

Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2014. gada 16. oktobr? (*)

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

Lieta C?605/12

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

Welmory sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku.

TIESA (treš? pal?ta)

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

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

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

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

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

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

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

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

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

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

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

6 PVN direktīvas 44. pants ir noteikts:

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

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

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

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

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

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

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

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

Polijas ties?bas

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

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

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

[..]

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

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

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

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

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

23 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* uzskatīja, ka šo abu sabiedrību darbība nebija nošģirama no ekonomiskā viedokļa, jo visu to darbību mērģis Polijā tģka sasnieģts, tikai pateģcoties starp tģm esošajai sadarbģbai.

24 Sava nolūmā atbalstām *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* uzskatīja, ka Kipras sabiedrība Polijas teritorijā izmantoja Polijas sabiedrības tehniskos un cilvēkresursus un tādējādi Polijas sabiedrība bija jāuzskata par Kipras sabiedrības pastāvīgo iestādi Polijā. Līdz ar to tū uzskatīja, ka Polijas sabiedrības sniegtie pakalpojumi Kipras sabiedrībai tika sniegti Kipras sabiedrības pastāvīgajai iestādei Polijā un tādējādi par tiem nodoklis tika uzlikts šīs dalībvalsts teritorijā.

25 Polijas sabiedrība par *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa).

26 Iesniedzējtiesai, ņemot vērā tajā izskatāmās lietas īpatnības, ir šaubas par to, vai PVN direktīvas 44. pants var tikt interpretēts tādējādi, ka vieta, kur uzliek nodokli par pakalpojumu sniegšanu, ja Polijas sabiedrība ir sniegusi pakalpojumus citai sabiedrībai, kuras pastāvīgā atrašanās vieta ir Kiprā, ir Polija, ja abas sabiedrības kapitāla ziņā ir neatkarīgas viena no otras un ciktā Kipras sabiedrība savu saimniecisko darbību īsteno, izmantojot Polijas sabiedrības infrastruktūru.

27 Iesniedzējtiesa norāda, ka Tiesas judikatūra par pastāvīgās iestādes jēdzienu attiecas uz gadījumiem, kuri no tiesību un faktu viedokļa atšķiras no gadījuma iesniedzējtiesas izskatīmajā lietā.

28 Pamatlieta runa ir par gadījumu, kad abas sabiedrības faktu norises laikā bija viena no otras neatkarīgas. Turklāt Tiesas judikatūra attiecas uz gadījumu, kad pastāvīgās iestādes vieta tiek noteikta salīdzinājumā ar pakalpojumu sniedzēju, un papildus tū ir par gadījumu, kad pastāvīgā iestāde tiek noteikta salīdzinājumā ar pakalpojumu sniegšanu trešajai personai, proti, gala patērētājam.

29 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolūmā apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai, lai uzliktu nodokli pakalpojumiem, ko [Polijas] sabiedrība, kas ir reģistrēta Polijā, sniedz [Kipras] sabiedrībai, kas ir reģistrēta citā Savienības dalībvalstī, ja [Kipras] sabiedrība saimnieciskās darbības veikšanā izmanto [Polijas] sabiedrības infrastruktūru, vieta, kur atrodas pastāvīgā iestāde, [PVN] direktīvas izpratnē būs [Polijas] sabiedrības reģistrācijas vieta?”

Par prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

30 Vairāki lietas dalībnieki ir norādījuši, ka pamatlieta uzdotais jautājums ir nevis par to, vai Polijas sabiedrības sniegtie pakalpojumi Kipras sabiedrībai ir pakalpojumu sniegšana Kipras sabiedrības pastāvīgajai iestādei Polijā, bet par to, kur valstī – Polijā vai Kiprā – Kipras sabiedrības klientiem Polijā pārdots “bids” ir jāapliek ar PVN.

31 Polijas valdība turklāt apgalvo, ka tū summa par precēm, kuras Polijas sabiedrība pārdod izsolē Kipras sabiedrības tiešsaistes pārdošanas vietnē, par kuru tiek uzlikts nodoklis, varētu nebūt pareizi novērtēta. Šā valdība jautā, vai saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu summai, kurai uzliek nodokli un kura Polijas sabiedrībai bija jādeklarē, nebija jā sastāv no, pirmkārt, izsolē pārdo to preču cenas un, otrkārt, no atlīdzības, kura tika saņemta no Kipras sabiedrības un kas atbilda daļai no “bids”, kuras izmanto klienti Polijā izsoles laikā, pārdošanas iekšmumiem.

32 Tomēr ir jāprecizē, ka prejudiciālo jautājuma priekšmets būtībā ir par vietu, kurā uzliek nodokli par Polijas sabiedrības sniegtajiem pakalpojumiem Kipras sabiedrībai, un līdz ar to par

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

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

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

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

Tiesas atbilde

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

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

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

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

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

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

42 Saskaņ� ar pastv?go judikat?ru noteikumu, kas nosaka nodok?u piesaistes vietu saist?b? ar pakalpojumu sniegšanu, m?r?is ir izvair?ties, pirmk?rt, no konfliktiem kompetences jom?, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodok?iem, un, otrk?rt, no ien?kumu neaplikšanas ar nodok?iem visp?r (šaj? zi?? skat. spriedumu *ADV Allround*, EU:C:2012:35, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 J?nor?da, ka PVN direkt?vas 44. panta formul?jums ir l?dz?gs Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkta formul?jumam. Turkl?t gan PVN direkt?vas 44. pants, gan Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkts ir noteikumi, ar kuriem noteikta nodok?u piesaistes vieta saist?b? ar pakalpojumu sniegšanu, un tiem ir viens un tas pats m?r?is, kas noz?m?, ka Tiesas judikat?ra par Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkta interpret?ciju princip? ir p?r?emama *mutatis mutandis* attiec?b? uz PVN direkt?vas 44. panta interpret?ciju.

44 Šo apsv?rumu apstiprina ?stenošanas regula, kuras m?r?is saskaņ� ar t?s preambulas 4. apsv?rumu ir nodrošin?t PVN sist?mas vien?du piem?rošanu, pie?emot PVN direkt?vas ?stenošanas noteikumus, it ?paši attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem, pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, un to dar?jumu vietu, par kuriem uzliek nodokli.

45 No š?s regulas preambulas 14. apsv?ruma izriet, ka Savien?bas likumdev?ja griba bija preciz?t atseviš?us j?dzienus, kas vajadz?gi, lai noteiktu krit?rijus attiec?b? uz to dar?jumu vietu, par kuriem uzliek nodokli, vienlaic?gi ?emot v?r? Tiesas judikat?ru šaj? jaut?jum?.

46 Šaj? zi??, lai ar? min?t? regula v?l nebija sp?k? pamatliet? esošo faktu norises laik?, t? tom?r ir j?apskata.

47 No t? izriet, ka, lai atbild?tu uz iesniedz?jtiesas uzdoto jaut?jumu, Tiesas judikat?ra par Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punktu, k? ar? ?stenošanas regula ir noz?m?ga.

48 Jaut?jums, kurš ir uzdots saist?b? ar pamatlietu, ir par Polijas sabiedr?bas sniegto pakalpojumu Kipras sabiedr?bai vietas noteikšanu un it ?paši par krit?riju, ar kuriem nosaka, vai Kipras sabiedr?bai pieder pastv?g? iest?de Polij?, noteikšanu.

49 Atbilstoši PVN direkt?vas 44. pantam 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 pastv?g? vieta. Tom?r, ja pakalpojumi tiek sniegti nodok?a maks?t?ja pastv?g?s iest?des viet?, kas nav vi?a saimniecisk?s darb?bas pastv?g? vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas š? pastv?g? iest?de. Ja š?das saimniecisk?s darb?bas pastv?g?s vietas vai pastv?g?s iest?des vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodok?a maks?t?jam, kas sa?em šos pakalpojumus, ir pastv?g? adrese vai parast? uztur?šan?s vieta.

50 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka t?da ties?bu norma k? PVN direkt?vas 44. pants, k? izriet no š? sprieduma 42. punkta, ir noteikums, ar kuru noteikta vieta, kur? uzliek nodokli pakalpojumu sniegšanai, nor?dot nodok?u piesaistes vietu un t?d?j?di nodalot dal?bvalstu kompetenci.

51 Šaj? nol?k? min?t?s ties?bu normas m?r?is ir racion?li nodal?t attiec?g?s valsts ties?bu aktu PVN jom? piem?rošanas jomas, vien?di nosakot nodok?u piesaistes vietu saist?b? ar pakalpojumu sniegšanu.

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

Galvenā piesaistes vieta

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

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

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

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

Pastāvīgās iestādes jēdziens

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

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

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.