



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gegužės 7 d. *

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 44 straipsnis – Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011 – 11 straipsnio 1 dalis – Paslaugų teikimas – Apmokestinimo vieta – Sąvoka „nuolatinis padalinys“ – PVM mokėtojas – Trečiosios valstybės bendrovės patronuojamoji bendrovė, esanti valstybėje narėje“

Byloje C-547/18

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) 2018 m. birželio 6 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. rugpjūčio 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą

Dong Yang Electronics sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija)

kurių sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai I. Jarukaitis, E. Juhász (pranešėjas), M. Ilešič ir C. Lycourgos,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2019 m. rugsėjo 5 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Dong Yang Electronics sp. z o.o.*, atstovaujamos *doradcy podatkowi* M. Goj, T. Dziadura, I. Rymanowska ir D. Pokrop,
- *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, atstovaujamo M. Kowalewska, J. Grzebyk, B. Kołodziej ir T. Wojciechowski,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos F. Shibli, D. Thorneloe ir J. Kraehling, padedamų baristerio R. Hill,

* Proceso kalba: lenkų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Siekierzyńska ir N. Gossement,
susipažinęs su 2019 m. lapkričio 14 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11, toliau – Direktyva 2006/112), 44 straipsnio ir 2011 m. kovo 15 d. Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1), 11 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* (toliau – *Dong Yang*) ir *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu* (Vroclavo mokesčių administratoriaus direktorius, Lenkija) ginčą dėl pastarojo sprendimo bendrovei pateikti pranešimą apie mokėtiną pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Laisvosios prekybos susitarimas

- 3 Europos Sąjungos bei jos valstybių narių ir Korėjos Respublikos laisvosios prekybos susitarimo, Sąjungos vardu patvirtinto 2010 m. rugsėjo 16 d. Tarybos sprendimu 2011/265/ES (OL L 127, 2011, p. 1), 7-A-2 priedo antroje skiltyje „Įsisteigimo teisės rūšys“ esančioje lentelėje nustatyta:

„PL: Išskyrus finansines paslaugas, įsipareigojimų neprisiimta dėl filialų. Korėjos investuotojai gali imtis ūkinės veiklos ir ją vykdyti tik įsteigę ribotos atsakomybės bendriją, ribotos atsakomybės akcinę bendriją, ribotos atsakomybės bendrovę ir akcinę bendrovę (teisinių paslaugų atveju tik registruotą bendriją ir ribotos atsakomybės bendriją).“

Direktyva 2006/112

- 4 Direktyvos 2006/112 V antraštinės dalies „Apmokestinamųjų sandorių vieta“ 3 skyrius „Paslaugų teikimo vieta“ apima 44 straipsnį, jame nustatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

Įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011

5 Įgyvendinimo reglamento 282/2011 11 straipsnyje numatyta:

„1. Taikant Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnį, „nuolatinis padalinys“ – tai padalinys, kuris nėra šio reglamento 10 straipsnyje nurodyta verslo įsisteigimo vieta, apibūdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis.

<...>

3. PVM mokėtojo kodo turėjimo savaime nepakanka, kad apmokestinamasis asmuo būtų laikomas turinčiu nuolatinį padalinį.“

6 Šio reglamento 22 straipsnyje nustatyta:

„1. Siekdamas nustatyti paslaugas įsigijančio 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 ypatingą dėmesį kreipia į tai, ar sutartyje, užsakymo blanke ir PVM mokėtojo kodu, kuri suteikė paslaugas įsigijančio asmens valstybė narė ir kuri paslaugas įsigijantis asmuo jam pranešė, nuolatinis padalinys yra nurodytas kaip paslaugą įsigijantis asmuo, ir į tai, ar nuolatinis padalinys yra subjektas, kuris moka už paslaugą.

Jeigu paslaugą įsigijančio 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 įsigijantis asmuo yra įsteigęs savo verslą.

2. Taikant šį straipsnį nedaromas poveikis paslaugas įsigijančio asmens prievolėms.“

Lenkijos teisė

7 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; Dz. U. Nr. 177, 2011, 1054 pozicija) 28b straipsnio 1–3 dalyse nustatyta:

„1. Jeigu paslaugos teikiamos apmokestinamajam asmeniui, jų teikimo vieta yra ta vieta, kur paslaugas gaunantis apmokestinamasis asmuo turi savo ekonominės veiklos buveinę, nepažeidžiant šio straipsnio 2–4 dalių, 28e straipsnio, 28f straipsnio 1 ir 1a dalių, 28g straipsnio 1 dalies, 28i straipsnio, 28j straipsnio 1 ir 2 dalių ir 28n straipsnio.

2. Jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys.

3. Kai paslaugas gaunantis apmokestinamasis asmuo neturi buveinės ar nuolatinio padalinio, kaip tai suprantama pagal 2 dalį, paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 8 Pagal Lenkijos teisę įsteigta bendrovė *Dong Yang* 2010 m. spalio 27 d. sudarė sutartį su pagal Korėjos teisę Seule (Pietų Korėja) įsteigta bendrove *LG Display Co. Ltd.* (Korėja) (toliau – *LG Korėja*) dėl spausdintinių plokščių (*printed circuit boards*, toliau – PCB) surinkimo paslaugų teikimo; medžiagos ir sudedamosios dalys priklausė *LG Korėja*.
- 9 Pagal Lenkijos teisę įsteigta *LG Korėja* patronuojamoji bendrovė *LG Display Polska sp. z o.o.* (toliau – *LG Lenkija*) atliko PCB gamybai reikalingų medžiagų ir sudedamųjų dalių muitinės formalumus ir paskui jas pristatė *Dong Yang*.
- 10 *Dong Yang* perduodavo PCB *LG Lenkija*, kuri pagal sutartį su *LG Korėja* šias PCB naudojo TFT LCD moduliams gaminti. Šie moduliai, kurie priklausė *LG Korėja*, buvo tiekiami kitai bendrovei *LG Display Germany GmbH*.
- 11 *LG Lenkija* turi savo gamybos priemones. Ši bendrovė ir *LG Korėja* turi skirtingus PVM kodus.
- 12 *Dong Yang* išrašė sąskaitas faktūras už PCB surinkimo paslaugas *LG Korėja*, manydama, kad jos neapmokestinamos PVM Lenkijos teritorijoje.
- 13 *LG Korėja* užtikrino *Dong Yang*, kad ji neturi nuolatinio padalinio Lenkijoje ir Lenkijos teritorijoje neįdarbino darbuotojų, taip pat pastatų ar techninės įrangos.
- 14 Vroclavo mokesčių administratoriaus direktorius nusprendė, kad *Dong Yang* teikė PCB surinkimo paslaugas Lenkijoje, nes *LG Lenkija* yra *LG Korėja* nuolatinis padalinys. Todėl 2017 m. vasario 28 d. minėtas direktorius nurodė *Dong Yang* sumokėti PVM, susijusį su jos 2012 m. suteiktomis surinkimo paslaugomis.
- 15 Šiame sprendime Vroclavo mokesčių administratoriaus direktorius pažymėjo, kad savo nustatytais sutartiniais ryšiais *LG Korėja* naudojo *LG Lenkija* kaip savo nuolatinį padalinį.
- 16 Jis pridūrė, kad *Dong Yang* turi atsižvelgti ne tik į *LG Korėja* pareiškimą, kad Lenkijoje ji neturėjo nuolatinio padalinio, bet pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 22 straipsnį išsiaiškinti, kuri iš tikrųjų buvo jos teikiamų paslaugų gavėja, ir kad tai jai leistų padaryti išvadą, kad ši gavėja iš tikrųjų yra *LG Lenkija*.
- 17 *Dong Yang* pateikė *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) ieškinį dėl Vroclavo mokesčių administratoriaus direktoriaus sprendimo panaikinimo, motyvuodama tuo, kad šiuo sprendimu pažeidžiamas Direktyvos 2006/112 44 straipsnis, Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalis ir 21 bei 22 straipsniai.
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi 1985 m. liepos 4 d. Sprendimu *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299), 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimu *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, EU:C:1996:184), 1997 m. liepos 17 d. Sprendimu *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374) ir 2014 m. spalio 16 d. Sprendimu *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), susijusiais su sąvoka „nuolatinis padalinys“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 44 straipsnį. Tačiau jis mano, kad jos nagrinėjamos bylos faktinės aplinkybės labai skiriasi. Iš tiesų dėl to, kad bendrovės *LG Korėja* buveinė yra trečiojoje valstybėje, šiuo atveju Korėjos Respublikoje, ji nesinaudoja SESV suteiktomis laisvėmis ir negali laisvai vykdyti ekonominės veiklos Lenkijos Respublikos teritorijoje.
- 19 Kadangi vykdyti tokią veiklą galima tik turint kontroliuojamąją bendrovę, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad trečiojoje valstybėje įsteigta bendrovė visada turi galimybę daryti įtaką savo patronuojamosios bendrovės veiklai ir disponuoti jos ištekliais.

- 20 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar paslaugų teikėjas, atsižvelgdamas į jam pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 22 straipsnį tenkančias pareigas, trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės patronuojamąją bendrovę, esančią Lenkijos teritorijoje, turi laikyti nuolatinį padalinį tam, kad nustatytų paslaugų teikimo vietą, ir, jei taip, kokiomis sąlygomis.
- 21 Konkrečiai kalbant, jam kyla klausimas, ar išvada, kad yra nuolatinis padalinys, gali būti daroma remiantis vien patronuojamosios bendrovės buvimu, o gal paslaugų teikėjas turi atsižvelgti į patronuojančiosios bendrovės ir šios patronuojamosios bendrovės sutartinius santykius. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad patronuojančios bendrovės ir patronuojamosios bendrovės bendradarbiavimo sutartys, kuriomis remdamosi Lenkijos mokesčių institucijos nusprendė, kad yra nuolatinis padalinys, buvo surinktos per kitą mokesčių procedūrą nei ta, dėl kurios kilo ginčas pagrindinėje byloje, ir su jomis negalėjo susipažinti atitinkamas paslaugų teikėjas.
- 22 Šiomis aplinkybėmis manydamas, kad būtina gauti Teisingumo Teismo paaiškinimą, *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar vien iš to, kad ne Europos Sąjungoje įsisteigusi bendrovė turi patronuojamąją bendrovę Lenkijos teritorijoje, gali būti daroma išvada, kad Lenkijoje yra nuolatinis padalinys, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 <...> 44 straipsnį ir Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 <...> 11 straipsnio 1 dalį?
2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar trečiasis asmuo privalo vertinti ne Europos Sąjungoje įsisteigusios bendrovės ir jos patronuojamosios bendrovės sutartinius santykius, siekdamas nustatyti, ar pirmosios bendrovės nuolatinis padalinys yra Lenkijoje?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 23 Šiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 44 straipsnis ir Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalis bei 22 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad paslaugų teikėjas gali padaryti išvadą, jog valstybėje narėje yra trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės nuolatinis padalinys vien dėl to, kad ši bendrovė joje turi patronuojamąją bendrovę, o gal šis paslaugų teikėjas, atlikdamas tokį vertinimą, turi išsiaiškinti šių dviejų subjektų sutartinius santykius.
- 24 Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnio pirmame sakinyje nustatyta, kad paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip tokiam, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys.
- 25 Šiomis nuostatomis nustatoma paslaugų teikimo apmokestinimo vieta, siekiant išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, galinčios lemti dvigubą apmokestinimą, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 punktą).
- 26 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad nors tinkamiausias ryšio veiksnys nustatant paslaugų teikimo vietą mokesčių požiūriu, taigi prioritetas, yra tas, kur apmokestinamasis asmuo yra įsteigęs savo verslą, atsižvelgimas į apmokestinamojo asmens nuolatinį padalinį yra šios bendrosios taisyklės išimtis, jeigu įvykdomos tam tikros sąlygos (2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53 ir 56 punktai).

- 27 Šiuo klausimu, siekiant išvengti aplinkybių, galinčių pakenkti sklandžiam bendros PVM sistemos veikimui, atsiradimo, Sąjungos teisės aktų leidėjas Direktyvos 2006/112 44 straipsnyje numatė, kad kai paslauga teikiama padaliniui, kuris gali būti laikomas apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, turi būti laikoma, kad paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra šis nuolatinis padalinys.
- 28 Dėl klausimo, ar yra „nuolatinis padalinys“, kaip tai suprantama pagal minėto 44 straipsnio antrą sakinį, reikia pažymėti, kad šis klausimas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į paslaugų gavėjo apmokestinamąjį asmenį, kuriam teikiamos paslaugos (2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmore*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 57 punktą). Šiuo klausimu pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnį „nuolatinis padalinys“ yra padalinys, kuris nėra šio reglamento 10 straipsnyje nurodyta verslo įsisteigimo vieta ir apibūdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad galėtų gauti savo poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis.
- 29 Žinoma, šiuo klausimu reikia pažymėti, kad šio sprendimo 3 punkte nurodyto laisvosios prekybos susitarimo 7-A-2 priedo antroje skiltyje „Įsisteigimo teisės rūšys“ esančioje lentelėje yra išlyga Lenkijos Respublikai, pagal kurią Korėjos investuotojai gali imtis ūkinės veiklos ir ją vykdyti Lenkijoje tik įsteigę ribotos atsakomybės bendriją, ribotos atsakomybės akcinę bendriją, ribotos atsakomybės bendrovę ir akcinę bendrovę. Šia nuostata draudžiama pagal Korėjos teisę įsteigtioms įmonėms tiesiogiai vykdyti ūkinę veiklą Lenkijoje.
- 30 Vis dėlto negalima atmesti galimybes, kad patronuojamoji bendrovė, tokios veiklos vykdymo tikslais priklausanti Pietų Korėjoje įsteigta patronuojančiajai bendrovei, gali būti šios patronuojančiosios bendrovės nuolatinis padalinys Sąjungos valstybėje narėje, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 44 straipsnį kartu su Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalimi. Todėl pirmesniame punkte nurodyta išlyga neturi įtakos sąvokos „nuolatinis padalinys“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 44 straipsnį, aiškinimui.
- 31 Primintina, kad ekonominė ir komercinė realybė yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, 27 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Todėl padalinio kvalifikavimas kaip nuolatinio padalinio negali priklausyti vien nuo atitinkamo subjekto teisinio statuso.
- 32 Šiuo klausimu, nors yra įmanoma, kad patronuojamoji bendrovė būtų patronuojančiosios bendrovės nuolatinis padalinys (žr. 1997 m. vasario 20 d. Sprendimo DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, 25 ir 26 punktus), toks kvalifikavimas priklauso nuo materialinių sąlygų, nustatytų Įgyvendinimo reglamente Nr. 282/2011, visų pirma jo 11 straipsnyje, kurios turi būti įvertintos atsižvelgiant į ekonominę ir komercinę realybę.
- 33 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad paslaugų teikėjas negali daryti išvados, jog valstybės narės teritorijoje yra trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės nuolatinis padalinys, vien dėl to, kad ši bendrovė ten turi patronuojamąją bendrovę.
- 34 Dėl klausimo, ar atitinkamų paslaugų teikėjas turi išnagrinėti šios bendrovės ir jos patronuojamosios bendrovės sutartinius santykius, kad nustatytų, ar pirmoji turi tokį nuolatinį padalinį šioje valstybėje narėje, reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodo Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 22 straipsnį.
- 35 Šiuo klausimu reikia priminti, kad tame 22 straipsnyje numatyti keli kriterijai, į kuriuos šis paslaugų teikėjas turi atsižvelgti, nustatydamas paslaugų gavėjo nuolatinį padalinį. Visų pirma reikia išnagrinėti apmokestinamajam asmeniui, gaunančiam paslaugas, teikiamos paslaugos pobūdį ir naudojimą. Be to, jei šis patikrinimas neleidžia nustatyti šio paslaugų gavėjo nuolatinio padalinio, visų pirma reikia išnagrinėti, ar sutartis, užsakymo lapas ir gavėjo valstybės narės suteiktas PVM mokėtojo kodas, apie kurį jam pranešė gavėjas, identifikuoja nuolatinį padalinį kaip paslaugos gavėją ir ar nuolatinis

padalinys yra subjektas, kuris moka už paslaugą. Galiausiai, jei abu minėti kriterijai neleidžia nustatyti gavėjo nuolatinio padalinio, paslaugų teikėjas teisėtai gali manyti, kad paslaugos teikiamos toje vietoje, kur jas išigyjantis asmuo yra įsteigęs savo verslą.

- 36 Taigi reikia konstatuoti, kad, kaip teigė Lenkijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Europos Komisija, iš to 22 straipsnio nematyti, jog atitinkamų paslaugų teikėjas turi išnagrinėti trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės ir valstybėje narėje įsteigtos jos patronuojamosios bendrovės sutartinius santykius, kad nustatytų, ar pirmoji turi tokį nuolatinį padalinį šioje valstybėje narėje. Iš tiesų, konkrečiai kalbant, šio straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta paslaugų teikėjo ir apmokestinamojo paslaugų gavėjo paslaugų teikimo sutartis, o ne šio apmokestinamojo asmens ir subjekto, kuris prireikus gali būti laikomas jo nuolatiniu padaliniu, sutartiniai santykiai.
- 37 Galiausiai, kaip nurodė generalinė advokatė savo išvados 73 ir 74 punktuose, negalima paslaugų teikėjui nustatyti pareigų, kurios priklauso mokesčių institucijoms, ir reikalauti, kad jis išnagrinėtų patronuojančiosios ir patronuojamosios bendrovių sutartinius santykius, nors tokia informacija jam iš principo nepasiekama (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 3 d. Sprendimo *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, 31 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 38 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 44 straipsnis ir Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnio 1 dalis ir 22 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad paslaugų teikėjas negali daryti išvados apie trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės nuolatinio padalinio buvimą valstybės narės teritorijoje vien dėl to, kad ši bendrovė ten turi patronuojamąją bendrovę, ir kad šis paslaugų teikėjas, atlikdamas tokį vertinimą, neprivalo išsiaiškinti dviejų subjektų sutartinių santykių.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 39 Kadangi šis procesas bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 44 straipsnis ir 2011 m. kovo 15 d. Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB įgyvendinimo priemonės, 11 straipsnio 1 dalis ir 22 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad paslaugų teikėjas negali daryti išvados apie trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės nuolatinio padalinio buvimą valstybės narės teritorijoje vien dėl to, kad ši bendrovė ten turi patronuojamąją bendrovę, ir kad šis paslaugų teikėjas, atlikdamas tokį vertinimą, neprivalo išsiaiškinti dviejų subjektų sutartinių santykių.

Parašai.