

Lieta C-547/18

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2018. gada 23. augusts

Iesniedzējtiesa:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2018. gada 6. jūnijs

Prasītāja:

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

Atbildētājs:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[..]

RĪKOJUMS

2018. gada 6. jūnijā

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu [Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā],

[..]

izskatījusi [..] [..]

lietu, pamatojoties uz *Dong Yang Electronics Sp. z o.o.*, kas reģistrēta Biskupicē Podgurnē [*Biskupice Podgórne*], sūdzību par *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu* [Nodokļu administrācijas palātas direktors Vroclavā]

2017. gada 20. decembra lēmumu [..]

par pievienotās vērtības nodokli par laikposmu no 2012. gada janvāra līdz decembrim,

izdeva rīkojumu:

I. Pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu [..], uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus par Savienības tiesību interpretāciju:

1. Vai tikai no tā, ka sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir ārpus Eiropas Savienības teritorijas, ir meitasuzņēmums Polijas teritorijā, var secināt, ka tās pastāvīgās iestādes vieta ir Polijā Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [..] 44. panta un Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (pārstrādāta versija [..]) 11. panta 1. punkta izpratnē?

[orig. 2. lpp.] 2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai trešajai personai ir pienākums analizēt līgumattiecības starp sabiedrību, kuras juridiskā adrese ir ārpus Eiropas Savienības teritorijas, un meitasuzņēmumu ar mērķi noskaidrot, vai pirmās sabiedrības pastāvīgās iestādes vieta ir Polijā?

II. Saskaņā ar *Ustawa “Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”* [Likums par tiesvedību administratīvajās tiesās] [..] apturēt tiesvedību lietā līdz atbildes uz iepriekš minētajiem prejudiciālajiem jautājumiem saņemšanai.

[..]

[orig. 3. lpp.] PAMATOJUMS

1. Atbilstošās tiesību normas – tiesiskais stāvoklis 2012. gadā

1.1. Polijas tiesībās šajā lietā nodokļu un administratīvajā tiesvedībā ir piemērojamas šādas tiesību normas

tādā redakcijā, kas bija spēkā laikposmā no 2011. gada 21. augusta līdz 2013. gada 1. janvārim:

- 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług* [Likuma par pievienotās vērtības nodokli] ([..], turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 28.b panta 1. punktā ir noteikts, ka pakalpojumu sniegšanas vieta, ja pakalpojumi tiek sniegti nodokļa maksātājam, ir nodokļa maksātāja, kas ir pakalpojuma saņēmējs, saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, ievērojot 2.–4. punktu, kā arī 28.e pantu, 28.f panta 1. un 1.a punktu, 28.g panta 1. punktu, 28.i pantu, 28.j panta 1. un 2. punktu, kā arī 28.n pantu;

- Likuma par PVN 28.b panta 2. punktā ir noteikts, ka gadījumā, kad pakalpojumi tiek sniegti nodokļu maksātāja pastāvīgajai iestādei, kas nav juridiskās adreses vietā vai pastāvīgajā dzīvesvietā, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir šī pastāvīgās iestādes vieta ;

- Likuma par PVN 19. panta 1. punktā ir noteikts, ka 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;
- Likuma par PVN 19. panta 4. punktā ir noteikts, ka, ja preces piegāde vai pakalpojuma sniegšana ir jāapstiprina ar rēķinu, nodokļa maksāšanas pienākums rodas brīdī, kad rēķins tiek izdots, tomēr ne vēlāk kā septiņas dienas pēc preces nodošanas vai pakalpojuma sniegšanas;
- 2004. gada 2. jūlija *Ustawa o swobodzie dzialalności gospodarcezej* [Uzņēmējdarbības brīvības likums] [..] 13. panta 1. punktā ir noteikts, ka ārvalstu personas, kas nav norādītas 1.–2.a punktā, drīkst uzsākt un veikt saimniecisko darbību tikai komandītsabiedrības, akciju komandītsabiedrības, ierobežotas atbildības sabiedrības un akciju sabiedrības veidā, pievienoties šādām sabiedrībām, kā arī iegūt vai iegādāties to daļas vai akcijas, ja vien starptautiskos līgumos nav noteikts citādi.

1.2. Savienības tiesību jomā ir piemērojamas šādas tiesību normas:

[oriģ. 4. lpp.] – Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu [..] [redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris)] (turpmāk tekstā – Direktīva 2006/112/EK) 44. pantā ir noteikts, ka: “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.”;

- Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (pārstrādāta versija) ([..] turpmāk tekstā – “Regula”) 10. panta 1. punktā ir noteikts, ka, piemērojot Direktīvas 2006/112/EK 44. un 45. pantu, “nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta” ir tās centrālās administrācijas darbības vieta;

- Regulas 11. panta 1. punktā ir noteikts, ka, piemērojot Direktīvas 2006/112/EK 44. pantu, “pastāvīgās iestādes vieta” ir jebkura vieta, kas nav šīs regulas 10. pantā minētā 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.

- Regulas 22. panta 1. punktā ir noteikts, ka, lai noteiktu pakalpojumu saņēmēja pastāvīgo iestādi, kurai tiek sniegts pakalpojums, pakalpojumu sniedzējs pārbauda sniegtā pakalpojuma veidu un izmantojumu.

Ja sniegtā pakalpojuma veids un izmantojums viņam neļauj identificēt pastāvīgo iestādi, kurai pakalpojums tiek sniegts, pakalpojumu sniedzējs, nosakot minēto pastāvīgo iestādi, pievērš īpašu uzmanību tam, vai līgumā, pasūtījuma veidlapā un PVN identifikācijas numurā, ko ir piešķīrusi pakalpojumu saņēmēja dalībvalsts un ko viņam ir paziņojis pakalpojumu saņēmējs, kā [orig. 5. lpp.] pakalpojumu saņēmējs ir norādīta pastāvīgā iestāde un vai pastāvīgā iestāde ir struktūra, kas maksā par pakalpojumu.

Ja saskaņā ar šā punkta pirmo un otro daļu nav iespējams noteikt pakalpojumu saņēmēja, kam tiek sniegts pakalpojums, pastāvīgo iestādi vai gadījumos, kad pakalpojumi, uz kuriem attiecas Direktīvas 2006/112/EK 44. pants, tiek sniegti nodokļa maksātājam saskaņā ar līgumu, kurā paredzēts sniegt vienu vai vairākus pakalpojumus, ko izmanto neidentificējamā un skaitliski neizsakāmā veidā, pakalpojumu sniedzējs var pamatoti uzskatīt, ka pakalpojumi ir sniegti pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgajā vietā.

1.3. Starptautisks nolīgums:

- Brīvās tirdzniecības nolīguma starp Eiropas Savienību un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Korejas Republiku, no otras puses ([..], turpmāk tekstā – “Nolīgums”) 7.9. panta a) punktā ir noteikts, ka “uzņēmējdarbības nodibinājums” ir:

- (I) juridiskas personas izveide, pārņemšana vai saglabāšana, vai
- (II) filiāles vai pārstāvniecības izveide vai saglabāšana.

Nolīguma 7.11. panta 1. punktā ir noteikts, ka attiecībā uz piekļuvi tirgum, izmantojot uzņēmējdarbības nodibinājumu, Puse otras Puses uzņēmējdarbības nodibinājumiem un ieguldītājiem piešķir ne mazāk labvēlīgu režīmu par to, kāds paredzēts saskaņotajos un īpašajās 7.A pielikumā iekļautajās saistībās norādītajos noteikumos, ierobežojumos un nosacījumos.

Nolīguma 7-A-2 pielikuma 3. tabulā ir noteikts, ka “PL: Izņemot finanšu pakalpojumus, saistību nav attiecībā uz filiālēm. Korejas ieguldītāji var uzņemties un veikt saimniecisku darbību tikai komandītsabiedrības, akciju komandītsabiedrības, ierobežotas atbildības sabiedrības un akciju sabiedrības (juridisko pakalpojumu gadījumā tikai reģistrētas sabiedrības vai komandītsabiedrības) veidā.”

2. Lietas faktiskie apstākļi.

2.1. Nodokļu procedūra.

2.1.1. Ar apstrīdēto lēmumu otrās instances nodokļu iestāde paturēja spēkā pirmās instances iestādes lēmumu, ar ko nosaka *Dong Yang Electronics Sp. z o.o.*, kas reģistrēta Podgurnes Biskupicē [*Biskupicy Podgórne*], pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) saistības par konkrētajiem 2012. gada mēnešiem.

2.1.2. Nodokļu iestādes ir konstatējušas, ka *Dong Yang Electronics Sp. z o.o.* sniedza *LG Display Co. Ltd.* (Koreja), reģistrēta Seulā, pakalpojumus, kuri ir iespaidshēmas plašu salikšana [**oriģ. 6. lpp.**] no materiāliem (sastāvdaļām, komponentiem), kas ir *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) īpašums. Šos materiālus uzņēmumam *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* izsniedza sabiedrība *LG Display Polska sp. z o.o.*, kurai *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* piegādāja gatavas iespaidshēmas plates.

Pakalpojums starp *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* un *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) tika veikts, pamatojoties uz 2010. gada 27. oktobra līgumu. *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* saņēma no *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) apliecinājumu, ka pēdējai minētajai sabiedrībai Polijā nav pastāvīgās iestādes, tā Polijā nenodarbina darbiniekus, nav nekustamo īpašumu un tehnisko resursu. *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* izsniedza *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) PVN rēķinus, uzskatot šos pakalpojumus par neapliekamam ar PVN valsts teritorijā, norādot: aplikšanas ar nodokli pamats – Likuma pa PVN 28.b panta 2. punkts. Rēķinos kā saņēmējs ir norādīta *LG Display Co. Ltd.* (Koreja).

Nodokļu iestādes konstatēja, ka *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* sniegtie pakalpojumi īstenībā tika sniegti nevis *LG Display Co. Ltd.* saimnieciskās darbības pastāvīgajai vietai Dienvidkorejā, bet gan *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) pastāvīgās iestādes vietai Polijā. Kā šī vieta tika norādīta meitasuzņēmuma – *LG Display Polska sp. z o.o.* saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta Podgurnes Biskupicē. Nodokļu iestādes izanalizēja līgumus, saskaņā ar kuriem *LG Display Polska Sp. z o.o.* sniedza *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) ražošanas pakalpojumus, kas bija gatavo TFT-LCD moduļu salikšana no elementiem, kas bija *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) īpašums, to turpmākā uzglabāšana un gatavās produkcijas loģistika. Gan komponenti, gan gatavie moduļi paliek *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) īpašumā, kura tos pārdod citam radniecīgam uzņēmumam. Pamatojoties uz iepriekš minēto, iestādes pieņēma, ka:

- *LG Display Co Ltd.* (Koreja) ir izveidojusi Polija pastāvīgās iestādes vietu, izmantojot meitasuzņēmuma, proti, *LG Display Polska* “saimniecisko potenciālu”, līgumiski izveidojot atbilstošu biznesa modeli, un šī pastāvīgās iestādes vieta bija pieejama *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) kā sava vieta. Pateicoties atbilstošai saimnieciskās darbības attiecību izveidošanai, *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) nebija jābūt nekādiem tehniskajiem un cilvēkresursiem, proti, tai nebija jānomā vai jāirē nekādas noliktavas, ne jānodarbina darbinieki, kas tomēr neliedz noteikt Poliju kā *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) pastāvīgās iestādes vietu.

[**oriģ. 7. lpp.**] – *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* bija jāveic savu pakalpojumu analīze saskaņā ar Regulas 22. pantu, jo, ja tā būtu veikusi šādu

analīzi, tā būtu konstatējusi, ka šīs sabiedrības sniegto pakalpojumu patiesais saņēmējs ir struktūrvienība, kas atrodas Podgurnes Biskupicē, kur atrodas *LG Display Polska* saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, bet *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* pamatojās tikai uz *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) apliecinājumu, ka tai nav pastāvīgās iestādes vietas Polijā.

Tādējādi nodokļu iestādes uzskatīja, ka *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* sniedza pakalpojumus Polijas teritorijā, tādēļ tie ir apliekami ar PVN pamatlíkmi.

2.2. Tiesvedība administratīvajā tiesā

2.2.1. Sūdzībā, kas tika iesniegta *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu*, *Dong Yang Electronics sp. z o.o.*, lūdzot atcelt apstrīdēto lēmumu, norādīja tostarp uz šādu noteikumu pārkāpumiem:

- Regulas 11. panta 1. punkts kopsakarā ar *ustawa o swobodzie dzialalności gospodarczej* [Uzņēmējdarbības brīvības likuma] 13. panta 3. punktu, izdodot lēmumu, kura rezultātā tika uzskatīts, ka likumīga atbilstoši Korejas tiesībām dibinātas sabiedrības (t.i. komersanta, kura reģistrācijas vieta ir ārpus Eiropas Savienības) darbība Polijā tādā formā, kas atbilst Uzņēmējdarbības brīvības likumam (t.i. dalība Polijas sabiedrībā *LG Display Polska sp. z o.o.*) tiek interpretēta tādējādi, ka, pamatojoties uz PVN noteikumiem, tiek izdarīti secinājumi no apstākļiem, kas atbilstoši Uzņēmējdarbības brīvības likumam nevarēja rasties, t.i. no tā, ka *LG Display Co. Ltd.* it kā veic darbību, izmantojot pastāvīgo iestādes vietu, kas esot *LG Display Polska*;

- Regulas 11. panta 1. punkts, nepareizi uzskatot, ka *LG Display Polska* ir *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) (Puses pakalpojumu saņēmējs) pastāvīgās iestādes vieta situācija, kurā, pat ja Korejas komersantam piemērotu pastāvīgās iestādes vietas jēdzienu, netiktu izpildīti pastāvīgās iestādes vietas rašanās priekšnoteikumi, proti, nav pamata uzskatīt, ka *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) Polijas teritorijā ir pastāvīgi tehniskie resursi un cilvēkresursi, kā arī nav iespējams apgalvot, ka *LG Display Polska* savām vajadzībām saņem un izmanto pakalpojumus, kurus sniedz *Dong Yang Electronics sp. z o.o.*;

[oriģ. 8. lpp.] – Likuma par PVN 28.b panta 1. un 2. punkts, kā arī Direktīvas 2006/112/EK 44. pants, nepareizi pieņemot, ka *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* it kā nepareizi ir noteikusi vietu, kur tiek sniegti pakalpojumi uzņēmumam *LG Display Co. Ltd.* (Koreja), proti, ir pieņēmusi, ka šī vieta nav Polija, kā rezultātā izsniedza uzņēmumam *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) rēķinu bez maksājamā PVN nodokļa ar 23 % PVN líkmi, lai arī Puses pakalpojumi tika sniegti nodokļu maksātājam, kuram Polija nav ne saimnieciskās darbības pastāvīgas vietas, ne pastāvīgās iestādes vietas, un tādēļ par pakalpojumu sniegšanas vietu bija uzskatāma pakalpojumu saņēmēja juridiskās adreses valsts, t.i., Dienvidkoreja;

- Regulas 21. un 22. pants, uzskatot, ka šie noteikumi ir piemērojami [attiecīgās] sabiedrības lietai, lai arī tie attiecas uz situācijām, kurās ārvalstu

personai ir vairākas pastāvīgās iestādes vietas, turpretī *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) ir tikai vien šāda vieta – Dienvidkoreja.

2.2.2. Atbildot uz sūdzību, nodokļu iestāde lūdza to noraidīt un apstiprināja savu nostāju, kas iekļauta apstrīdētajā lēmumā.

2.2.3. Pirmās instances tiesa nolēma uzdot Eiropas Savienības Tiesai (turpmāk tekstā – “Tiesa”) rīkojuma rezolutīvajā daļā norādītos prejudiciālos jautājumus un apturēja tiesvedību lietā.

3. Prejudiciālo jautājumu pamatojums

[OMISSIS] [Pieļaujamība]

3.2. Prejudiciālo jautājumu pamatojums

3.2.1. Lai izšķirtu strīdu aplūkojamā lietā, ir jāveic Direktīvas 2006/12/EK 44. panta pareiza interpretācija saistībā ar tās vietas noteikšanu, kurā *Dong Yang Electronics sp. z o.o.*, kas ir reģistrēta Podgurnes Biskupicē, sniedz pakalpojumus *LG Display Co.Ltd.*, kas ir reģistrēta Dienvidkorejā, tādos apstākļos, kādi ir aplūkojamajā lietā.

3.2.2. Iesniedzējtiesas ieskatā no līdzšinējās Tiesas judikatūras par “pastāvīgās iestādes vietas” interpretāciju nevar secināt skaidru atbildi uz uzdoto jautājumu. Tiesas 1996. gada 2. maija spriedumā, *Faaborg-Gelting Linien A/S*, C-231/94, [oriģ. 9. lpp.] EU:C:1996:184, tika noteikts, ka tāda jūras kuģa klājs, uz kura tiek izsniegti ēdieni, nav pastāvīgās iestādes vieta šajā jomā. Darbībai, par kuru ir runa, ir jābūt konkrētiem cilvēkresursiem un tehniskajiem resursiem. Citiem vārdiem sakot, lai uzskatītu, ka konkrētai saimnieciskās darbības veikšanas vietai ir pastāvīgs raksturs, tajā ir jābūt tehniskajai infrastruktūrai (ja tā ir nepieciešama pakalpojumu sniegšanai) un cilvēkresursiem. Tiesas judikatūrā tika pausts viedoklis, ka šādai cilvēkresursu un tehnisko resursu struktūrai pastāvīgās iestādes vietā ir jābūt pastāvīgai, t.i., atkārtojamai un nepārejošai. Tādēļ 1996. gada 2. maija spriedumā, *Berkholz*, C-231/94, EU:C:1985:299, Tiesa nosprieda, ka pastāvīgās iestādes vieta nav tāda kuģa klājs, uz kura tika uzstādīti “pašapkalpošanās” spēļu automāti, kurus reisa laikā neapkalpo personāls.

Pastāvīgās iestādes vietas definīcijas turpmākā attīstība tika ietverta Tiesas 1997. gada 17. jūlija spriedumā, *ARO Lease BV*, C-231/94, EU:C:1997:374. Šajā spriedumā tika uzsvērts, ka pastāvīgās iestādes vieta nav vieta, kurā pakalpojums faktiski tiek veikts, ja vien šajā vietā nav nekādas tehnisko resursu struktūras (kaut vai biroja) un pakalpojumu sniedzēja personāla. Minētajā spriedumā tika atzīts, ka apstākļi, ka līzings uzņēmums nodot automobiļus līzingsā Beļģijas teritorijā, nenozīmē, ka tā pastāvīgās iestādes vieta ir Beļģijā, ja šajā valstī tam nav ne biroja, ne automobiļu garāžu, savukārt uzņēmuma saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir Holandē un līzings līgumu parakstīšana arī notika tieši tur.

Iesniedzējtiesa uzskata, ka no iepriekš norādītajiem Tiesas spriedumiem ir secināms, ka pastāvīgās iestādes vietai tostarp ir jābūt atbilstošai struktūrai, kas ir saistīta ar tehniskajiem resursiem un cilvēkresursiem. Tādējādi pastāvīgās iestādes vietā komersantam ir jābūt gan personālam, gan tehniskajiem resursiem. Šiem tehniskajiem resursiem un cilvēkresursiem ir jābūt pietiekamiem, lai nodrošinātu attiecīgi: gan pakalpojumu saņemšanu un izmantošanu savām vajadzībām, gan pakalpojumu sniegšanu. Lai uzskatītu konkrētu vietu par pastāvīgās iestādes vietu, ir jāizpilda divi nosacījumi: cilvēkresursu un tehnisko resursu esamība. Šāds skatījums uz “pastāvīgās iestādes vietas” jēdzienu izriet arī no Regulas 11. panta 1. punkta satura.

Tāpat 2014. gada 16. oktobra spriedumā *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, Tiesa nosprieda, ka nodokļa maksātājs, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā [orig. 10. lpp.] 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” Direktīvas 2006/112/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.

Līdzīga nostāja ir atrodama Polijas judikatūrā un literatūrā.

Piemēram, *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie* [Vojevodistes administratīvā tiesa Olštīnā] 2009. gada 30. septembra spriedumā [...] nosprieda, ka komersantam ir pastāvīgās iestādes vieta valstī, ja, organizēti un nepārtraukti izmantojot infrastruktūru un cilvēkresursus šajā valstī, tas veic saimniecisko darbību, kuras ietvaros veic darbības, kas ir apliekamas ar pievienotās vērtības nodokli. Tehniskajai infrastruktūrai un cilvēkresursu piesaistei ir jābūt cieši saistītai ar tādu darbību veikšanu, kas ir apliekamas ar pievienotās vērtības nodokli.

Tas, vai konkrētā vietā esošie resursi un līdzekļi ir pietiekami, ir jāvērtē katrā atsevišķā gadījumā, ņemot vērā konkrēto pakalpojumu kontekstu. Resursiem un līdzekļiem ir jābūt pietiekamiem, lai nodrošinātu vai nu iegādātu pakalpojumu saņemšanu un izmantošanu, vai nu pakalpojumu sniegšanu [...] [atsauce uz doktrīnu].

3.2.3. Tāpat 2014. gada 16. oktobra spriedumā, *Welmory*, EU:C:2014:2298, Tiesa uzsvēra, 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. [...] 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.

Cita iestāde ir jāņem vērā tikai tad, ja šī atrašanās vieta nesniedz racionālu risinājumu vai rada konfliktu ar citu dalībvalsti.”

[oriģ. 11. lpp.] 3.2.4. Tikmēr aplūkojamajā lietā faktiskie apstākļi būtiski atšķiras no iepriekš minētajiem spriedumiem. *LG Display Co. Ltd.* (Koreja), kā komersantam, kas ir reģistrēts ārpus Eiropas Savienības, nepienākas Līgumos piešķirtās brīvības, un tā nevar brīvi veikt saimniecisko darbību dalībvalstu, tostarp Polijas, teritorijā. Tādējādi daudzas tēzes, kas tika paustas iepriekš minētajos spriedumos, nav attiecināmas uz tādu komersantu kā *LG Display Co. Ltd.* (Koreja).

Tieši pateicoties saistošajām Eiropas Savienības brīvībām, it īpaši pakalpojumu sniegšanas brīvībai vai uzņēmējdarbības brīvībai (kas atļauj vienas dalībvalsts uzņēmumam veikt saimniecisko darbību citas dalībvalsts teritorijā, neregistrējoties tajā), ir kļuvis svarīgi atraut pakalpojumu aplikšanas ar nodokli vietu no saimnieciskās darbības veicēja juridiskās adreses vietas un aplikēt pakalpojumus ar nodokli tajās vietās, kuras pēc būtības ir līdzīgas juridiskās adreses vietai (ja tajās tiek veikta pakalpojuma saņēmēja saimnieciskā darbība). Daudzos gadījumos uzņēmējdarbības veikšanas brīvība Eiropas Savienībā padara neskaidrus tādu jēdzienus kā nodokļu maksātāja pastāvīgās iestādes vieta vai tā klātbūtne citā valstī. Īpašos gadījumos var pat rasties situācija, kurā nodokļu maksātāja tiešo esamību tirgū grūti ir nošķirt no tā paša uzņēmēja esamības ar cita komersanta (kā atsevišķa PVN maksātāja) starpniecību.

Iepriekš minētais nav mainījis vispārējo principu, ka aplikšana ar PVN notiek pakalpojumu saņēmēja juridiskās adreses vietā. Regulā tādēļ ir uzsvērta nepieciešamība piesardzīgi piemērot tās regulējumu attiecībā uz pastāvīgās iestādes vietu, attiecinot to tikai uz tādām situācijām, kurās Regulas piemērošana ir nepieciešama, lai nodrošinātu vienotu un taisnīgu aplikšanu ar nodokli, vienlaikus atzīmējot, ka “[..] attiecībā uz to formulējumu tie ir jāpiemēro ierobežojoši”.

Tādu koncepciju kā pastāvīgās iestādes vietas veidošana caur saistītā komersanta saimnieciskās darbības pastāvīgo vietu kontekstā runa ir par vienlīdzīgu konkurences nosacījumu nodrošināšanu uzņēmumiem (kā Tiesas spriedumā, 2004. gada 16. septembris, *DFDS*, C-231/94, EU:C:1996:184) vai tādu risinājumu rašanās (pakalpojumu sniegšanas jomā) novēršanu, kuru mērķis ir sasniegt nesaprotīgas ar PVN nodokli saistītas sekas (skat. Tiesas spriedumus, tostarp *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, *Berk-holz*, C-231/94, EU:C:1985:299, *Faaborg-Gelting Linien A/S*, C-231/94, EU:C:1996:184).

[oriģ. 12. lpp.] Attiecībā uz tāda uzņēmēja situāciju, kurš neizmanto Līgumos piešķirtās brīvības, saimnieciskās darbības veikšana Savienības dalībvalsts teritorijā būtībā ir iespējama tikai, izmantojot meitas kapitālsabiedrību. Turklāt ir nepārprotams, ka zināmā mērā šādam uzņēmējam vienmēr ir iespēja ietekmēt šādas sabiedrības darbību, tā kā tam ir īpašnieka tiesības. Tādējādi zināmā mērā tā rīcībā ir meitasuzņēmuma tehniskie resursi un cilvēkresursi. Meitasuzņēmums parasti ir arī saistīts ar daudziem līgumiem ar mātesuzņēmumu un – atbilstoši tās nodibināšanas mērķim – tā ir paredzēta mātesuzņēmuma ekonomisko mērķu īstenošanai. Vienlaikus šāds uzņēmējs nevar dalībvalsts teritorijā īstenot savus ekonomiskos mērķus citā formā.

3.2.5. Rezumējot, pirmās instances tiesai ir pamatotas šaubas, vai pastāvīgās iestādes vietas definēšana PVN nolūkiem nevar vienlaikus tikt uzskatīta par uzņēmēja, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta ir ārpus Savienības, mēģinājumiem apiet aizliegumu tajā veikt tiešu saimniecisko darbību.

Tāpat, lai nodrošinātu ievaddaļā norādīto regulējumu saskaņotību, ir iespējams pieņemt koncepciju, ka – saistībā ar iepriekš minētajiem nodibināto meitasuzņēmumu sakariem un nolūkiem –, meitasuzņēmums vienmēr PVN nolūkiem tiek uzskatīts par pastāvīgās iestādes vietu.

3.2.6. Tālāk ir jāizvērtē tas, vai, pieņemot, ka meitasuzņēmums var būt pastāvīgās iestādes vieta, bet tam par tādu nav jābūt, aprakstītajos faktiskajos apstākļos pakalpojumu sniedzējam (pamatlietas Pusei) ir reāla iespēja pārbaudīt, vai šāda pastāvīgās iestādes vieta tika izveidota. It īpaši: vai tas, ka materiālus, kas tiek izmantoti pakalpojuma sniegšanai, pakalpojuma sniedzējam nodod un saņem no tā meitasuzņēmums, liecina par sniegtā pakalpojuma veidu un izmantojumu.

Jāatzīmē, ka pakalpojumu sniedzējs (pamatlietas Puse) ir neatkarīgs komersants, kas ir saistīts ar *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) tikai ar līgumu. Tam savukārt nav nekādu attiecību ar meitasuzņēmumu Polijā. Saistībā ar minēto rodas šaubas par to, pamatojoties uz kādiem objektīviem un pieejamiem datiem, pakalpojumu sniedzējs var noteikt, vai pakalpojumu saņēmējam ir pastāvīgās iestādes vieta, kas atšķiras no saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas. Pakalpojumu sniedzējam (pamatlietas Puse) bija noslēgts līgums ar *LG Display Co. Ltd.* (Koreja), un šis uzņēmums veica maksājumus. Vienlaikus *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) Polijas teritorijā ir reģistrēta PVN nolūkiem un tai ir **[oriģ. 13. lpp.]** nodokļu pārstāvis, kas nav meitasuzņēmums. Materiālu daudzums, kas nepieciešams pakalpojuma sniegšanai, tiek saskaņots tieši ar pasūtītāju, savukārt pieprasījumu pēc pārstrādātu elementu piegādēm dienā nosaka meitasuzņēmums, pamatojoties uz vienošanos ar pasūtītāju.

Jāuzsver, ka nodokļu iestādes pārbaudīja pastāvīgās iestādes vietu, tostarp analizējot sadarbības līgumus, kas saista *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) ar tās meitasuzņēmumu. Šie dati tika iegūti citas nodokļu procedūras ietvaros un brīdī, kad tika sniegti pakalpojumi (izsniegti rēķini), tie nebija pieejami uzņēmumam *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* Tā kā, lai izvērtētu, vai pakalpojums tika sniegts pastāvīgās iestādes vietai, bija nepieciešams izmantot šādu informāciju, šķiet, ka ir radusies situācija, kas ir norādīta Regulas 22. panta 1. punkta trešajā daļā.

3.2.7. Aplūkojamās lietas tiesas sastāva ieskatā līdzšinējā Tiesas judikatūra attiecība uz “pastāvīgās iestādes vietas” jēdzienu neizklidē ar interpretāciju saistītās šaubas, kas tika norādītas uzdotajos jautājumos. No Tiesas atbildes ir atkarīgs, vai pakalpojumi, kurus prasītāja Polijas sabiedrība sniedz Korejas sabiedrībai, būs apliekami ar nodokli Polijā, vai arī šie pakalpojumi ir jāatbrīvo no nodokļa, ievērojot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[..] [nozīme lietas atrisināšanai]

[..] [tiesvedības apturēšana]

[..]

DARBA VERSIJA