju asmeniu, bet sykiu ir patronuojančiosios bendrovės nuolatinio padalinio, kaip apibrėžta PVM direktyvos 44 straipsnyje.

36. Dėl šios prielaidos kyla esminė abejonė (žr. 1 punktą), todėl kitokį vertinimą geriausiai atveju galima taikyti remiantis piktnaudžiavimu (žr. 2 punktą). Šiai išvada taip pat neprieštarauja Teisingumo Teismo sprendimas byloje DFDS(10) (žr. 3 punktą).

1. Esminės abejonės

37. Traktuojant patronuojamosios bendrovės buveinę kaip patronuojančiosios bendrovės nuolatinį padalinį, kyla esminė abejonė. Apibrėžiant nuolatinio padalinio „teisės institutą“ apmokestinamajam subjektui priskiriama tam tikra padalinio „veikla“. Tačiau, jei padalinys yra teisiškai savarankiškas, t. y. atskiras apmokestinamasis subjektas, tuomet akivaizdu, kad jo apskritai negalima priskirti prie kito teisės subjekto.

38. Todėl, kaip jau minėta (žr. šios išvados 29 punktą), PVM direktyvos 44 straipsnio tekstas kartu su įgyvendinimo reglamento 11 straipsnio 1 dalimi prieštarauja prielaidai, kad kito apmokestinamojo asmens infrastruktūra (vadinasi, jo buveinė) gali būti laikoma ir dar kito

apmokestinamojo asmens nuolatiniu padaliniu. Vadinasi, taip pat patvirtinama, kad teisiškai savarankiškas juridinis asmuo (pvz., patronuojamoji bendrovė) „negali taip pat būti kito juridinio asmens nuolatiniu padaliniu“(11).

39. Be to, taip būtų prieštaraujama nuostatomis dėl atvirkštinio apmokestinimo (PVM direktyvos 196 straipsnis) ir dėl vadinamosios PVM grupės (PVM direktyvos 11 straipsnis).

40. Ši prieštara išryškėtų, jei (kontroliuojama) nacionalinė patronuojamoji bendrovė, pvz., sudarytų pagal civilinę teisę galiojančias sutartis su užsienio šimone, kurios būtų vykdomos ir apmokestinamos patronuojamosios bendrovės buveinėje. Tuomet, jei patronuojamoji bendrovė būtų laikoma patronuojančiosios bendrovės nuolatiniu padaliniu, pagal PVM direktyvos 196 straipsnį PVM turėtų mokėti ne šalyje esanti patronuojamoji bendrovė, bet patronuojančioji bendrovė. Ši išvada galioja ir tuo atveju, jei patronuojančioji bendrovė (kaip šioje byloje) būtų įsisteigusi trečiojoje valstybėje.

41. Vis dėlto atvirkštiniu apmokestinimu, kai pagal PVM direktyvos 196 straipsnį apmokestinamas paslaugas įsigyjantis asmuo, siekiama palengvinti mokesčių surinkimą valstybėje, kurioje įsisteigęs paslaugas įsigyjantis asmuo. Bet šioje byloje patronuojančioji bendrovė nėra toks asmuo. Kadangi ji nebūtinai turi žinoti apie visus savarankiško juridinio asmens (net jei tai yra patronuojamoji bendrovė) sandorius, tokia išvada neatrodo logiška. Patronuojančioji bendrovė prieš savo valią turėtų sumokėti PVM už jai nežinomus sandorius, už kuriuos ji negavo jokio atlygio. Vargu ar tai būtų suderinama su apmokestinamojo asmens funkcija rinkti mokesčius valstybės naudai(12).

42. Be to, šis poveikis (mokestinio prievolių perkėlimas „glaudžiai susijusiai“ bendrovei) numatytas tik PVM direktyvos 11 straipsnyje. Todėl taip pat būtų nepaisoma aiškaus PVM direktyvos vertinimo 11 straipsnyje, kuriuo remiantis dėl pagrįstų priežasčių leidžiama sujungti kelis teisiškai savarankiškus asmenis(13) tik vienoje valstybėje narėje, t. y. ne su šimomis iš kitų valstybių narių ar trečiųjų valstybių.

43. Dar savo išvadoje byloje *Welmore*(14) pabrėžiau didelį teisinio saugumo reikšmę paslaugų teikėjui nustatant jo mokestines prievoleles ir padariau išvadą, kad teisiniu požiūriu savarankiškas juridinis asmuo negali būti automatiškai laikomas kito juridinio asmens nuolatiniu padaliniu. Šis teisinio saugumo aspektas pabrėžia ir Teisingumo Teismas savo sprendime šioje byloje(15). Ta pati išvada darytina apie paslaugas įsigyjantį asmens teisinį saugumą, nes jis turi žinoti, ar jis pats, ar jo patronuojamoji ir (arba) patronuojančioji bendrovė (žr. PVM direktyvos 196 straipsnį) turi mokėti PVM.

44. Be to, norėčiau paminėti gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 projekto aiškinamąjį memorandumą, pagal kurį „svarbu, kad paslaugų teikėjas galėtų <...> teisingai nustatyti, kur yra paslaugas įsigyjantis asmuo“(16). Tačiau tai žmanoma tik tuomet, kai jis galės atmesti prielaidą, kad patronuojamosios bendrovės buveinė gali būti ir kito apmokestinamojo asmens nuolatinis padalinys. Savarankiškos bendrovės teisinis statusas (šioje byloje – ribotos atsakomybės bendrovė (sp.z.o.o.)) galima palyginti lengvai išsiaiškinti.

45. Be to, atkreiptinas dėmesys į aplinkybę, kad užsienyje (*Dong Yang* atveju) ne visada galima aiškiai suprasti, kas kontroliuoja patronuojamąją bendrovę. Šioje byloje akivaizdu, kad 20 % *LG Lenkijos gamyklos* kapitalo (tai liudija *Dong Yang* teiginiai raštuose ir teismo posėdyje) dar valdo trečia šimonia. Jei šie 20 % reikštų, kad susidaro sprendimus blokuojanti mažuma, tuomet vargu ar būtų galima kalbėti apie, pavyzdžiui, (kontroliuojamą) patronuojamąją bendrovę.

46. Vadinas, savarankiška patronuojamoji bendrovė negali būti laikoma patronuojančiosios bendrovės nuolatinio padalinio.

2. **Atsižvelgiant į draudimą piktnaudžiauti taikoma išimtis?**

47. Kitokių išvadų būtų galima padaryti nebent tuomet, jei pasirinkti sutartiniai santykiai (šiuo atveju *LG Korea* ir *Dong Yang* santykiai) būtų laikomi piktnaudžiavimu.

48. Piktnaudžiavimo draudimo principas, kuris taikomas Sprendimu *Halifax*(17) suformuotoje jurisprudencijoje PVM srityje, yra bendrasis Sąjungos teisės principas(18).

49. Taigi šis principas galėtų būti taikomas ir šios bylos aplinkybomis. Vis dėlto šioje byloje pakankamai akivaizdu, kad (taip mano ir Komisija) *LG Korea* piktnaudžiavimą galima paneigti, nes užsakymas buvo tiesiogiai pateiktas *Dong Yang* (užuot, pavyzdžiui, užsakymą pateikus per *LG Lenkijos gamyklą*).

50. Viena vertus, *Dong Yang* ne tik oficialiai teikė paslaugas *LG Korea*, bet ir faktiškai *LG Lenkijos gamyklai*. Net vertinant ekonominę tikrovę (pagal vadinamąjį ekonominį metodą), kuri laikoma esminiu kriterijumi taikant bendrą PVM sistemą(19), šiuo atveju priešinga išvada neįmanoma.

51. *LG Lenkijos gamykla* nebuvo nei *Dong Yang* kontrahentė, nei apdorotoji prekė savininkė, nei pati jas toliau naudojo (t. y. pardavė). Gatavas prekes *LG Korea* daugiausia pardavė *LG Lenkijos prekybai*. Vadinas, sutinkant su Jungtinės Karalystės požiūriu teismo posėdyje, negalima teigti, kad *LG Lenkijos gamykla* naudoja *Dong Yang* paslaugomis. Tiek *Dong Yang*, tiek *LG Lenkijos gamykla* bendradarbiavo kaip „tiekėjos“ darbo pasiskirstymu pagrįstame gamybos procese ir dirbo *LG Korea* naudai. Pastaroji abiejų bendrovių paslaugomis naudojosi parduodama gatavas prekes *LG Lenkijos prekybai*.

52. Antra vertus, net jei darytume prielaidą, kad *Dong Yang* faktiškai būtų teikusi paslaugas *LG Lenkijos gamyklai*, ši aplinkybė nebūtų padariusi jokio poveikio Lenkijos pajamų iš mokesčių dydžiui ir *LG Lenkijos gamyklai* taikomo PVM mokesčio dydžiui. Tokiu atveju *LG Lenkijos gamykla* turėtų teisę atitinkamai atskaiti sąskaitos faktūros išrašymo dieną(20).

53. Net jei *LG Korea* Lenkijoje turėtų nuolatinį padalinį, kurio funkciją atliktų patronuojamoji bendrovė *LG Lenkijos gamykla*, ši aplinkybė neturėtų reikšmės. Tokiu atveju *LG Korea* turėtų teisę atskaiti, vadinas, galiausiai jai vis tiek nebūtų taikomas Lenkijos PVM. Abiem atvejais nei Lenkijos Respublika, nei mokesčių administratorius negalėtų nurodyti, kokio PVM būtų išvengta piktnaudžiaujant.

54. Lenkijos Respublika iš esmės teigia, kad pridėtiną vertę buvo sukurta Lenkijoje, todėl ji ir turėtų būti apmokestinama Lenkijoje. Šiuo atveju galima neatsakyti į klausimą, ar šis argumentas apskritai teisingas (pavyzdžiui, gaminant prekes ir paskui jas neapmokestintas tiekiant Bendrijos viduje pagal PVM direktyvos 138 straipsnį šis argumentas yra neteisingas, nes šiuo atveju taikomas paskirties šalies principas, todėl pridėtiną vertę sukurama vienoje valstybėje, o apmokestinama kitoje valstybėje).

55. Jeigu *Dong Yang* suteiktos paslaugos padėtų sukurti produktus, kurie parduodami Lenkijoje, tuomet *Dong Yang* paslauga irgi apmokestinama produktų vartojimo vietoje (t. y. Lenkijoje). Suma, kurią *LG Korea* sumokėjo *Dong Yang* be Lenkijos PVM, įskaičiuojama galutiniam vartotojui skirtą gaminio (šiuo atveju TFT monitoriaus) kainą ir galiausiai, parduodant galutiniam vartotojui skirtą gaminių Lenkijoje, prie jos vis dėlto pridėdamos Lenkijos PVM. Todėl

Lenkija gauna pajam? iš mokes?i? už prid?tin? vert?, kuri? *Dong Yang* Lenkijoje suk?r? bendrovei *LG Korea*, kai tiek? TFT monitori? Lenkijoje. Pagal PVM reglamentuojan?ius teis?s aktus *Dong Yang* paslaug? teikimo vieta prieš tai buvo Kor?joje, nes toks yra S?jungos teis?s akt? leid?jo sprendimas, kuriuo kitai ?monei skirtos paslaugos teikimo vieta susiejama su jos ?sisteigimo vieta.

56. Vis d?lto šis S?jungos teis?s akt? leid?jo sprendimas, kaip teisingai pažym?jo ir Komisija, šiuo konkre?iu atveju neturi reikšm?s Lenkijos pajamoms iš mokes?i?. Tod?l, kiek tai susij? su paslaugomis, kurios pad?jo sukurti materialius gaminius, n?ra daug galimybi? piktnaudžiauti PVM srityje. Vadinasi, nebereikia atsakyti ? klausim?, ar *Dong Yang* tur?jo kaip nors išsiaiškinti, ar *LG Korea* taiko piktnaudžiavimo schem?.

57. Šis atvejis iš esm?s skiriasi nuo situacij?, kai vienos paslaugos padeda teikti kitas paslaugas. Pastar?ias situacijas jau išnagrin?jo Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje(21). Šioje byloje teoriškai ?manoma civilin?s teis?s priemon?mis sumažinti mokam? PVM, kaip tai akivaizdžiai buvo daroma byloje *DFDS*(22) (ta?iau dar taikant ankstesnius teis?s aktus).

58. Taip pat negalima teigti, kad *Dong Yang* piktnaudžiavo, nes nenurod? ir nesumok?jo PVM Piet? Kor?joje. Kalbant apie (pagal Piet? Kor?jos teis?) mok?tin? Piet? Kor?jos PVM, ko gero, galima daryti prielaid?, kad *LG Korea* savo kontrahentei *Dong Yang* pateik? teising? informacij?. Kaip paaišk?jo teismo pos?dyje, *Dong Yang* buvo užtikrinta, kad jai nereik?s mok?ti mokes?i? Piet? Kor?joje už „ši? paslaug? import?“. Neatmestina galimyb?, kad Piet? Kor?jos PVM reglamentuojan?iuose teis?s aktuose, pavyzdžiui, Piet? Kor?joje ?sisteigusiam paslaugas ?sigyjan?iam asmeniui taikomas atvirkštinis apmokestinimas, jeigu jam paslaugas teikia užsienio ?mon?. Tokia galimyb? yra numatyta bent jau pagal S?jungos teis? sukurtoje PVM sistemoje, kiek tai susij? su daugeliu užsienio ?moni? paslaug? nacionalin?ms ?mon?ms (žr. PVM direktyvos 196 straipsn?).

3. *Išimtis, taikoma remiantis sprendimu byloje „DFDS“?*

59. Bet kuriuo atveju šiai išvadai gal?t? prieštarauti Teisingumo Teismo sprendimas byloje *DFDS*. Jis gal?t? b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? neatmestina galimyb?, jog patronuojamoji bendrov?, veikianti kaip paprastas savo patronuojan?ios bendrov?s padalinys, gal?t? b?ti laikoma nuolatinio padalinio(23).

60. Teisingumo Teismas toje byloje nusprend?, kad paslaugos, kurias keleiviams teikia kelioni? organizatorius, ?sisteig?s vienoje valstyb?je nar?je, o jam tarpininkauja kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusi bendrov?, turi b?ti apmokestinamos PVM pastarojoje valstyb?je. Ta?iau su s?lyga, kad ši bendrov?, kuri veikia kaip paprastas kelioni? organizatoriaus padalinys, turi technini? ir žmogišk?j? ištekli?, b?ding? nuolatiniam padaliniiui(24).

61. Vis d?lto šis sprendimas (kuriuo iš esm?s remiasi Lenkija) buvo susij?s su išskirtine kelioni? organizatori? veiklos sritimi, kuriai bet kuriuo atveju taikoma speciali apmokestinimo PVM schema (dabartinis PVM direktyvos 306 ir paskesni straipsniai). Vien tod?l šio sprendimo negalima automatiškai taikyti kitoms situacijoms.

62. Antra, min?toje byloje Teisingumo Teismo atsakymas yra susij?s su patronuojam?ja bendrove, kuri *kaip tarpinink? patronuojan?iosios bendrov?s vardu* teik? paslaugas tretiesiems asmenims. Ta?iau šioje byloje susiklost? kitokios aplinkyb?s. *LG Lenkijos gamykla* TFT monitori? neparduoda *LG Korea* vardu. N?ra nieko panašaus ? paprasto padalinio veikl?.

63. Tre?ia, Sprendime *DFDS* nagrin?tas atvirkš?ias atvejis, kai kalbama apie patronuojan?iosios arba patronuojamosios bendrov?s *paslaug? teikimo viet?*, o ne apie tre?iojo asmens gaunam? paslaug?. Tod?l vargu ar ?manoma šiuos argumentus taikyti kitais atvejais.

Šioje byloje nėra pagrindo remtis prielaida apie paprastą padalinį, veikiantį patronuojančiosios bendrovės vardu. Sprendimas *DFDS* buvo pagrįstas klausimu, kas, remiantis ekonominiu metodu, suteikė kelionės paslaugas (o ne jas gavo).

64. Ketvirta, Sprendimo *DFDS* faktinės aplinkybės (kaip teisingai teigia Komisija) susidaro dėl ypatingų aplinkybių, susijusių su piktnaudžiavimo rizika teikiant paslaugas, ir atsižvelgiant į faktą, kad pagal paslaugų teikimo vietą buvo galimybė atleisti nuo mokesčių arba ne. Kaip jau minėta, PVM šiuo atveju galiausiai mokėtinas tiekiant prekes (monitorius), o paslauga yra tik paruošiamasis šio tiekimo etapas. Todėl šioje byloje tokios rizikos nėra.

65. Galiausiai Teisingumo Teismas pats nukrypo nuo Sprendimo *DFDS* ir patikslino, kad net 100 % valdoma patronuojamoji bendrovė laikytina savarankišku apmokestinamuoju juridiniu asmeniu(25). Be to, kaip jau minėjau šios išvados 43 punkte, tai, kad teisiškai savarankiškas juridinis asmuo negali tuo pat metu būti ir nuolatinis kito juridinio asmens padalinys, padeda užtikrinti asmens, kuriam tenka mokestinę prievolę, teisinį saugumą.

66. Vadinasi, šioje byloje negalima pritaikyti jokio argumento iš Teisingumo Teismo sprendimo byloje *DFDS*.

4. **Tarpinė išvada**

67. Taigi patronuojamoji bendrovė negali būti laikoma patronuojančiosios bendrovės nuolatiniu padaliniu (pagal PVM direktyvos 44 straipsnio antrą sakinį). Apie kitokią išvadą būtų galima kalbėti tik tuomet, jei paslaugas įsigyjančio asmens pasirinkta sutarties struktūra prieštarautų draudimui piktnaudžiauti. Tai įvertinti turės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tačiau remiantis Teisingumo Teismui nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis šioje byloje nėra pagrindo kelti tokį prielaidą.

D. **Alternatyvi išvada: paslaugos teikėjo pareiga atlikti tyrimą**

68. Jei vis dėlto būtų galima daryti prielaidą apie (*LG Korea*) piktnaudžiavimą, tuomet kiltų klausimas, ką turi patikrinti paslaugos teikėjas (*Dong Yang*), kad galėtų įvertinti, ar jo kontrahentas piktnaudžiauja. Tokiu atveju savarankiška bendrovė būtų laikoma kitos savarankiškos bendrovės nuolatiniu padaliniu.

69. Šiuo atveju būtų galima remtis įgyvendinimo reglamento 21 ir 22 straipsnių nuostatomis. Pagal įgyvendinimo reglamento 22 straipsnio 1 dalį, siekdamas nustatyti nuolatinio padalinio, kuriam teikiama paslauga, vietą, paslaugų teikėjas patikrina teikiamos paslaugos pobūdį ir naudojimą.

70. Vis dėlto įgyvendinimo reglamento 22 straipsnis aiškinamas kartu su įgyvendinimo reglamento 21 straipsniu. O įgyvendinimo reglamento 21 straipsnis pagrįstas prielaida, kad apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs vienoje valstybėje, o nuolatinis padalinys turi kitoje valstybėje. Vadinasi, šiose nuostatose siekiama išsiaiškinti, *kokioje žinomoje apmokestinamojo asmens vietoje* (nuolatiniam padaliniui ar buveinei) teikiama paslauga.

71. Šioje byloje vis dėlto svarbiausia, ar antrasis (remiantis jo matoma forma – teisiškai savarankiškas) apmokestinamasis asmuo galėtų būti laikomas pirmojo apmokestinamojo asmens nuolatiniu padaliniu. Taigi, neaišku, ar apskritai galima kalbėti apie nuolatinį padalinį. Šis atvejis nepatenka į įgyvendinimo reglamento taikymo sritį. Todėl įgyvendinimo reglamento 22 straipsnio 1 dalis taikoma ne paslaugas įsigyjančių įmonių tarpusavio santykiams pagal bendrovių teisę, bet tik paslaugų teikėjo sutartiniams santykiams su paslaugas įsigyjančiu asmeniu. Todėl, pavyzdžiui, nurodoma sutartis ir užsakymo blankas, bet ne įmonės registro išrašai

ar panašūs dokumentai. Vadinasi, įgyvendinimo reglamento 21 ir paskesni straipsniai šioje byloje nėra reikšmingi.

72. Nepaisant to, iš apmokestinamojo asmens (kuris tik renka mokesčius valstybės naudai, kaip pabrėžiama Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje(26)) galima reikalauti užtikrinti tam tikrą (tačiau proporcingą) rėpastingumo laipsnį(27). Jei yra *konkrečių rodymų* apie mokesčių slėpimą arba piktnaudžiavimą, iš apmokestinamojo asmens gali būti, pavyzdžiui, tikimasi, kad jis papildomai pasidomės savo tiekėju, kad galėtų įsitikinti jo patikimumu(28). Tie patys argumentai taikomi (žr. įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 20 konstatuojamąjį dalį) siekiant tiksliai nustatyti paslaugas įsigyjančio asmens įsisteigimo vietą.

73. Kaip šiomis aplinkybėmis teisingai pabrėžė generalinis advokatas N. Wahl, net turėdamos konkrečių rodymų apie mokesčių slėpimą ar piktnaudžiavimą mokesčių institucijos vis dėlto negali versti apmokestinamojo asmens atlikti sudėtingą ir nuodugnią patikrinimą, taip perduodamos jam savo tyrimo funkcijas(29).

74. Taigi darytina išvada, kad iš *Dong Yang* taip pat bet kuriuo atveju negalima reikalauti neįmanomų dalykų. *Dong Yang* subjektyviai neįmanoma patikrinti jai nežinomų jos kontrahentų ir pastarosios (galimai nežinomų) patronuojamąjį bendrovę sutartinių santykių. Tokia pareiga tikrinti ir (arba) atlikti tyrimą viršytų reikalaujamą pakankamą rėpastingumo laipsnį, kurio galima iš jos pagrįstai reikalauti. Todėl visos šalys daro teisingą išvadą, kad *Dong Yang* neturėjo analizuoti šių sutarčių.

75. Taigi, jei nėra rodymų priešingai, vienas kontrahentas gali pasitikėti kito kontrahento užtikrinimu raštu, kad pastarasis valstybėje (šiuo atveju Lenkijoje) neturi nuolatinio padalinio. Juolab kad dėl Lenkijos teisės(30) reikalavimų Korėjos įmonėms yra sunkiau vykdyti veiklą per nuolatinis padalinius, todėl nėra jokios pagrįstos priežasties abejoti kontrahento patvirtinimu.

76. Faktas, kad patronuojamoji bendrovė yra traukta į sutarties vykdymą, bent šiuo atveju, kai kontrahentui priklausanti prekė gaminama taikant darbo pasiskirstymu pagrįstą gamybos procesą, taip pat negali būti laikomas pagrindu įpareigoti atlikti išsamesnius tyrimus. Juolab kad savarankiška patronuojamoji bendrovė iš principo negali būti laikoma patronuojančiosios bendrovės nuolatinio padalinio (išsamiau žr. šios išvados 37 ir paskesnius punktus).

77. Vadinasi, tiesa, kad iš apmokestinamojo asmens galima reikalauti užtikrinti tinkamą rėpastingumo laipsnį nustatant atitinkamą paslaugų teikimo vietą. Tačiau šis reikalavimas nereiškia, kad jis privalo aiškintis ir tikrinti jam nežinomus kontrahento bei pastarojo patronuojamąjį bendrovę sutartinius santykius.

VI. Išvada

78. Taigi Teisingumo Teismui siūlau taip atsakyti į *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas) pateiktus klausimus:

1. Bendrovės (iš trečiosios valstybės) patronuojamoji bendrovė nėra jos nuolatinis padalinys, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnio antrą sakinį ir įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalį.

2. Apie kitokią išvadą būtų galima kalbėti tik tuomet, jei paslaugas įsigyjančio asmens pasirinkta sutarties struktūra prieštarautų draudimui piktnaudžiauti. Tai įvertinti turės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

3. Pagal Direktyvą 2006/112/EB reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo užtikrintų tinkamą

reikalingumo laipsnį, nustatydamos atitinkamą paslaugų teikimo vietą. Tačiau šis reikalavimas nereiškia, kad jis privalo aiškintis ir tikrinti jam nežinomus kontrahento bei pastarojo patronuojamąjį bendrovę sutartinius santykius.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 1997 m. vasario 20 d. sprendimas (C-260/95, EU:C:1997:77, 26 punktas).

3 2012 m. spalio 25 d. sprendimas (C-318/11 ir C-319/11, EU:C:2012:666, 47 punktas ir paskesni punktai).

4 2014 m. spalio 16 d. sprendimas (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 OL L 347, 2006, p. 1.

6 Šioje byloje reikšminga šio straipsnio redakcija, pateikta 2008 m. vasario 12 d. Direktyvos 2008/8/EB, iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11), 2 straipsnio 1 punkte.

7 OL L 77, 2011, p. 1.

8 OL L 127, 2011, p. 6.

9 Žr. šios sutarties 7.11 straipsnio 1 dalį kartu su 7.13 straipsniu ir 7-A-2 priedą (OL L 127, 2011, p. 1201).

10 1997 m. vasario 20 d. sprendimas (C-260/95, EU:C:1997:77).

11 Žr. H. Stadie, *UStG*, 3-iasis leidimas, 2015, 3a straipsnio 32 punkto pabaiga.

12 Žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas) ir 1993 m. spalio 20 d. Sprendimą *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas).

Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 punktas).

13 Žr. mano išvadą byloje *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, 38 ir paskesni punktai).

14 C-605/12, EU:C:2014:340, 29, 30 ir 36 punktai.

15 2014 m. spalio 16 d. Sprendimas *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, 55 punktas).

16 2009 m. gruodžio 17 d. Pasiūlymas dėl Tarybos reglamento, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos įgyvendinimo priemonės (Nauja redakcija), COM/2009/672 galutinis, p. 3.

17 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 67 ir paskesni punktai).

18 Žr. 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Cussens ir kt.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 31 punktas), kuriame cituojamas 2009 m. spalio 15 d. Sprendimas *Audiolux ir kt.* (C-101/08, EU:C:2009:626, 50 punktas).

19 Tai aiškiai nurodoma 2018 m. vasario 22 d. Sprendime *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 43

punktas), 2013 m. birželio 20 d. Sprendime *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 42 punktas), 2010 m. spalio 7 d., Sprendime *Loyalty Management UK* (C?53/09 ir C?55/09, EU:C:2010:590, 39 punktas) ir 2007 m. birželio 28 d. Sprendime *Planzer Luxembourg* (C?73/06, EU:C:2007:397, 43 punktas).

Panašiai teigiama 2019 m. kovo 27 d. Sprendime *Mydibel* (C?201/18, EU:C:2019:254, 38 ir paskesni punktai) vertinant paslaugos vientisumą.

20 D?l b?tinyb?s i?rašyti s?skait? fakt?r? su išskirtu PVM, kad b?t? galima pasinaudoti teise ? atskait?, žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendim? *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 42 ir 43 punktai) ir mano išvad? byloje *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2017:927, 34 ir paskesni punktai).

21 Žr., pvz., 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendim? *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832), 2014 m. spalio 16 d. Sprendim? *Welmory* (C?605/12, EU:C:2014:2298) ir 1997 m. vasario 20 d. Sprendim? *DFDS* (C?260/95, EU:C:1997:77).

22 1997 m. vasario 20 d. sprendimas (C?260/95, EU:C:1997:77).

23 1997 m. vasario 20 d. Sprendimas *DFDS* (C?260/95, EU:C:1997:77, 26 punktas).

24 Žr. 1997 m. vasario 20 d. Sprendim? *DFDS* (C?260/95, EU:C:1997:77, 29 punktas).

25 2012 m. spalio 25 d. Sprendimas *Daimler* (C?318/11 ir C?319/11, EU:C:2012:666, 48 punktas).

26 Žr. 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendim? *A-PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 22 punktas), 2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendim? *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendim? *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas) ir 1993 m. spalio 20 d. Sprendim? *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas).

Šiuo klausimu žr. mano išvad? byloje *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:440, 21 punktas).

27 Šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo jurisprudencij? d?l suk?iavimo atvej?: 2018 m. spalio 25 d. Sprendim? *Boži?evi? Ježovnik* (C?528/17, EU:C:2018:868, 46 punktas d?l pagr?stumo), 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendim? *Mecsek-Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 53 punktas d?l pagr?stumo) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? *Mahagében* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 59 punktas d?l pagr?stumo).

28 2017 m. geguž?s 18 d. Sprendimas *Litdana* (C?624/15, EU:C:2017:389, 39 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 52 punktas) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Mahagében* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 60 punktas).

29 Generalinio advokato N. Wahl išvada sujungtose bylose *Finanzamt Neuss ir Butin* (C?374/16 ir C?375/16, EU:C:2017:515, 61 punktas). Panaši išvada daroma 2013 m. sausio 31 d. Sprendime *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, 62 punktas) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendime *Mahagében ir Dávid* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 61 ir paskesni punktai).

30 2004 m. liepos 2 d. *Ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej* (?statymas d?l teis?s užsiimti ekonomine veikla) 13 straipsnio 3 dalis.