



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. birželio 29 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 44 straipsnis – Paslaugų teikimo vieta – Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011 – 11 straipsnio 1 dalis – Paslaugų teikimas – Apmokestinimo vieta – Sąvoka „nuolatinis padalinys“ – Tinkama žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūra – Galimybė gauti nuolatinio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis – Žaliavų perdirbimo paslaugų teikimas ir pagalbinės paslaugos – Valstybės narės bendrovės paslaugų teikėjos ir trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės paslaugų gavėjos išimtinis sutartinis įsipareigojimas – Teisiškai nepriklausomos bendrovės“

Byloje C-232/22

dėl *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija) 2022 m. kovo 18 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. balandžio 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Cabot Plastics Belgium SA

prieš

État belge

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas D. Gratsias, teisėjai M. Ilešič ir I. Jarukaitis (pranešėjas),

generalinė advokatė L. Medina,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Cabot Plastics Belgium SA*, atstovaujamos *avocats* J. Lejeune ir G. Vael,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos P. Cottin, J.-C. Halleux ir C. Pochet,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Björkland ir C. Ehrbar,

* Proceso kalba: prancūzų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

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 įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1), 11 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Cabot Plastics Belgium SA* (toliau – *Cabot Plastics*) ir Belgijos valstybės, atstovaujamos finansų ministro, ginčą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo, kuriuo ši bendrovė įpareigojama sumokėti papildomą pridėtinės vertės mokestį (PVM) kartu su delspinigiais ir bauda.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos V antraštinėje dalyje dėl apmokestinamųjų sandorių vietos, be kita ko, yra 3 skyrius „Paslaugų teikimo vieta“. Šios direktyvos 3 skyriaus 2 skirsnio „Bendrosios taisyklės“ 44 straipsnyje 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.“
- 4 Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 V skyriuje „Apmokestinamųjų sandorių vieta“ yra 1 skirsnis „Sąvokos“, kuriame yra 11 straipsnio 1 dalis, kurioje numatyta:
„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.“

Belgijos teisė

- 5 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos 1969 m. liepos 3 d. *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas) (*Moniteur belge*, 1969 m. liepos 17 d., p. 7046) 21 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui (kuris veikia kaip toks asmuo) vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Vis dėlto, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 6 *Cabot Switzerland GmbH* – tai pagal Šveicarijos teisę įsteigta įmonė, kurios verslo vieta yra Šveicarijoje. Ji įregistruota Belgijoje kaip PVM mokėtoja, kuri verčiasi anglies produktų pardavimo veikla.
- 7 *Cabot Switzerland*, kaip pagrindinė *Cabot* grupės „Europos, Artimųjų Rytų ir Afrikos“ regiono bendrovė, sudarė žaliavų perdirbimo susitarimą su keliomis bendrovėmis, įskaitant Belgijos komercinę bendrovę *Cabot Plastics*. Ši, nors ir priklauso tai pačiai grupei, yra teisiškai nepriklausoma nuo *Cabot Switzerland*. Vis dėlto jos tarpusavyje susijusios finansiniais ryšiais, nes 99,99 % *Cabot Plastics* akcijų priklauso bendrovei *Cabot Holding I GmbH*, kurios 100 % akcijų priklauso *Cabot Lux Holdings Sàrl*, kuriai taip pat priklauso visos bendrovės *Cabot Switzerland* akcijos.
- 8 Pagal 2012 m. vasario 14 d. sudarytą žaliavų perdirbimo susitarimą (toliau – 2012 m. vasario 14 d. susitarimas) *Cabot Plastics* išimtinai naudoja savo įrangą tam, kad *Cabot Switzerland* naudai ir jai vadovaujant, galėtų perdirbti žaliavas į plastiko gamybai skirtus produktus. *Cabot Plastics* šiai bendrovei teikiamos paslaugos sudaro beveik visą jos apyvartą.
- 9 Pagal 2012 m. vasario 14 d. susitarimą *Cabot Plastics* savo patalpose saugo *Cabot Switzerland* įsigytas žaliavas, vėliau jas perdirba į produktus, naudojamus gaminant plastiką. Paskui ji saugo šiuos produktus, kol *Cabot Switzerland* juos parduoda iš Belgijos savo įvairiems klientams Belgijos rinkoje, Europos rinkoje arba eksportui. Prekes iš *Cabot Plastics* patalpų surenka ir išveža arba klientai, arba *Cabot Switzerland* pasitelkti užsakovieji vežėjai.
- 10 Taip pat *Cabot Plastics* teikia kelias papildomas paslaugas *Cabot Switzerland*, be kita ko, produktų sandėliavimo, įskaitant trečiosioms šalims priklausančiuose sandėliuose saugomų produktų valdymo, rekomendacijų siuntimo siekiant optimizuoti gamybos procesą, vidaus ir išorės techninės kontrolės ir (arba) vertinimo bei rezultatų perdavimo *Cabot Switzerland*, tiekimo arba kitiems gamybos padaliniams reikalingas paslaugas. *Cabot Plastics* komentuoja savo gamyklų veiklos poreikius, palengvina muitinės formalumus, laikosi *Cabot Switzerland* standartų ir procedūrų, susijusių su kokybės kontrole ir kokybės užtikrinimu, teikia šiai bendrovei paramą gerinant gamybos procesus ir planuojant veiklą, teikia jai administracinę paramą akcizų ir muitų srityje, veikia kaip oficialus importuotojas šios bendrovės vardu ir jos prašymu ir tvarko pakavimo medžiagas. *Cabot Plastics* vykdo šią papildomą veiklą pagal susitarime nustatytas sąlygas.
- 11 *Cabot Plastics* kreipėsi į *Service des décisions anticipées en matière fiscale* (SDA) *auprès du Service public fédéral des Finances* (Išankstinių sprendimų mokesčių srityje priėmimo tarnyba prie Federalinės viešosios finansų tarnybos, toliau – SDA, Belgija), kuri 2012 m. sausio 31 d.

- sprendime dėl pelno mokesčio nurodė, kad šios bendrovės veikla nerodo, jog egzistuoja nuolatinis *Cabot Switzerland* padalinys Belgijoje, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio kodekso 227–229 straipsnius ir 1978 m. rugpjūčio 28 d. Šveicarijos Konfederacijos ir Belgijos Karalystės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pajamų ir turto mokesčių srityje 5 straipsnį.
- 12 Vis dėlto 2017 m. atlikęs mokestinį patikrinimą mokesčių administratorius nusprendė, kad *Cabot Switzerland* Belgijoje turi nuolatinį padalinį, kaip tai suprantama pagal PVM teisės aktus, todėl *Cabot Plastics* 2014 m.–2016 m. šiai bendrovei suteiktos paslaugos turi būti laikomos suteiktomis Belgijoje ir apmokestintos PVM šioje valstybėje. *Cabot Plastics* buvo išsiųstas nurodymas sumokėti mokestį, bendrovė su juo nesutiko.
 - 13 Taigi 2017 m. gruodžio 19 d. sprendimu mokesčių administratorius nurodė *Cabot Plastics* sumokėti 10 609 844,08 EUR PVM ir 1 060 980 EUR baudą, taip pat įstatyme numatytus delspinigius, skaičiuojamus nuo 2017 m. sausio 21 d.
 - 14 2018 m. kovo 30 d. *Cabot Plastics* pateikė skundą dėl 2017 m. gruodžio 19 d. sprendimo *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija). 2020 m. sausio 14 d. sprendimu šis teismas iš dalies patenkino šį skundą ir nusprendė, kad *Cabot Switzerland* turi nuolatinį padalinį Belgijoje, tačiau panaikino tą sprendimą tiek, kiek jis susijęs su nurodymu sumokėti baudą.
 - 15 2020 m. rugsėjo 11 d. *Cabot Plastics* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Ji prašo, kad teismas pakeistų minėtą sprendimą, pripažintų, kad ji neturi mokėti jai apskaičiuoto PVM, ir nurodytų Belgijos valstybei grąžinti visas nepagrįstai surinktas ar išskaičiuotas sumas kartu su delspinigiais.
 - 16 *Cabot Plastics* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme teigia, kad paslaugos, už kurias ji išrašė sąskaitas faktūras *Cabot Switzerland*, buvo teikiamos ne Belgijoje, o Šveicarijoje, kur ši bendrovė įsteigusi savo verslą.
 - 17 2021 m. sausio 15 d. pateiktu priešpriešiniu apeliaciniu skundu Belgijos valstybė prašo pakeisti *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas) sprendimą, kiek jis susijęs su *Cabot Plastics* skirta bauda. Jis mano, kad *Cabot Switzerland* turi nuolatinį padalinį Belgijoje, t. y. *Cabot Plastics* patalpose, todėl *Cabot Plastics* teikia paslaugas *Cabot Switzerland* naudai šioje valstybėje narėje.
 - 18 Pirma, Belgijos valstybės teigimu, šį nuolatinį padalinį sudarantys techniniai išteklių yra *Cabot Plastics* priklausančios gamyklos, paskirstymo centras ir sandėliavimo patalpos, kurie turi būti laikomi suteiktais *Cabot Switzerland* pagal 2012 m. vasario 14 d. susitarimą, nes jame numatyta, kad *Cabot Plastics* įrenginiai naudojami tik *Cabot Switzerland* naudai ir laikantis jos nurodymų, todėl ši įmonė laisvai disponuoja šiomis priemonėmis.
 - 19 Antra, dėl šio nuolatinio padalinio žmogiškųjų išteklių Belgijos valstybė mano, kad juos sudaro *Cabot Plastics* darbuotojai, suteikti įmonei *Cabot Switzerland*, ir tai leidžia *Cabot Switzerland* vykdyti pardavimus, be kita ko, Belgijoje. Ji taip pat pažymi, kad šie darbuotojai, be žaliavų perdavimo, teikia *Cabot Switzerland* būtinas papildomas paslaugas, kaip antai priima žaliavas, kontroliuoja kokybę, parengia užsakymus, pakuoja galutinius produktus ir atlieka inventorizaciją.

- 20 Trečia, dėl galimybės gauti šio *Cabot Switzerland* padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis Belgijos valstybė teigia, kad *Cabot Plastics* suteikta struktūra leidžia *Cabot Switzerland* gauti ir naudotis žaliavų perdirbimo produktais, kad pati galėtų iš savo nuolatinio padalinio tiekti prekes Belgijoje. Ketvirta, Belgijos valstybės teigimu, šis padalinys yra pakankamai nuolatinis vien dėl to, kad buvo sudarytas 2012 m. vasario 14 d. susitarimas.
- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Cabot Switzerland* įsteigusi verslą Šveicarijoje, nes joje yra jos registruota buveinė ir biuras, kuriame dirba 47 asmenys, ir kad būtent šioje šalyje priimami šios įmonės strateginiai ir bendrosios politikos sprendimai, sudaromos įvairios sutartys ir renkasi jos valdyba. Vis dėlto, šio teismo teigimu, tai, kad *Cabot Switzerland* įsteigusi verslą Šveicarijoje, *ipso facto* nereiškia, kad paslaugų teikimo vieta yra šioje valstybėje, nes PVM direktyvos 44 straipsnyje numatyta speciali taisyklė dėl paslaugų teikimo vietos tuo atveju, kai paslaugos teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padalinii kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą.
- 22 Be to, jis mano, kad Teisingumo Teismas dar nėra priėmęs sprendimo dėl atvejo, pakankamai panašaus į nagrinėjamą šioje byloje, galinčio išsklaidyti bet kokias abejones dėl taikytinos Sąjungos teisės aiškinimo. Šiuo klausimu jis pažymi, kad, pirma, *Cabot Plastics* yra teisiškai atskiras nuo *Cabot Switzerland* subjektas, kurios patronuojamoji bendrovė ji nėra, ir, antra, mokesčių administratorius *Cabot Plastics* laiko ir paslaugų teikėja, ir *Cabot Switzerland* techniniais bei žmogiškaisiais ištekliais.
- 23 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar apmokestinamasis asmuo turi tinkamą nuosavų išteklių struktūrą, sudarančią jo nuolatinį padalinį, kai šie ištekliai priklauso teikėjui, kuris jam teikia paslaugas, bet pagal šio apmokestinamojo asmens ir šio paslaugų teikėjo sudarytą sutartį pastarasis įsipareigoja šiuos išteklius išimtinai arba beveik išimtinai naudoti šioms paslaugoms teikti. Konkrečiai kalbant, kadangi Teisingumo Teismas nusprendė, kad struktūra, neturinti savo darbuotojų, negali būti laikoma „nuolatinis padalinis“ (2021 m. birželio 3 d. Sprendimas *Titanium*, C-931/19, EU:C:2021:446), šiam teismui kyla klausimas, ar tokiais aplinkybėmis atitinkamų paslaugų teikėjo darbuotojai, veikiantys pagal paslaugų gavėjo nurodymus pagal šias šalis saistantį susitarimą, gali būti laikomi paslaugų gavėjo „savais“ darbuotojais.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas, kokią įtaką nustatant *Cabot Switzerland* nuolatinį padalinį Belgijoje galėtų turėti šios bendrovės prekių tiekimas šioje šalyje naudojant *Cabot Plastics* techninius ir žmogiškuosius išteklius.
- 25 Tokiomis aplinkybėmis *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Kai paslaugas teikia vienoje valstybėje narėje įsteigtas apmokestinamasis asmuo kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris veikia kaip toks asmuo ir kurio verslas įsteigtas ne [Europos Sąjungoje], ir jie abu yra atskiri ir teisiškai nepriklausomi subjektai, tačiau priklauso tai pačiai įmonių grupei, ir kai paslaugų teikėjas pagal sutartį įsipareigoja naudoti savo įrangą ir darbuotojus išimtinai tam, kad būtų gaminami paslaugų gavėjui skirti produktai, kuriuos šis paslaugų gavėjas vėliau pardavinėja, o tai laikoma apmokestinamu prekių tiekimu, vykdomu pasitelkiant logistinę paslaugų teikėjo pagalbą aptariamoje valstybėje narėje, ar [PVM direktyvos] 44 straipsnį ir [Įgyvendinimo reglamento 282/2011] 11 straipsnį reikia aiškinti taip, kad už [Sąjungos] ribų įsisteigęs apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas turinčiu nuolatinį padalinį šioje valstybėje narėje?

2. Ar [PVM direktyvos] 44 straipsnį ir [Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011] 11 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo gali turėti nuolatinį padalinį, kai reikalingi žmogiškieji ir techniniai išteklių yra jo paslaugų teikėjo, kuris yra teisiškai nepriklausomas, bet priklauso tai pačiai įmonių grupei, ir kuris įsipareigoja pagal sutartį išimtinai šio apmokestinamojo asmens naudai naudoti tuos išteklius?
3. Ar PVM direktyvos] 44 straipsnis ir [Įgyvendinimo reglamento 282/2011] 11 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo turi nuolatinį padalinį savo paslaugų teikėjo valstybėje narėje, nes pastarasis, vykdydamas išimtinę sutartinę prievolę, jo naudai teikia įvairias pagalbines ar papildomas paslaugas, susijusias su žaliavų perdirbimu siaurąja prasme, ir taip prisideda prie šio apmokestinamojo asmens jo įsisteigimo vietoje už [Sąjungos] ribų atliekamų pardavimų, nors apmokestinamas prekių tiekimas pagal PVM teisės aktus vyksta minėtos valstybės narės teritorijoje?“

Dėl prejudicinių klausimų

26. Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 44 straipsnis ir Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo, paslaugų gavėjas, įsteigęs verslą už Europos Sąjungos ribų, turi nuolatinį padalinį valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs atitinkamų paslaugų teikėjas, teisiškai atskiras nuo šio paslaugų gavėjo, kai paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, vykdydamas išimtinę sutartinę įsipareigojimą, šiam apmokestinamajam asmeniui, kuriam teikiamos paslaugos, teikia šias paslaugas ir kelias pagalbines ar papildomas paslaugas, susijusias su apmokestinamojo asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ekonomine veikla šioje valstybėje narėje, o žmogiškieji ir techniniai galimo nuolatinio padalinio išteklių priklauso paslaugų teikėjui.
27. PVM direktyvos 44 straipsnio pirmame sakinyje nustatyta, kad paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui (kuris veikia kaip toks asmuo) vieta yra ten, kur tas asmuo įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys.
28. PVM direktyvos 44 straipsnis yra paslaugų teikimo apmokestinimo vietos nustatymo taisyklė, vienodai apibrėžiant apmokestinimo vietą. Siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, galinčios lemti dvigubą apmokestinimą, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmorey*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42, 50 ir 51 punktus).
29. Sąjungos teisės aktų leidėjas kaip pagrindinį sąsajos veiksnį, kiek tai susiję su apmokestinamajam asmeniui teikiamų paslaugų vieta, nurodė jo verslo įsisteigimo vietą, nes ji, kaip objektyvus, paprastas ir praktinis kriterijus, užtikrina didelį teisinį saugumą. Vis dėlto sąsaja su nuolatinio padalinio, numatyta PVM direktyvos 44 straipsnio antrame sakinyje, yra antrinė ir laikytina nuo bendrosios taisyklės leidžiančia nukrypti nuostata, taikytina, kai tenkinamos tam tikros sąlygos (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmorey*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–56 punktus; 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimo *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, 49 punktą ir 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 29 punktą).

- 30 Taigi, kaip Teisingumo Teismas konstatavo, be kita ko, 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298) 53 punkte, į padalinį, kuris nėra verslo įsisteigimo vieta, atsižvelgiama tik tuo atveju, jei šis padalinys nelemia racionalaus sprendimo arba dėl jo kyla konfliktas su kita valstybe nare, nes, kaip matyti iš šio sprendimo 55 punkto, prielaida, kad paslaugos teikiamos toje vietoje, kur paslaugas gaunantis apmokestinamasis asmuo yra įsteigęs savo verslą, leidžia tiek valstybių narių kompetentingoms institucijoms, tiek paslaugų teikėjams išvengti sudėtingų paieškų, siekiant nustatyti apmokestinimo vietą.
- 31 Kalbant apie sąvoką „nuolatinis padalinys“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, pagal Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnį ji reiškia bet kokią padalinį, išskyrus verslo įsisteigimo vietą, kuris yra pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad galėtų gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 58 punktą ir 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 31 punktą). Vadinasi, kaip Teisingumo Teismas patikslino 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298) 59 punkte, tam, kad bendrovė būtų laikoma turinčia nuolatinį padalinį valstybėje narėje, kurioje jai teikiamos atitinkamos paslaugos, ji turi turėti pakankamai nuolatinę struktūrą, kuri leistų gauti atitinkamas paslaugas ir jomis naudotis savo ekonominei veiklai.
- 32 Be to primintina, kad klausimas, ar yra nuolatinis padalinys, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnio antrą sakinį, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant ne į apmokestinamąjį asmenį paslaugų teikėją, bet į apmokestinamąjį asmenį paslaugų gavėją (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 30 punktas).
- 33 Taigi reikia įvertinti, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, paslaugas gaunantis apmokestinamasis asmuo gali būti laikomas turinčiu pakankamai nuolatinį ir tinkamų žmogiškųjų ir techninių išteklių valstybėje narėje, kurioje teikiamos paslaugos, ir prireikus, ar šie ištekliai jam iš tikrųjų leidžia gauti šias paslaugas ir jomis naudotis.
- 34 Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui šiuo atveju kyla klausimas, kokią įtaką šiuo aspektu turi tai, kad, pirma, paslaugų teikėjas ir gavėjas yra teisiškai nepriklausomi subjektai, bet priklauso tai pačiai bendrovių grupei, antra, atitinkami žmogiškieji ir techniniai ištekliai priklauso paslaugų teikėjui ir, trečia, jis pagal sutartį įsipareigoja savo įrangą ir personalą naudoti tik paslaugoms teikti, šiuo atveju – žaliavoms perdirbti, ir kad šis paslaugų teikėjas, taip pat vykdydamas šį išimtinį įsipareigojimą, teikia kelias pagalbines ar papildomas paslaugas, susijusias su pirmosiomis paslaugomis, visų pirma logistinę pagalbą, kuria prisideda prie gavėjo ekonominės veiklos ir kuri yra apmokestinamas prekių tiekimas valstybėje narėje, kur yra jo galimas nuolatinis padalinys.
- 35 Pirma, dėl nuolatinio padalinio tinkamos žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūros Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad struktūra, kurią išreiškia tokie ištekliai, negali egzistuoti tik kartais. Nors nereikalaujama turėti nuosavų žmogiškųjų ar techninių išteklių kitoje valstybėje narėje, vis dėlto būtina, kad apmokestinamasis asmuo turėtų teisę disponuoti šiais žmogiškaisiais ir techniniais išteklių taip, lyg jie būtų jo, pavyzdžiui, pagal šiuos išteklius jam suteikiančias paslaugų teikimo ar nuomos sutartis, kurių negalima greitai nutraukti (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 37 ir 41 punktus).

- 36 Dėl aplinkybės, kad paslaugų teikėjas ir gavėjas yra susiję ir, konkrečiai kalbant, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos bendrovės priklauso tai pačiai grupei, nors teisiškai viena nuo kitos nepriklauso, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog kvalifikavimas kaip „nuolatinio padalinio“, kuris turi būti vertinamas atsižvelgiant į ekonominę ir komercinę realybę, negali priklausyti vien nuo atitinkamo subjekto teisinio statuso, o aplinkybė, jog bendrovė turi patronuojamąją bendrovę valstybėje narėje, savaime nereiškia, kad ji taip pat turi nuolatinį padalinį toje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 38 ir 40 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 37 Kiek tai susiję su aplinkybe, kad paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo pagal sutartį įsipareigoja savo įrangą ir personalą naudoti tik atitinkamoms paslaugoms teikti, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad juridinis asmuo, net jeigu turi tik vieną klientą, turimus techninius ir žmogiškuosius išteklius privalo naudoti jo poreikiams. Taigi tik tuo atveju, jei būtų nustatyta, kad pagal taikytinas sutarties nuostatas bendrovė paslaugų gavėja disponuoja savo paslaugų teikėjo ištekliais taip, lyg jie būtų jos, galėtų būti laikoma, kad valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs jos paslaugų teikėjas, jos žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūra yra pakankamai nuolatinė ir tinkama (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 48 punktą).
- 38 Taigi tai, kad pagrindinėje byloje atitinkami žmogiškieji ir techniniai ištekliai priklauso ne *Cabot Switzerland*, o *Cabot Plastics*, savaime nereiškia, kad ši pirmoji bendrovė neturi nuolatinio padalinio Belgijoje, jeigu ji turi galimybę nedelsiant ir nuolat naudotis šiais ištekliais, tartum jie būtų jos pačios. Šiuo klausimu galima atsižvelgti, be kita ko, į aplinkybes, kad, kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, *Cabot Plastics* įsipareigojo naudoti savo įrangą tik gaminant su *Cabot Switzerland* sudarytame susitarime nurodytus produktus, šis susitarimas galioja nuo 2012 m., o šios paslaugos sudaro beveik visą pirmosios bendrovės apyvartą.
- 39 Vis dėlto, kaip savo rašytinėse pastabose nurodo Europos Komisija, kadangi atitinkamų paslaugų teikėjas lieka atsakingas už savo išteklius ir teikia šias paslaugas savo rizika, vien paslaugų teikimo sutartis, nors ir išimtinė, savaime nereiškia, kad šio paslaugų teikėjo ištekliai tampa jo kliento ištekliais.
- 40 Antra, kalbant apie Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnyje numatytą kriterijų, pagal kurį nuolatinio padalinio žmogiškieji ir techniniai ištekliai turi leisti jam gauti paslaugas ir jas naudoti savo poreikiams, pirmiausia reikia atskirti *Cabot Plastics* teikiamas *Cabot Switzerland* žaliavų perdirbimo paslaugas nuo pastarosios bendrovės prekių, gautų atlikus šiuos darbus, pardavimo. Iš tiesų šios paslaugos ir pardavimai yra atskiri sandoriai, kuriems taikoma skirtinga PVM tvarka (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 52 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Todėl siekiant nustatyti vietą, kur *Cabot Switzerland* gauna šias paslaugas, reikia nustatyti vietą, kur yra žmogiškieji ir techniniai ištekliai, kuriuos ši bendrovė naudoja tam tikslui, o ne vietą, kur yra ištekliai, kuriuos ji naudoja savo prekybinei veiklai.
- 41 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tie patys ištekliai negali būti naudojami ir paslaugoms teikti, ir toms pačioms paslaugoms gauti (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 54 punktą). Vis dėlto nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad būtų galima atskirti išteklius, kuriuos *Cabot Plastics* naudojo savo žaliavų perdirbimo paslaugoms, nuo išteklių, kuriuos, mokesčių administratoriaus teigimu, *Cabot Switzerland* naudojo šioms

paslaugoms gauti Belgijoje savo tariamai nuolatiniam padalinyje, kurį, kaip teigia šis administratorius, sudaro tik *Cabot Plastics* priklausantys ištekliai, tačiau tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

- 42 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl įtakos, kurią, siekiant nustatyti pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų teikimo vietą, gali turėti aplinkybė, kad paslaugų teikėjas pagal su šių paslaugų gavėju sudarytą išimtinį susitarimą teikia tam tikras paslaugas, kurias šis teismas kvalifikuoja kaip „pagalbines“ ar „papildomas“, susijusias su žaliavų perdirbimu, t. y. žaliavų atsargų valdymas, jų inventorizacija metų pabaigoje, kokybės kontrolė, galutinių produktų atsargų valdymas ir užsakymų parengimas prieš išsiunčiant. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad *Cabot Plastics* teikia *Cabot Switzerland* logistinę pagalbą ir taip prisideda prie jos ekonominės veiklos, kurią vykdam, be kita ko, tiekiamos apmokestinamos prekės Belgijoje, kur, mokesčių administratoriaus teigimu, yra pastarosios bendrovės nuolatinis padalinys.
- 43 Kaip matyti iš šio sprendimo 40 punkto, kalbant apie tai, ar paslaugas gaunantis apmokestinamasis asmuo jas gauna savo nuolatiniam padalinyje, reikia atskirti, pirma, šių paslaugų teikimą ir šio apmokestinamojo asmens gavėjo gebėjimą jas gauti tokiam padalinyje ir, antra, sandorius, kuriuos šis apmokestinamasis asmuo pats vykdo vykdydamas savo ekonominę veiklą, kaip šiuo atveju – parduoda prekes, gautas perdirbus žaliavas. Iš to matyti, kad tai, jog paslaugų teikėjas jų gavėjui taip pat teikia minėtas pagalbines paslaugas, taip palengvindamas šio gavėjo ekonominę veiklą, šiuo atveju – parduoda perdirbus žaliavas gautus produktus, neturi įtakos šio gavėjo nuolatinio padalinio egzistavimo klausimui.
- 44 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad aplinkybė, jog pagal sutartį dėl paslaugų teikimo saistomų bendrovių ekonominė veikla sudaro ekonominę visumą ir kad šios veiklos rezultatai iš esmės naudingi valstybės narės, kurioje paslaugų teikėjas turi savo buveinę, vartotojams, neturi reikšmės nustatant, ar šių paslaugų gavėjas turi nuolatinį padalinį šioje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 64 punktą). Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad fiksuota vieta, naudojama vien tam, kad galėtų būti vykdoma tik parengiamojo ar pagalbinio pobūdžio veikla, susijusi su atitinkamo paslaugų gavėjo ekonomine veikla, nėra nuolatinis padalinys (2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *Planzer*, C-73/06, EU:C:2007:397, 56 punktas).
- 45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinėje byloje nagrinėjamas žaliavų perdirbimo paslaugas *Cabot Switzerland* gauna ir naudoja savo ekonominei prekių, gautų suteikus šias paslaugas, pardavimo veiklai Šveicarijoje, nes ši bendrovė Belgijoje tam neturi tinkamos struktūros.
- 46 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 44 straipsnis ir Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 11 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo, paslaugų gavėjas, įsteigęs verslą už Sąjungos ribų, neturi nuolatinio padalinio valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs atitinkamų paslaugų teikėjas, teisiškai atskiras nuo šio paslaugų gavėjo, jei gavėjas neturi tinkamos žmoniškųjų ir techninių išteklių struktūros, galinčios sudaryti nuolatinį padalinį, net kai paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, vykdydamas išimtinį sutartinį įsipareigojimą, šiam apmokestinamajam asmeniui, gaunančiam paslaugas, teikia šias žaliavų perdirbimo paslaugas bei kelias pagalbines ar papildomas paslaugas, susijusias su apmokestinamojo asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ekonomine veikla šioje valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 47 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (dešimtoji 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 įgyvendinimo priemonės, 11 straipsnis

turi būti aiškinami taip:

apmokestinamasis asmuo, paslaugų gavėjas, įsteigęs verslą už Europos Sąjungos ribų, neturi nuolatinio padalinio valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs atitinkamų paslaugų teikėjas, teisiškai atskiras nuo šio paslaugų gavėjo, jei gavėjas neturi tinkamos žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūros, galinčios sudaryti nuolatinį padalinį, net kai paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, vykdydamas išimtinį sutartinį įsipareigojimą, šiam apmokestinamajam asmeniui, gaunančiam paslaugas, teikia šias žaliavų perdirbimo paslaugas bei kelias pagalbines ar papildomas paslaugas, susijusias su apmokestinamojo asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ekonomine veikla šioje valstybėje narėje.

Parašai.