



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2014. gada 16. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — 44. pants — Pakalpojuma saņēmēja “pastāvīgās iestādes” jēdziens — Vieta, kur pakalpojumi tiek uzskatīti par sniegtiem nodokļa maksātājiem — Darījums Kopienas iekšienē

Lietā C-605/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 25. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 24. decembrī, tiesvedībā

Welmory sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku .

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*], E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 6. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Welmory sp. z o.o.* vārdā – *M. Gorazda, advokat*,
- *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* vārdā – *T. Tratkiewicz* un *J. Kaute*, pārstāvji,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *A. Kramarczyk*, pārstāvji,
- Kipras valdības vārdā – *K. Kleanthous* un *E. Symeonidou*, pārstāves,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *L. Christie*, pārstāvis, kam palīdz *O. Thomas, barrister*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *K. Herrmann*, *L. Lozano Palacios* un *R. Lyal*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – poļu.

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2014. gada 15. maija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums 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 Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”). Sestās direktīvas 9. panta “Pakalpojumu sniegšana” 1. punktā bija noteikts:

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

- 4 Līdz 2009. gada 31. decembrim Direktīvas 2006/112 43. pantā, 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 pastāvīga iestāde, no kuras veic pakalpojumu sniegšanu, vai – ja nav šādas vietas vai pastāvīgas 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. pantā ir noteikts:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tāds, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šī pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas vai pastāvīgas 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 īpaši attiecībā uz nodokļa maksātājiem, preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu un to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli. [..]”

- 8 Īstenošanas regulas preambulas 14. apsvērumā ir noteikts:

“Lai nodrošinātu, ka noteikumi attiecībā uz to darījumu vietām, par kuriem uzliek nodokli, tiek piemēroti vienādi, būtu jāprecizē tādi jēdzieni kā saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, pastāvīga iestāde, pastāvīga adrese un vieta, kur persona parasti uzturas. Nosakot pēc iespējas skaidrākus un objektīvākus kritērijus, tajā pašā laikā ņemot vērā Tiesas judikatūru, būtu jāveicina šo jēdzienu praktiskā piemērošana.”

- 9 Īstenošanas regulas 11. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Piemērojot [PVN direktīvas] 44. pantu, “pastāvīgās iestādes vieta” ir jebkura vieta, kas nav [..] saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, ko raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kas tai ļauj saņemt un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti tās pašas vajadzībām.”

Polijas tiesības

- 10 Pamatlietā ir piemērojams 2004. gada 11. marta Likums par pievienotās vērtības nodokli (*Ustawa o podatku od towarów i usług*; Dz. U. Nr. 54, 535. pozīcija), redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2011. gada 30. jūnijam (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”).

- 11 Likuma par PVN 19. panta 1. un 4. punktā ir paredzēts:

“1. Pienākums maksāt nodokli rodas preces izsniegšanas vai pakalpojuma sniegšanas brīdī, ievērojot 2.–21. punktu, 14. panta 6. punktu, 20. pantu un 21. panta 1. punktu.

[..]

4. Ja preces piegāde vai pakalpojuma sniegšana ir jāapliecina ar rēķinu, pienākums maksāt nodokli rodas rēķina izdošanas brīdī, taču ne vēlāk kā septītajā dienā pēc preces izsniegšanas vai pakalpojuma sniegšanas dienas.”

- 12 Saskaņā ar šī likuma 28.b panta 1. un 2. punktu:

“1. Pakalpojumu sniegšanas vieta, ja pakalpojumi tiek sniegti nodokļa maksātājam, ir nodokļa maksātāja, kas ir pakalpojuma saņēmējs, reģistrācijas vieta vai pastāvīgā dzīvesvieta, ievērojot 2.–4. punktu, kā arī 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 nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa reģistrācijas vieta vai pastāvīgā dzīvesvieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šī pastāvīgā iestāde.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 13 *Welmory LTD*, Nikozija (Kipra; turpmāk tekstā – “Kipras sabiedrība”), organizē izsoles pārdošanas tiešsaistē platformā. Šajā nolūkā tā pārdod “bids” [piesolītās cenas], proti, tiesības iesniegt piedāvājumu nopirkt izsolē izsolīto preci, piedāvājot augstāku cenu nekā pēdējā piedāvātā cena.
- 14 No Tiesai iesniegtajiem materiāliem izriet, ka Kipras sabiedrība 2009. gada 2. aprīlī ar Polijas sabiedrību ir noslēgusi sadarbības līgumu, saskaņā ar kuru Kipras sabiedrība apņēmas sniegt Polijas sabiedrībai izsoles interneta vietnes ar domēna nosaukumu www.za10groszy.pl nodošanas pakalpojumu, tostarp arī ar to saistītos pakalpojumus, pirmkārt, iznomājot vietnes darbībai nepieciešamos serverus un, otrkārt, prezentējot izsolē izsolītās preces. Savukārt Polijas sabiedrība apņēmas galvenokārt pārdot preces šajā vietnē.
- 15 Pārdošanas process ir šāds. Vispirms klients no Kipras sabiedrības nopērk vairākas “bids” pārdošanas tiešsaistē vietnē. Pēc tam šīs “bids” dod tiesības klientam piedalīties to preču pārdošanā, kuras Polijas sabiedrība šajā pašā vietnē ir piedāvājusi izsolēs, un iesniegt piedāvājumu nopirkt kādu no šīm precēm. Atšķirībā no klasiskās izsoļu sistēmas klientam, lai pārsolītu, nav tikai jāapņemas samaksāt par pēdējo piedāvājumu lielāku naudas summu, bet viņam šajā ziņā ir “jāsamaksā” par “bids”. Visbeidzot, prece tiek pārdota izsolē tam klientam, kurš, izmantojot savas “bids”, ir piedāvājis visaugstāko cenu tās nopirkšanai.
- 16 Tāpat no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka Polijas sabiedrības ienākumu avots ir, pirmkārt, pārdošanas cena, kas iegūta, pārdodot 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 četrus rēķinus par pakalpojumu sniegšanu Kipras sabiedrībai (reklāma, pakalpojumi, informācijas sniegšana un datu apstrāde).
- 19 Polijas sabiedrība, uzskatot, ka šie pakalpojumi ir tikuši sniegti Kipras sabiedrības pastāvīgajā vietā un ka par tiem PVN ir jāuzliek Kiprā, un vienlaicīgi norādot, ka šis nodoklis ir jāsamaksā šo pakalpojumu saņēmējam, nebija samaksājusi PVN.
- 20 *Dyrektor* 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 *Dyrektor* 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 īpatnības. Tā uzskatīja, ka šai sabiedrībai, lai tiktu uzskatīts, ka tai Polijas teritorijā ir pastāvīga iestāde, nebija vajadzīgs, lai tai tajā piederētu pastāvīgi materiālie vai cilvēkresursi šī jēdziena tradicionālajā izpratnē, lai tā tieši izmantotu šajā teritorijā esošas ēkas, kā arī tajā nodarbinātu personālu.
- 23 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* uzskatīja, ka šo abu sabiedrību darbība nebija nošķirama no ekonomiskā viedokļa, jo visu to darbību mērķis Polijā tika sasniegts, tikai pateicoties starp tām esošajai sadarbībai.

- 24 Sava nolēmuma atbalstam *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 tā 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 ciktāl 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 izskatāmajā lietā.
- 28 Pamatlietā 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 tā ir par gadījumu, kad pastāvīgā iestāde tiek noteikta salīdzinājumā ar pakalpojumu sniegšanu trešajai personai, proti, gala patērētājam.
- 29 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu 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 pamatlietā uzdots jautājums ir nevis par to, vai Polijas sabiedrības sniegtie pakalpojumi Kipras sabiedrībai ir pakalpojumu sniegšana Kipras sabiedrības pastāvīgajai iestādei Polijā, bet par to, kurā valstī – Polijā vai Kiprā – Kipras sabiedrības klientiem Polijā pārdotās “bids” ir jāapliek ar PVN.
- 31 Polijas valdība turklāt apgalvo, ka tā summa par precēm, kuras Polijas sabiedrība pārdod izsolē Kipras sabiedrības tiešsaistes pārdošanas vietnē, par kuru tiek uzlikts nodoklis, varētu nebūt pareizi novērtēta. Šī 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 pārdoto 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 ieņēmumiem.
- 32 Tomēr ir jāprecizē, ka prejudiciālā 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, kurā uzliek nodokli “bids”, vai par preču, kuras Polijas sabiedrība pārdod izsolē, summas, kurai uzliek nodokli, noteikšanu.

- 33 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, Tiesai un valstu tiesām sadarbojoties, kā tas ir paredzēts LESD 267. pantā, tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā tajā ierosinātās lietas īpatnības, novērtē gan to, cik lielā mērā prejudiciāls nolēmums tai ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbilstību. 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 prasītāju 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 lēmumi par prejudiciālu 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 vietas, kur uzliek nodokli par Polijas sabiedrības sniegtajiem pakalpojumiem Kipras sabiedrībai, noteikšanu.

Tiesas atbilde

- 36 Uzdodot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, saskaņā ar kādiem nosacījumiem nodokļa maksātājs, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir vienā dalībvalstī un kurš saņem pakalpojumus, kurus sniedz citā dalībvalstī reģistrēts otrs nodokļa maksātājs, ir jāuzskata par tādu, 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, tāpat 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 iekļautā 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 Tāpat 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 vispārīgi noteikumi, un šādi noteikumi ir iekļauti arī PVN direktīvas 44. un 45. pantā. Tāpat PVN direktīvas 46.–59.b pantā – tāpat 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 maksātājam sniegto pakalpojumu vieta tiek noteikta, ņemot vērā nevis nodokļa maksātāju – pakalpojumu sniedzēju, bet nodokļa maksātāju – 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 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru noteikumu, kas nosaka nodokļu piesaistes vietu saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, no ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (šajā ziņā skat. spriedumu *ADV Allround*, EU:C:2012:35, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Jānorāda, ka PVN direktīvas 44. panta formulējums ir līdzīgs Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta formulējumam. Turklāt gan PVN direktīvas 44. pants, gan Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikumi, ar kuriem noteikta nodokļu piesaistes vieta saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, un tiem ir viens un tas pats mērķis, kas nozīmē, ka Tiesas judikatūra par Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta interpretāciju principā ir pārņemama *mutatis mutandis* attiecībā uz PVN direktīvas 44. panta interpretāciju.
- 44 Šo apsvērumu apstiprina Īstenošanas regula, kuras mērķis saskaņā ar tās preambulas 4. apsvērumu ir nodrošināt PVN sistēmas vienādu piemērošanu, pieņemot PVN direktīvas īstenošanas noteikumus, it īpaši attiecībā uz nodokļa maksātājiem, preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, un to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli.
- 45 No šīs regulas preambulas 14. apsvēruma izriet, ka Savienības likumdevēja griba bija precizēt atsevišķus jēdzienus, kas vajadzīgi, lai noteiktu kritērijus attiecībā uz to darījumu vietu, par kuriem uzliek nodokli, vienlaicīgi ņemot vērā Tiesas judikatūru šajā jautājumā.
- 46 Šajā ziņā, lai arī minētā regula vēl nebija spēkā pamatlietā esošo faktu norises laikā, tā tomēr ir jāapskata.
- 47 No tā izriet, ka, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, Tiesas judikatūra par Sestās direktīvas 9. panta 1. punktu, kā arī Īstenošanas regula ir nozīmīga.
- 48 Jautājums, kurš ir uzdots saistībā ar pamatlietu, ir par Polijas sabiedrības sniegto pakalpojumu Kipras sabiedrībai vietas noteikšanu un it īpaši par kritēriju, ar kuriem nosaka, vai Kipras sabiedrībai pieder pastāvīgā iestāde Polijā, noteikšanu.
- 49 Atbilstoši PVN direktīvas 44. pantam pakalpojumu sniegšanas vieta nodokļa maksātājam, kas darbojas kā tāds, ir vieta, kura ir nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumi tiek sniegti nodokļa maksātāja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šī 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.
- 50 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka tāda tiesību norma kā PVN direktīvas 44. pants, kā izriet no šī sprieduma 42. punkta, ir noteikums, ar kuru noteikta vieta, kurā uzliek nodokli pakalpojumu sniegšanai, norādot nodokļu piesaistes vietu un tādējādi nodalot dalībvalstu kompetenci.
- 51 Šajā nolūkā minētās tiesību normas mērķis ir racionāli nodalīt attiecīgās valsts tiesību aktu PVN jomā piemērošanas jomas, vienādi nosakot nodokļu piesaistes vietu saistībā 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 pamatlietā, kurš reģistrēts vienā dalībvalstī, pieder pastāvīgā iestāde dalībvalstī, kurā tas nav reģistrēts.

Galvenā piesaistes vieta

- 53 No Tiesas judikatūras par Sestās 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 jāņem vērā tikai tad, ja šī 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 Šķiet, ka tāpat kā saskaņā ar Sesto direktīvu saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta kā galvenā piesaistes vieta ir objektīvs, vienkāršs un praktisks kritērijs, kas sniedz lielu tiesisko noteiktību, jo to ir vieglāk pārbaudīt nekā, piemēram, pastāvīgas 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 minēta PVN direktīvas 44. panta pirmajā teikumā, savukārt pastāvīgā iestāde – tikai nākamajā teikumā. Šis nākamais teikums, kurš sākas ar vārdu “tomēr”, var tikt saprasts tikai tādējādi, 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 Īstenošanas regulas 11. pantā, izriet, ka pastāvīgo iestādi 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 tādos apstākļos kā pamatlietā uzskatītu par tādu, 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, attiecīgo elektronisko izsoļu sistēmas pārvaldībā, kā arī “bids” izlaišanā un pārdošanā.
- 60 Tas, ka pamatlietā Kipras sabiedrības īstenotā saimnieciskā darbība, proti, elektronisko izsoļu sistēmu pārvalde, kas aptver, pirmkārt, izsoļu interneta vietnes nodošanu Polijas sabiedrībai un, otrkārt, “bids” izlaišanu un pārdošanu klientiem Polijā, var tikt veikta bez efektīvas cilvēkresursu un tehnisko resursu struktūras Polijas teritorijā, nav noteicošais. Neraugoties uz šīs saimnieciskās darbības īpašo raksturu, tā vismaz prasa, lai pastāvētu piemērota struktūra, it īpaši cilvēkresursu un tehnisko resursu ziņā, kā, piemēram, IT aprīkojums, serveri un pielāgotas programmas.
- 61 Polijas sabiedrība savos rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē norādīja, ka infrastruktūra, kuru tai ir nodevusi Kipras sabiedrība, neļauj šai Kipras sabiedrībai savā saimnieciskajā darbībā saņemt un izmantot pakalpojumus, kurus tai sniedz minētā Polijas sabiedrība. Polijas sabiedrība uzskata, ka cilvēkresursi un tehniskie resursi Kipras sabiedrības saimnieciskās darbības veikšanai, kā, piemēram, IT

serveri, programmas, IT pakalpojumi, kā arī sistēma, lai noslēgtu līgumus ar patērētājiem un no viņiem saņemtu ienākumus, atrodas ārpus Polijas teritorijas. Šie faktiskie apstākļi patiesībā nav tikuši pārbaudīti tiesvedībā pamatlietā.

- 62 Valsts tiesas ekskluzīvā kompetencē ir pārbaudīt šādus faktus, lai izvērtētu, vai Kipras sabiedrībai Polijā pieder vajadzīgie cilvēkresursi un tehniskie resursi, kas tai ļauj saņemt Polijas sabiedrības sniegtos pakalpojumus un tos izmantot, lai pārvaldītu un uzturētu izsoļu interneta vietni, kā arī izlaistu un laistu apgrozībā “bids”.
- 63 Ja Polijas sabiedrības apgalvotie fakti izrādītos pareizi, iesniedzējtiesai tādējādi būtu jāsecina, ka Kipras sabiedrībai nav pastāvīgās iestādes Polijā, jo tai nav vajadzīgās infrastruktūras, kas tai ļautu saņemt Polijas sabiedrības sniegtos pakalpojumus un tos izmantot savā saimnieciskajā darbībā.
- 64 Tas, ka abu sabiedrību saimnieciskā darbība, kuru saista sadarbības līgums, veido ekonomisku veselumu un ka šīs saimnieciskās darbības rezultātus galvenokārt izmanto patērētāji Polijā, nav būtiski, lai noteiktu, vai Kipras sabiedrībai ir pastāvīgā iestāde Polijā. Kā pareizi ir uzsvērusi Polijas sabiedrība, Kipras valdība, kā arī Eiropas Komisija, ir jānošķir Polijas sabiedrības sniegtie pakalpojumi Kipras sabiedrībai no tiem pakalpojumiem, kurus Kipras sabiedrība sniedz patērētājiem Polijā. Tie ir dažādi pakalpojumi, uz kuriem attiecas dažādi PVN režīmi.
- 65 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka nodokļa maksātājs, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir vienā dalībvalstī un kurš saņem pakalpojumus, kurus sniedz citā dalībvalstī reģistrēts otrs nodokļa maksātājs, ir jāuzskata par tādu, kuram šajā citā dalībvalstī pieder “pastāvīgā iestāde” PVN direktīvas 44. panta izpratnē, 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.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 66 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Nodokļa maksātājs, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir vienā dalībvalstī un kurš saņem pakalpojumus, kurus sniedz citā dalībvalstī reģistrēts otrs nodokļa maksātājs, ir jāuzskata par tādu, kuram šajā citā dalībvalstī pieder “pastāvīgā iestāde” Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/8/EK, 44. panta izpratnē, 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]