

ENERĢĻADVOKĀTA MELHORA VATELĀ [MELCHIOR WATHELET] SECINĀJUMI,

sniegti 2014. gada 8. maijā (1)

Lietā C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

pret

Skatteverket

(Förvaltningsrätten i Stockholm (Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Kopēja pievienotās vārtības nodokļa sistēma – PVN maksātāju grupa – lekšējā rēķinu izrakstēšana par pakalpojumiem, ko sniegusi galvenā sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir trešā valstī, filiālei, kas ir PVN maksātāju grupā dalībvalstī – Sniegto pakalpojumu apliekamā ar nodokli

I – Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu tika iesniegts tiesvedībā starp Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētas sabiedrības *Skandia America Corporation* Zviedrijas filiāli un *Skatteverket* (Zviedrijas nodokļu pārvalde) par šīs pārvaldes lūmumu aplikt ar pievienotās vārtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) *Skandia America Corporation* pakalpojumu sniegšanu tās Zviedrijas filiālei, kas reģistrēta Zviedrijā kā dalībniere vairāku sabiedrību, kuras uzskata par vienu PVN maksātāju, veidotā grupā (turpmāk tekstā – “PVN maksātāju grupa”).

2. Savā spriedumā lietā *FCE Bank* Tiesa nosprieda, ka pastāvīgs uzņēmums, kas nav no sabiedrības, kurai tas pakauts, nošķirta juridiska persona, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī nekā šā sabiedrība un kuram sabiedrība sniedz pakalpojumus, nav uzskatāms par PVN maksātāju, ņemot vērā izmaksas, kas tam radušās sakarā ar šiem pakalpojumiem (2).

3. Izskatāmajā lietā, kas ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vārtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (3), 9. panta 1. punkta, 11. un 196. panta interpretāciju, galvenokārt jārod atbilde uz jautājumu, vai Tiesas spriedumā lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) noteiktais princips ir piemērojams, ja filiāle ir PVN maksātāju grupā valstī, kur tā ir reģistrēta, un – apstiprinošas atbildes gadījumā – vai persona, kurai jāmaksā PVN, ir attiecīgā pakalpojumu sniedzējs vai saņēmējs.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. PVN direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas veic pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, iz?emot gad?jumus, kad saska?? ar 194. l?dz 199. pantu un 202. pantu

nodokli maks? k?da cita persona.”

10. Saska?? ar PVN direkt?vas 196. pantu:

“PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas sa??mis 56. pant? min?tos pakalpojumus, vai 44., 47., 50., 53., 54. un 55. pant? min?to pakalpojumu sa??m?js, kurš PVN nol?k? ir identific?ts dal?bvalst?, kur maks?jams PVN, ja pakalpojumus sniedz nodok?a maks?t?js, kas neveic uz??m?jdarb?bu šaj? dal?bvalst?.”

11. Il pielikums ar nosaukumu “56. panta 1. punkta k) apakšpunkt? min?to elektroniski sniegto pakalpojumu indikat?vs saraksts” ir izteikts š?d? redakcij?:

“1) T?mek?a viet?u apkalpošana, t?mek?a resursu nodrošin?šana, programmu un iek?rtu uztur?šana no att?luma;

2) programmat?ras pieg?de un atjaunin?šana;

3) att?lu, teksta un inform?cijas pieg?de un piek?uves nodrošin?šana datub?z?m;

4) m?zikas, filmu un sp??u, to skait? laimes sp??u un azartsp??u, pieg?de, k? ar? politisku, kult?ras, m?kslas, sporta, zin?tnes un izklaides raid?jumu un notikumu pieg?de;

5) t?lm?c?bas pieg?de.”

B – *Zviedrijas ties?bas*

12. 1994. gada Likuma Nr. 200 par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*mervärdesskattlagen* (1994:200)) 6.a noda?as 1.–4. pant? ir noteikts, ka divus vai vair?k saimniecisk?s darb?bas subjektus var uzskat?t par vienu saimniecisk?s darb?bas subjektu (PVN maks?t?ju grupu) un darb?bu, ko tie veic, var uzskat?t par vienu darb?bu. PVN maks?t?ju grupa var ietvert tikai tos saimniecisk?s darb?bas subjektu past?v?gos uz??mumus, kas atrodas Zviedrij?. PVN maks?t?ju grupa var ietvert tikai tos uz??m?jus, kuri ir cieši saist?ti finansi?l?, saimniecisk? un organizatorisk? veid?. T? tiek izveidota ar re?istr?cijas l?mumu, ko *Skatteverket* pie?em p?c dal?bnieku pieteikuma. Š? norma tika pie?emta, pamatojoties uz PVN direkt?vas 11. pant? sniegtaj?m pilnvar?m.

13. Š? likuma 5. noda?as 7. panta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka pakalpojumus, kas ir min?ti otraj? da??, uzskata par sniegtiem valsts teritorij?, ja tos sniedz no valsts ?rpus Eiropas Savien?bas un ja to sa??m?js ir uz??m?js, kura saimniecisk?s darb?bas juridisk? adrese ir Zviedrij?. Šie pakalpojumi ietver tostarp konsult?ciju un l?dz?gus pakalpojumus, k? ar? elektroniski sniegtus pakalpojumus programmu uztur?šanai no att?luma un programmat?ras pieg?dei un atjaunin?šanai. Šis normas m?r?is ir ieviest PVN direkt?vas 56. pantu.

14. Min?t? likuma 1. noda?as 2. panta pirm?s da?as 1) punkt? noteikts, ka personas, kas pieg?d? preces vai sniedz pakalpojumus atbilstoši t?s pašas noda?as 1. pantam, par šo dar?jumu maks? PVN. No š? paša 2. panta pirm?s da?as 2) punkta izriet, ka pakalpojumu, kas min?ti 5. noda?as 7. pant? un kurus sniedz ?rvalsts uz??mums, sa??m?jam par š? pakalpojuma sa?emšanu j?maks? PVN. Šie noteikumi tika pie?emti, lai ieviestu PVN direkt?vas 193. un 196. pantu.

15. Saska?? ar t? paša likuma 1. noda?as 15. pantu ar ?rvalsts uz??mumu tiek saprasts uz??m?js, kuram Zviedrij? nav re?istr?tas saimniecisk?s darb?bas vietas vai past?v?ga uz??muma un kura dz?vesvieta vai past?v?g? dz?vesvieta nav Zviedrij?.

III – Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16. *Skandia America Corporation* ir atbilstoši Delaveras [*Delaware*] (Amerikas Savienotās Valstis) tiesību dibināta sabiedrība, kuras reģistrētā saimnieciskās darbības vieta ir Amerikas Savienotajās Valstīs. Tā ietilpst apdrošināšanas grupā *Old Mutual*, kuras mātēssabiedrība *Old Mutual plc* ir reģistrēta Apvienotajā Karalistē. Pārskata periodā par 2007. un 2008. gadu *Skandia America Corporation* bija grupas informētikas pakalpojumu globālā iepirkumu sabiedrība. Tā sadalīja grupas ārēji iepirktos informētikas pakalpojumus dažādām grupas sabiedrībām vai filiālēm, tostarp Zviedrijas filiālei.

17. Zviedrijas filiāle ir reģistrēta kā daļa no apdrošināšanas kompānijas *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ)* PVN maksājumu grupas kopš 2007. gada 11. jūlija. Tās uzdevums bija pārstrādāt no *Skandia America Corporation* saņemtos informētikas pakalpojumus un iegūt gala produktu “informētikas ražošana” (*IT-produktion*). Šis pakalpojums [informētikas ražošana] pēc tam ir ticis sniegts vairākām grupas sabiedrībām gan PVN maksājumu grupas iekšienē, gan ārpus tās. Par šo pakalpojumu sniegšanu ikreiz tika iekasēts uzcelojums (“mark-up”) 5 % apmērā gan darījuma starp *Skandia America Corporation* un tās Zviedrijas filiāli, gan darījuma starp šo filiāli un citām grupas sabiedrībām. Izmaksas tika sadalītas starp *Skandia America Corporation* un tās Zviedrijas filiāli, izrakstot iekšējos rēķinus.

18. Uzskatāma, ka *Skandia America Corporation* pakalpojumu sniegšana savai Zviedrijas filiālei ir ar nodokli apliekami darījumi, *Skatteverket* nolēma tiem piemērot PVN un atzina *Skandia America Corporation* par šo nodokļa maksātāju. Šādā nolūkā *Skatteverket* reģistrēja Zviedrijas filiāli kā PVN maksātāju un ieturēja no tās nodokli, pamatojoties uz to, ka tā ir *Skandia America Corporation* pastāvīgais uzņēmums Zviedrijā.

19. *Skandia America Corporation* Zviedrijas filiāle iesniedza prasību atcelt šo lēmumu iesniedzējtiesā, uzskatāma, ka nav nekāda juridiska pamata uzlikt nodokli darījumiem starp galveno uzņēmumu un tās filiāli un reģistrētā filiāli kā PVN maksātāju, ja PVN maksātāju grupa jau ir reģistrēta kā nodokļa maksātāja.

20. Uzskatāma, ka šie iesniedzējtiesas uzdotoie jautājumi par PVN Tiesā vēl nav izskatīti, iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai ir jāuzskata, ka ārēji iepirkto pakalpojumu sniegšana, ko veic trešā valstī esošs sabiedrības galvenais uzņēmums tās pašas sabiedrības filiālei, kas reģistrēta kādā dalībvalstī, iegrāmatojot izmaksas par šiem ārēji iepirktajiem pakalpojumiem filiālei, ir ar nodokli apliekami darījumi, ja filiāle pieder pie PVN maksātāju grupas minētajā dalībvalstī?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai galvenais uzņēmums trešajā valstī ir jāuzskata par nodokļa maksātāju, kas neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 196. panta izpratnē, kā rezultātā nodoklis par šiem darījumiem ir jāmaksā pakalpojuma saņēmējam?”

IV – Tiesvedība Tiesā

21. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika iesniegts 2013. gada 7. janvārī. *Skandia America Corporation*, *Skatteverket*, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Komisija iesniedza rakstveida atbildes.

22. 2014. gada 21. janvārī Tiesa lietas dalībniekiem nosūtīja šādu jautājumu, uz kuru bija jāatbild tiesas sēdē:

“Piemērojot Tiesas Reglamenta 61. panta 1. punktu, lietas dalībniekiem tiek lūgts atbildēt uz jautājumu, vai, ņemot vērā judikatūru lietā *FCE Bank* [EU:C:2006:196], trešās valsts sabiedrības filiāle, kura ir reģistrēta dalībvalstī, var tikt uzskatīta par “personu, kura ir reģistrēta tās pašas dalībvalsts teritorijā” PVN direktīvas 11. panta izpratnē.”

23. Tiesas sēdē notika 2014. gada 12. martā, un tajā mutvārdu apsvērumus sniedza *Skandia America Corporation*, Zviedrijas, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisija.

V – Analīze

A – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

24. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai ir jāuzskata, ka grupas iepirkti pakalpojumi, kurus trešā valstī reģistrētas sabiedrības galvenais uzņēmums sniedz savai filiālei, kas reģistrēta dalībvalstī, iegrāmatojot izmaksas par šiem pakalpojumiem filiālei, ir ar PVN apliekami darījumi, ja filiāle pieder pie PVN maksātāju grupas minētajā dalībvalstī.

25. Citiem vārdiem, šis jautājums attiecas uz spriedumu lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) noteiktā principa piemērojamību, ja trešā valstī reģistrētas sabiedrības filiāle pieder pie PVN maksātāju grupas dalībvalstī, kurā tā ir reģistrēta. Šajā lietā Tiesa nosprieda, ka “pastāvīga iestāde, kas nav no sabiedrības, kurai tā pakāauta, nošķirta juridiska persona, kas ir dibināta citā dalībvalstī un kurai sabiedrība sniedz pakalpojumus, nav uzskatāma par nodokļa maksātāju, ņemot vērā izmaksas, kas tai radušās sakarā ar šiem pakalpojumiem” (4).

1) Lietas dalībnieku argumenti

26. *Skandia America Corporation* un Vācijas valdība uzskata, ka filiāle var būt PVN maksātāju grupas daļa atsevišķi no galvenā uzņēmuma. Vācijas valdība it īpaši norāda, ka attiecībā uz “person[ām], kuras veic uzņēmējdarbību [PVN maksātāju grupas] dalībvalsts teritorijā”, PVN direktīvas 11. pants ir piemērojams ārvalstu nodokļa maksātāju pastāvīgiem uzņēmumiem, kuri atrodas šīs dalībvalsts teritorijā.

27. *Skandia America Corporation* un Vācijas valdība arī uzskata, ka uzņēmuma vienotības princips starp galveno uzņēmumu un filiāli, kas noteikts spriedumā lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196), ir piemērojams arī tad, ja filiāle ietilpst PVN maksātāju grupā. To ieskatā PVN direktīvas 11. pants nepiešķir dalībvalstij tiesības galveno uzņēmumu un tā filiāli samēksloti sadalīt divos nodokļa maksātājos.

28. Šajā ziņā *Skandia America Corporation* uzskata, ka tās Zviedrijas filiāle nav pietiekami autonoma, lai tā rīkotos savā vārdā, pati par sevi atbildētu un viena pati uzņemtos ar tās darbību saistītos saimnieciskos riskus tādējādi, ka starp to un galveno uzņēmumu attiecībā uz PVN pastāvīgu apgrozījums. ņemot vērā sprieduma lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) 36.–40. punktā izklāstītos iemeslus un it īpaši to, ka filiāle pati neuzņemas nekādus ekonomiskos riskus, kas saistīti ar uzņēmuma darbības veikšanu, un tai nav sākumkapitāla, *Skandia America Corporation* apgalvo, ka tās filiāli nevar uzskatīt par PVN maksātāju sakarā ar tai piedāvātajām izmaksām par grupas iepirkto informātikas pakalpojumu pārstrādēšanu.

29. Vācijas valdība savukārt uzskata, ka uzņēmuma vienotības principa piemērošana der tikai vienas juridiskās vienības struktūrviensībām un – attiecībā uz PVN maksātāju grupu aplikšanu ar nodokli – tikai tiem grupas dalībniekiem, kuru juridiskā adrese ir grupas dalībvalstī. Vācijas

valdības ieskatā no tā izriet, ka iekšējie pakalpojumi starp dažādu juridiskām vienībām, kuras pieder vienai PVN maksātāju grupai, nav apliekami ar PVN, ja šājs darbs piedalās vienīgi uzņēmumi (tostarp galvenie uzņēmumi), kas atrodas PVN maksātāju grupas dalībvalstī. No tā izriet, ka šie pakalpojumi ir apliekami ar PVN, ja kāda no sniegšanā iesaistītajām pusēm ir uzņēmums (tostarp galvenais uzņēmums), kas neatrodas PVN maksātāju grupas dalībvalstī.

30. Savukārt Apvienotā Karaliste arī uzskata, ka Tiesas noteiktais princips spriedumā lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) ir piemērojams izskatāmajam gadījumam un ka pakalpojumu sniegšana starp galveno uzņēmumu un filiāli ar nodokli nav jāapliek.

31. Tomēr – pretēji *Skandia America Corporation* un Vācijas valdībai – Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka filiāle pati nevar ietilpt PVN maksātāju grupā. Tā balstās uz PVN direktīvas 11. panta formulējumu, kurā norādīts uz “person[ām], kuras veic uzņēmējdarbību [...] dalībvalsts teritorijā [kur ir izveidota PVN maksātāju grupa] un kuras [ir] juridiski patstāvīgas” (5).

32. Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka ar definīciju “personas, kuras veic uzņēmējdarbību” jāsaprot juridiskas personas kopums, kurā ietilpst attiecīgā filiāle, un secina, ka šājs gadījums par šo “personu” jāuzskata *Skandia America Corporation*, kura ir reģistrēta Zviedrijā ar savas filiāles starpniecību, nevis pārdotā pati par sevi.

33. *Skatteverket*, Zviedrijas valdība un Komisija iebilst pret šādu PVN direktīvas 9. un 11. panta interpretāciju. Pat ja tās neapstrīd spriedumā lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) noteikto principu, *Skatteverket*, Zviedrijas valdība un Komisija uzskata, ka šis princips nav piemērojams, ja PVN maksātāju grupā ietilpst vienīgi filiāle. Savukārt tās uzskata, ka filiāles iekārtā PVN maksātāju grupā sekas ir tādas, ka saskaņā ar vienu nodokļa maksājuma principu, kas noteikts PVN direktīvas 11. pantā, filiāle vairs nav daļa no tā pašā nodokļa maksājuma, pie kura [pieder] galvenais uzņēmums.

34. Sava viedokļa atbalstam *Skatteverket*, Zviedrijas valdība un Komisija tostarp piemin arī spriedumu lietā *Ampliscientifica* un *Amplifin*, kurā Tiesa nosprieda, ka “[PVN direktīvas 11.] pantā paredzētā režīma īstenošana nozīmē, ka valsts tiesiskais regulējums, kas pieņemts, pamatojoties uz šo tiesību normu, atļauj personas, it īpaši sabiedrības, starp kurām pastāv finansiāla, saimnieciska un organizatoriska saikne, vairs neuzskatīt par atsevišķām PVN maksātājām, bet uzskatīt tās kā vienu nodokļa maksātāju” (6).

35. *Skatteverket*, Zviedrijas valdība un Komisija balstās uz šo vienu nodokļa maksājuma principu, apgalvojot, ka filiāles iekārtā PVN maksātāju grupā attiecībā uz PVN radīs pakalpojumu sniegšanu divu nodokļa maksātāju starpā, proti, starp *Skandia America Corporation* galveno uzņēmumu un PVN maksātāju grupu, tostarp tā filiāli.

36. Kas attiecas uz iespēju kādas sabiedrības filiāli iekārtā PVN maksātāju grupā, tajā neiekārtot galveno uzņēmumu, Komisija uzskata, ka PVN direktīvas 11. panta formulējums “personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā” ir jāinterpretē tā, kā tā ir norādījusi savā paziņojumā Padomei un Parlamentam par izvēles iespēju veidot PVN maksātāju grupas, kas noteikta Direktīvas 2006/112 par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 11. pantā (turpmāk tekstā – “paziņojums”) (7).

37. No šā paziņojuma formulējuma izriet, ka filiāles, kuras ir reģistrētas ārvalstīs un kuras ir pakārtas juridiskām personām, kuras ir reģistrētas PVN maksātāju grupas dalībvalstī, nevar tikt iekārtas PVN maksātāju grupā. Savukārt PVN maksātāju grupā var iekārtat filiāles, kuras ir reģistrētas PVN maksātāju grupas dalībvalstīs un kuras ir pakārtas trešās valsts reģistrētām juridiskām personām.

38. *Skatteverket*, Zviedrijas valdība un Komisija uzskata, ka, konkrēto Zviedrijas filiāli iekāaujot PVN maksātāju grupā, spriedumā lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) izklāstais princips nekādi netiek apdraudēts.

2) Vērtējums

39. Savu vērtējumu sākšu, balstoties uz PVN direktīvas 11. panta formulējumu, saskaņā ar kuru “katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā”.

40. Kā norādīts Tiesas uzdotajā jautājumā lietās dalībniekiem, uz kuru tiem jāatbild tiesas sēdē, vispirms ir jānosaka, vai filiāle pati par sevi var būt PVN maksātāju grupas daļa dalībvalstī, kurā tā ir reģistrēta, proti, ja šajā grupā neietilpst sabiedrība, kuras daļa ir [šī filiāle] un kura nav reģistrēta šajā dalībvalstī. Citiem vārdiem, ir jānosaka, vai *Skandia America Corporation* Zviedrijas filiāli var atzīt par “personu”, kas ir reģistrēta Zviedrijas teritorijā PVN direktīvas 11. panta izpratnē.

41. Par šo terminu jau ir sniegts Tiesas vērtējums spriedumā lietā Komisija/rija (8), pat ja tajā uzmanība koncentrēta uz diezgan specifisku jautājumu par to, vai termins “persona”, kas izmantots PVN direktīvas 11. pantā, attiecas uz “nodokļa maksātāju” šīs direktīvas 9. panta izpratnē.

42. Pretīji Zviedrijas un Vācijas valdības apgalvotajam tiesas sēdē, nospriežot, ka personas, kas nav nodokļa maksātāji, var tikt iekāautas PVN maksātāju grupā (9), Tiesa nav atļāvusi PVN maksātāju grupā iekāaut filiāles atsevišķi no to galvenā uzņēmuma.

43. Faktiski tas, ka spriedumā lietā Komisija/rija (EU:C:2013:217) Tiesa nosprieda, ka “persona” nenozīmē “nodokļa maksātājs”, vienkārši norāda, ka vairākas personas, kuras pašas nav nodokļa maksātājas, izveidojot PVN maksātāju grupu, visas kopā var veidot “vienu nodokļa maksātāju” PVN direktīvas 9. panta izpratnē, proti, tādēļ, “kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta”. Šajā spriedumā lietā Komisija/rija Tiesa nav definējusi PVN direktīvas 11. pantā izmantoto terminu “persona”.

44. Uzsvēršu atšķirību terminoloģijā, kas izmantota PVN direktīvas 9. un 11. pantā. 9. pants attiecas uz “jebkur[u] person[u], kas [...] veic [...] saimniecisku darbību” (10), savukārt 11. pants attiecas uz “person[ām], kuras veic uzņēmējdarbību [...] dalībvalsts teritorijā [kur ir izveidota PVN maksātāju grupa] un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā” (11).

45. Manuprāt, šī atšķirība pierāda, ka 11. panta piemērošanas joma *ratione personae* ir šaurāka nekā 9. pantam. Terminu “persona” tātad ir jāizprot tikai tā ierastajā nozīmē, proti, “veidojums, kam ir juridiskas personas statuss” (12), proti, fiziska vai juridiska persona, kas jau ir šaurāks formulējums nekā vienkārši “jebkurš”. Šī atšķirība ir atspoguļota spriedumā lietā *Heerma*, kurā Tiesa nosprieda, ka jādziens “nodokļa maksātājs” ietver ne tikai fiziskas un juridiskas personas, bet arī vienkāršas, kurām nav juridiskas personas statusa, piemēram, saskaņā ar Nīderlandes tiesību m dibinātu civiltiesisko sabiedrību (13). Es neuzskatu, ka šāda interpretācija būtu iespējama, ja 9. pants attiektos arī uz “personu”.

46. Līdz ar to – kā arī uzskata Apvienotās Karalistes valdība – lai uzņēmums varētu būt daļa no PVN maksātāju grupas, tam ir jābūt atsevišķai “personai”, kas tā nav filiāles gadījumā.

47. Turklīt galvenais uzņēmums un tā filiāle, apvienoti kā viena juridiskā persona, nevar vienlaikus abi būt nodokļa maksātāji.

48. Kā enerģētiskā Ležā [Léger] ir paskaidrojis secinājumu lietā *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582) 56. punktā, “ievērojot [PVN direktīvas 11.] pantā paredzēto apspriežu ar PVN komiteju kārtību, katra dalībvalsts par autonomi nodokļu maksātājiem var atzīt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, cita ar citu ir cieši saistītas finansiāli, saimnieciski un organizatoriski saiknām. Kā norādīja Apvienotās Karalistes valdība, minētos noteikumus var *a contrario* interpretēt tā, ka viena juridiska persona var būt tikai viens vienīgs nodokļu maksātājs”.

49. Secinājums, atbilstoši kuram filiāle pati par sevi nevar piederēt PVN maksātāju grupai, ja tai nepieder sabiedrība, kuras daļa tā ir, pilnībā saskan ar spriedumu lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196), un neviens no lietās dalībniekiem to neapstrīd. Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka “pakalpojums ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiska saikne, kuras esamības laikā savstarpēji tiek sniegti pakalpojumi” (14). Tā nosprieda, ka filiāle neveic patstāvīgu saimniecisku darbību, jo tā pati neuzņemas nekādu ekonomisku risku, kas saistīts ar uzņēmuma, kura daļa tā ir, darbības veikšanu (15). Tāpēc tā nonāca pie secinājuma, ka filiāle, kas nav no sabiedrības, kurai tā pakāpta, nošķirta juridiska persona, nav uzskatāma par no šīs sabiedrības neatkarīgu nodokļa maksātāju (16).

50. Turklīt *Skatteverket*, Zviedrijas valdība un Komisija uzskata, ka spriedumam lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) nav jābūt piemērojamam situācijā, kad filiāle pieder PVN maksātāju grupai, jo, piederot šai grupai, tā vairs nav sabiedrības – nodokļa maksātājas daļa, bet kāst par cita nodokļa maksātāja, proti, PVN maksātāju grupas, daļu.

51. Komisija lielā mērā balstās uz paziņojumu, kurā tā ir norādījusi, ka 11. pants ir jāinterpretē saskaņā ar teritorialitātes un fiskālās suverenitātes principu (17), saskaņā ar kuriem katras dalībvalsts fiskālās pilnvaras nedrīkst pārsniegt tās teritorijas robežas. Līdz ar to Komisija apgalvo, ka dalībvalstīs, kurās ir šāda iespēja, vienīgi uzņēmumi, kuru saimnieciskās darbības reģistrācijas vieta ir šīs dalībvalsts teritorijā, vai šādu uzņēmumu vai tīklu uzņēmumu galvenie uzņēmumi, kuri arī atrodas šajā teritorijā, var pievienoties PVN maksātāju grupai.

52. Es uzskatu, ka ne PVN direktīvas teksts, ne Tiesas judikatūra nepieļauj šādu pieeju. Turklīt saskaņā ar pašas Komisijas viedokli tās nostāja “pirmajā acu uzmetienā var šīst nesaderīga ar spriedumu lietā *FCE Bank* [EU:C:2006:196]” (18). Pretēji Komisijas vērtējumam, tas, ka šajā spriedumā nav nekādas atsaucē uz PVN maksātāju grupu situāciju, nepamato to, ka filiāli pašā par sevi varētu iekļaut PVN maksātāju grupā.

53. Turklīt Komisijas arguments, saskaņā ar kuru filiāle kā daļa no PVN maksātāju grupas kāst par daļu no cita nodokļa maksātāja, neatbilst uz iepriekš uzdoto jautājumu par to, vai filiāli pašā par sevi var iekļaut PVN maksātāju grupā.

54. Tam, ka pakalpojumi starp galveno uzņēmumu un filiāli tiek sniegti pret atlīdzību, nav nekādas nozīmes. Kā Tiesa nosprieda spriedumā *FCE Bank*, “vienošāns esamībā [ai] par izmaksu sadali [...] šajā lietā nav nozīmes, jo šāda vienošanās netika slēgta starp divām neatkarīgām pusēm” (19). Turklīt, kā atzīst *Skandia America Corporation*, ir runa par cenu noteikšanu un izmaksu sadali saskaņā ar sabiedrības iekšējiem lēmumiem, atkarībā no kuriem tiek noteikta pastāvīgā uzņēmuma peļņa (20).

55. Turklīt tiesas sēdē Zviedrijas un Vācijas valdība atsaucās uz sprieduma lietā *Crédit Lyonnais* 33. punktu, kurā Tiesa nosprieda, ka “sabiedrība, kas ir reģistrējusi savu juridisko adresi

dalībvalstīs un kam pieder pastāvīgais uzņēmums citā dalībvalstī, šā apstākļa dēļ ir uzskatāma par reģistrētu šai pārdotajai valstī darbībā, kas tur tiek veikta” (21).

56. Tomēr pat ja šā rindkopa attiecas uz PVN atmaksu, vai nu to ieturot, vai to atļūdzinot, nevis veidojot PVN maksātāju grupu, tas nekādā nepieļauj, ka filiāle piederētu PVN maksātāju grupai neatkarīgi no galvenā uzņēmuma. Tas man šķiet atbalstām drīzāk Zviedrijas un Vācijas valdībām pretēju nostāju, proti, visas sabiedrības iekāušanu PVN maksātāju grupā saistībā ar to, ka, tātāt pastāvīgais uzņēmums atrodas PVN maksātāju grupas dalībvalstī, attiecīgā sabiedrība ir “persona, kura veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā” PVN direktīvas 11. panta izpratnē.

57. Visbeidzot, pārdotajais un nebūt ne mazsvarīgākais apstāklis ir *Skandia America Corporation* tātē, ka no tātē, ka Zviedrijas filiāle ir PVN maksātāju grupas daā, kopā ar spriedumu lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) iekāuto principu izrietot, ka nedz galvenā amerikāņu uzņēmuma un tātē Zviedrijas filiāles savstarpēji sniegtos pakalpojumus, nedz šās filiāles un citu PVN maksātāju grupas locekļu pakalpojumus nevar aplikt ar nodokli.

58. Lūdzēgs rezultātā, āpaši interesants apdrošināšanas nozarē, kurā piemēro atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts PVN direktīvas 135. panta 1. punkta a) apakšpunktā, un tātād ieturējuma neesamību, var izrietēt tikai no divu nesaderīgu normu piemērošanas. Filiāle nevar vienlaikus ar sabiedrību, kurai tātē pieder, veidot viengo saimnieciskās darbības subjektu PVN nolākiem saskaā ar spriedumu lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) un tajos pašos PVN nolākos [vienlaikus] būt šārtā, tikai viena pati ietilpstot PVN maksātāju grupā.

59. Piebildēšu, ka PVN direktīvas 11. panta otrā daā ar āauj dalībvalstīm “veikt visus vajadzēgos pasākumus, lai nepieļautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairāšanās no nodokļu maksāšanas”. Tiesa ar ā vispārīgi ir atzinusi, ka cāā pret krāpšanu nodokļu jomā un iespējami āaunprātēgu rācību ir mērāis, ko atzēst un veicina PVN direktīva (22).

3) Secinājumi

60. Ēmot vērē šos apsvērumus, es uzskatu, ka *Skatteverket* lāmums, ar ko *Skandia America Corporation* Zviedrijas filiāli atzēst par apdrošināšanas kompānijas *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ)* PVN maksātāju grupas locekli, ir prettiesisks, Ēmot vērē PVN direktīvas 11. pantu.

61. Par šā prettiesiskuma sekām, kuras ir jāizsecina iesniedzējtiesai, ir jāizskata ēetri gadījumi šādā secībā.

4) Prettiesiskuma sekas

a) Lāmums iekāut filiāli PVN maksātāju grupā tiek noraidēts

62. Šādā gadījumā filiāle neietilpst PVN maksātāju grupā. Lūdz ar to savstarpējie pakalpojumi, ko *Skandia America Corporation* galvenais uzņēmums un tātē filiāle ir snieguši viens otram, piemērojot spriedumu lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) noteikto principu, nav apliekami ar PVN.

63. Savuk?rt pakalpojumu sniegšana starp *Skandia America Corporation* Zviedrijas fili?li un min?to PVN maks?t?ju grupu ir apliekami ar PVN, un par nodok?a nomaksu ir atbild?ga *Skandia America Corporation*, piem?rojot PVN direkt?vas 193. pantu, saska?? ar kuru "PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas veic [...] pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli" (23).

b) L?mums iek?aut fili?li PVN maks?t?ju grup? ir saskan?gas interpret?cijas priekšmets

64. Š?d? gad?jum? iesniedz?jtiesa l?mumu, ar kuru fili?le iek?auta PVN maks?t?ju grup?, var?tu interpret?t t?d?j?di, ka tas ir atbilstošs Savien?bas ties?b?m, uzskatot, ka l?gumu iek?aut PVN maks?t?ju grup? var?ja iesniegt tikai pati *Skandia America Corporation* sav? v?rd?, l?dz ar to t? piln?b? b?tu t?s [PVN maks?t?ju grupas] da?a.

65. Ir j?nosaka, vai sabiedr?ba, kas ir izveidota saska?? ar k?das treš?s valsts, šaj? gad?jum? – ASV, ties?b?m, kam ir past?v?gs uz??mums dal?bvalst?, šaj? gad?jum? – Zviedrijas Karalist?, var tikt iek?auta šaj? dal?bvalst? izveidot? PVN maks?t?ju grup?.

66. Manupr?t – un t? uzskata ar? Apvienot?s Karalistes vald?ba –, PVN direkt?vas 11. panta formul?jums, kur? min?tas "personas, kuras veic uz??m?jdarb?bu [...] dal?bvalsts [kur? ir izveidota grupa] teritorij?", ?auj š?dai sabiedr?bai, kurai ir past?v?gs uz??mums k?d? dal?bvalsts teritorij?, piln?b? iek?auties PVN maks?t?ju grup?, kas ir izveidota šaj? dal?bvalst?.

67. Š?da j?dzienu "personas, kuras ir re?istr?tas" interpret?cija atbilst ne tikai uz??m?jdarb?bas j?dzienam Savien?bas ties?bu izpratn?, bet ar? PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam, kur? noteikts, ka "PVN uzliek š?diem dar?jumiem: [...] pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds" (24). "Par pakalpojumu sniegšanas vietu" atbilstoši 43. panta principam "uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedz?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta vai kur tam ir past?v?ga iest?de [past?v?gs uz??mums], no kuras veic pakalpojumu sniegšanu, vai, ja nav š?das vietas vai past?v?gas iest?des, – t? past?v?g?s adreses vietu vai parasto dz?vesvietu" (25).

68. Izskat?maj? gad?jum? *Skandia America Corporation* pieder past?v?gs uz??mums Zviedrij?, no kura tiek sniegti attiec?gie pakalpojumi. T?tad var uzskat?t, ka, lai ar? *Skandia America Corporation* ir dibin?ta ASV, t? ir persona, kas PVN direkt?vas 11. panta izpratn? ir re?istr?ta Zviedrij?.

69. Š?d? gad?jum?, piem?rojot spriedum? liet? *FCE Bank* (EU:C:2006:196) noteikto principu, savstarp?jie pakalpojumi starp *Skandia America Corporation* galveno uz??mumu un t? Zviedrijas fili?li neb?tu apliekami ar PVN.

70. Savuk?rt pakalpojumu sniegšana starp PVN maks?t?ju grupu (kas iek?auj *Skandia America Corporation*) k? sa??m?ju un t? sniedz?ju (kurš var?tu b?t re?istr?ts cit? dal?bvalst? nek? Zviedrijas Karaliste vai treš? valst?), kas nav *Skandia America Corporation* grupas loceklis, b?tu j?apliek ar PVN, jo ir runa par "pakalpojumu sniegšan[u], ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds" PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn?.

71. Prec?z?k, b?tu runa par pakalpojumu sniegšanu, "[...] k?d? dal?bvalsts teritorij?", jo š?d? gad?jum? b?tu j?iev?ro 56. pants, t? k? runa ir par elektroniski sniegtiem pakalpojumiem (š? panta 1. punkta k) apakšpunkts). Atk?pjoties no PVN direkt?vas 43. punkta visp?r?j? principa, 56. panta 1. punkt? noteikts, ka "nodok?a maks?t?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu [Savien?b?], bet ne pakalpojumu sniedz?ja valst?, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu sa??m?ja

saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta". Izskatāmajā lietā attiecīgajiem pakalpojumi būtu sniegti PVN maksātāju grupai, kas ir reģistrēta Zviedrijā, un tādējādi pakalpojuma sniedzēja valsts, kas varētu būt reģistrēta trešajā valstī vai citā dalībvalstī nekā Zviedrijas Karaliste.

72. Vai atliek noskaidrot, kuram ir jāmaksā PVN. Šīs direktīvas 196. pantā ir noteikts, ka "PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas saņem 56. pantā minētos pakalpojumus". No šī noteikuma izriet, ka PVN ir jāmaksā PVN maksātāju grupai kā pakalpojumu saņēmējai.

c) Ne *Skandia America Corporation*, ne filiāle neietilpst PVN maksātāju grupā

73. Kā Zviedrijas valdība norādīja tiesas sēdē, personas iekaušana PVN maksātāju grupā balstās uz brīvību tajā iestāties un tam ir nepieciešama *Skatteverket* piekrišana. Iespējams, *Skandia America Corporation* nebūtu iesniegusi lūgumu iestāties PVN maksātāju grupā, ja tā būtu zinājusi, ka *Skatteverket* neāus iestāties vienīgi tās filiālei. Man tādējādi šķiet pareizi, ka lūgums par *Skandia America Corporation* Zviedrijas filiāles iekaušanu attiecīgajā PVN maksātāju grupā ir interpretējams tā, ka *Skandia America Corporation* ir kļuvusi par grupas locekli pilnībā tikai tad, ja tāda ir bijusi sabiedrības griba.

74. Ja tā nav, tad PVN ziņā radušās sekas pirmajā gadījumā ir attiecināmas arī uz šo lietu (26).

d) *Skatteverket* lūgums aplikt ar PVN *Skandia America Corporation* sniegtos pakalpojumus tās Zviedrijas filiālei ir pamatots ar cēloņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (PVN direktīvas 11. panta otrā daļa)

75. Šis gadījums ir jāaplūko, ja, kā to norādīja *Skandia America Corporation* tiesas sēdē, valsts iekšējā tiesību apsvērumu dēļ lūgums uzņemt *Skandia America Corporation* Zviedrijas filiāli PVN maksātāju grupā vairs nav noraidāms, ne arī interpretējams atbilstoši situācijai otrajā un trešajā gadījumā. Šajā gadījumā apstrīdtais *Skatteverket* lūgums varētu balstīties uz PVN direktīvas 11. panta otro daļu, ar kuru dalībvalstij, kura ir izmantojusi iespēju veidot PVN maksātāju grupas, ir atļauts "veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas".

76. Kā jau minēju šo secinājumu 57. un 58. punktā, vienīgi *Skandia America Corporation* Zviedrijas filiāles iekaušanas PVN maksātāju grupā rezultātā, piemērojot spriedumā lietā *FCE Bank* (EU:C:2006:196) formulēto principu, galvenā Amerikas uzņēmuma un tā Zviedrijas filiāles savstarpēji sniegtie pakalpojumi un arī šīs filiāles un citu PVN maksātāju grupas locekļu pakalpojumi nebūtu apliekami ar PVN, šoreiz piemērojot PVN direktīvas 11. pantu. Šāds process radītu Savienības likumdevēja negribētu iznākumu, proti, stāvokli, kad attiecīgajiem sniegtajiem pakalpojumiem netiek aplikti ar PVN.

77. Šādā gadījumā tātad ir jāaplūk ar PVN darījumi starp *Skandia America Corporation* galveno uzņēmumu un tā Zviedrijas filiāli un nodoklis ir jāmaksā, kā to norāda Komisija, PVN maksātāju grupai kā pakalpojumu saņēmējam, piemērojot PVN direktīvas 56. un 196. pantu (27).

78. Atzīmēju, ka visos ierosinātajos gadījumos attiecīgajiem pakalpojumiem sniegšana ir apliekama ar PVN.

79. Tātad uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādās sabiedrības filiālēs, kas ir izveidota saskaņā ar trešās valsts tiesību aktiem, nevar neatkarīgi no šīs sabiedrības uzņemt PVN maksātāju grupā, kas izveidota filiāles reģistrācijas dalībvalstī. Sniegtie pakalpojumi starp galveno uzņēmumu un filiāli nav ar PVN apliekami darījumi atšķirībā

no pakalpojumiem, kas sniegti starp filiāli un tās klientiem, neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav PVN maksātāju grupas locekļi.

B – Par otro prejudiciālo jautājumu

80. Pakārtoti – ja Tiesa nospriestu, ka ir jāuzskata, ka grupas iepirkti pakalpojumi, kurus trešā valsts reģistrētais sabiedrības galvenais uzņēmums sniedz tās pašas sabiedrības filiālei, kas reģistrēta citā valstī un pieder pie PVN maksātāju grupas, kas izveidota šajā citā valstī, un sniegtie pakalpojumi ir saistīti ar filiāli iegrāmatotā rīcībā iepirkto pakalpojumu izmaksām, šie pakalpojumi ir ar PVN apliekami darījumi, – tad ir jāsniedz atbilde uz otro iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu.

81. Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai šīs sabiedrības galvenais uzņēmums ir uzskatāms “par nodokļu maksātāju, kas nav reģistrēts šajā citā valstī [PVN] direktīvas 196. panta izpratnē, kā rezultātā nodoklis par šiem darījumiem ir jāmaksā pakalpojuma saņēmējam”.

82. *Skandia America Corporation* un Komisija uzskata, ka gadījumā, ja pakalpojumi starp galveno uzņēmumu un filiāli ir apliekami ar nodokli, tad PVN ir jāmaksā PVN maksātāju grupai, piemērojot PVN direktīvas 196. pantu, saskaņā ar kuru PVN ir jāmaksā nodokļu maksātējam, kurš saņem šīs direktīvas 56. pantā norādītos pakalpojumus.

83. *Skandia America Corporation* un Komisija uzskata, ka situācijā, kad pastāv šis uzņēmums, kas pieder citā valstī reģistrētam nodokļu maksātējam, iestājas PVN maksātāju grupā citā valstī, kur ir dibināta šī grupa, ir jāuzskata, ka šis uzņēmums no PVN viedokļa neeksistē grupas piederības grupai. Tādējādi Komisija ierosina teleoloģisku PVN direktīvas 196. panta interpretāciju, kas liktu secināt, ka *Skandia America Corporation* ir uzskatāma par attiecīgajā citā valstī nereģistrētu nodokļu maksātāju un ka PVN ir jāmaksā PVN maksātāju grupai kā PVN direktīvas 56. pantā minēto pakalpojumu saņēmējai.

84. *Skatteverket* savukārt uzskata, ka PVN direktīvas 196. panta nosacījumi šajā gadījumā nav izpildīti, jo ar savas Zviedrijas filiāles starpniecību attiecīgo pakalpojumu sniedzēja, proti, *Skandia America Corporation*, veic uzņēmējdarbību tajā pašā valstī, kurā ir [reģistrēts] arī pakalpojumu saņēmējs, respektīvi, Zviedrija. Tādējādi *Skatteverket* uzskata, ka apstākļi, ka *Skandia America Corporation* Zviedrijas filiāle ir Zviedrijas PVN maksātāju grupas locekle, neliedz uzskatīt šo sabiedrību par Zviedrijā reģistrētu nodokļu maksātāju. *Skatteverket* ieskatā no tā izriet, ka, balstoties uz PVN direktīvas 193. pantu, PVN ir jāmaksā *Skandia America Corporation*.

85. *Skatteverket* nostāja mani nepārliecina. Atgādināšu, ka otrais jautājums ir uzdods tikai gadījumam, ja no atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka darbības starp *Skandia America Corporation* galveno uzņēmumu un tās Zviedrijas filiāli ir apliekamas ar nodokli. Tas nozīmē, ka Zviedrijas filiāli var uzskatīt nevis par pakalpojumu sniedzēju uzņēmumu, bet par daļu no pakalpojuma saņēmēja, proti, PVN maksātāju grupas. Tāpēc es piekrītu *Skandia America Corporation* un Komisijas viedoklim, ka šādā gadījumā, piemērojot PVN direktīvas 196. pantu, PVN būtu jāmaksā PVN maksātāju grupai.

86. *Skatteverket* skatījumā šāds secinājums var likties absurds, jo *Skandia America Corporation* ir viennozīmīgi reģistrēta Zviedrijā ar savas Zviedrijas filiāles starpniecību, bet pie tās secinājuma var nonākt tikai tad, ja pieņem *Skatteverket* nostāju, proti, ka *FCE Bank* (EU:C:2006:196) judikatūra nav piemērojama, ja filiāle ietilpst PVN maksātāju grupā. Manuprāt, šādas pretrunas ir papildu arguments, kas neapņēmt *Skatteverket* un Komisijas nostāju pirmajā jautājumā.

87. Uz otro jautājumu tātad ir jāatbild, ka PVN direktīvas 196. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja trešā valsts reģistrētas sabiedrības galvenais uzņēmums ir pakalpojumu sniedzējs – tajā dalībvalstī nereģistrēts nodokļu maksātājs, kur tam ir filiāle, tad saskaņā ar šīs direktīvas 56. pantu nodoklis ir jāmaksā attiecīgo pakalpojumu saņēmējam, proti, PVN maksātāju grupai, kurā ietilpst šī filiāle.

VI – Secinājumi

88. Tātad es iesaku Tiesai uz *Förvaltningsrätten i Stockholm* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Pamatā

“1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 11. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tādās sabiedrības filiālī, kas ir izveidota saskaņā ar trešās valsts tiesību aktiem, nevar neatkarīgi no šīs sabiedrības uzņemta vairāku sabiedrību, kuras uzskata par vienu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju, veidot grupā, kas ir izveidota filiāles reģistrācijas dalībvalstī. Sniegtie pakalpojumi starp galveno uzņēmumu un filiāli nav ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi atšķirībā no pakalpojumiem, kas sniegti starp filiāli un tās klientiem, neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav šīs grupas locekļi”;

Pakārtoti

“2) Direktīvas 2006/112 196. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja trešā valsts reģistrētas sabiedrības galvenais uzņēmums ir pakalpojumu sniedzējs – tajā dalībvalstī nereģistrēts nodokļu maksātājs, kur tam ir filiāle, tad saskaņā ar šīs direktīvas 56. pantu nodoklis ir jāmaksā attiecīgo pakalpojumu saņēmējam, proti, vairāku sabiedrību, kuras uzskata par vienu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju, veidotajai grupai, kurā ietilpst šī filiāle.”

1 – Oriģinālvārda – franču.

2 – C-210/04, EU:C:2006:196, 41. punkts.

3 – OV L 347, 1. lpp.

4 – Spriedums *FCE Bank* (EU:C:2006:196, 41. punkts).

5 – Mans izcēlums.

6 – Spriedums *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. punkts). Mans izcēlums.

7 – COM(2009) 325, galīgā redakcija, 3.3.2. punkts.

8 – Spriedums Komisija/Ārija (C-85/11, EU:C:2013:217). Skat. arī spriedumus Komisija/Zviedrija (C-480/10, EU:C:2013:263), Komisija/Nīderlande (C-65/11, EU:C:2013:265), Komisija/Somija (C-74/11, EU:C:2013:266), Komisija/Āpvienotā Karaliste (C-86/11, EU:C:2013:267) un Komisija/Ēhijas Republika (C-109/11, EU:C: 2013:269).

9 – Spriedums Komisija/Ārija (EU:C:2013:217, 50. punkts).

10 – Mans izcēlums.

11 – Mans izcēlums.

12 – Cornu, G. *Vocabulaire juridique*, 9. izd., PUF, Parīze, 2011, 752. lpp.

13 – C-23/98, EU:C:2000:46.

14 – *FCE Bank* (EU:C:2006:196, 34. punkts).

15 – Turpat (35.–41. punkts).

16 – Turpat (41. punkts).

17 – COM(2009) 325, galīgā redakcija, 3.3.2.1. punkts.

18 – Turpat, 3.3.2.2. punkts.

19 – EU:C:2006:196, 40. punkts. 41. punkts Tiesa precizēja, ka filiāle nav “uzskatāma par nodokļa maksātāju, *ņemot vērā izmaksas, kas tai radušās saistībā ar šiem pakalpojumiem*”. Mans izcēlums.

20 – Šajā ziņā skat. arī 65. un 66. punktu enerģētiskā Ležā secinājumos lietotā *FCE Bank* (EU:C:2005:582).

21 – C-388/11, EU:C:2013:541.

22 – Skat. it īpaši spriedumus *Halifax u.c.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 71. punkts), *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 54. punkts), *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, 36. punkts), *Tanoarch* (C-504/10, EU:C:2011:707, 50. punkts), *Mahagében* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 41. punkts), *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 35. punkts) un *Sroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 46. punkts).

23 – PVN direktīvas 196. pants, kurš, lasot to kopsakarā ar tās 56. pantu, nosaka pakalpojumu saņēmējam pienākumu samaksāt PVN, nav piemērojams izskatāmajā gadījumā, jo attiecīgā pakalpojumi nav sniegti “nodokļa maksātājiem, kas [ir reģistrēti] [Savienībā], bet ne pakalpojumu sniedzēja valstī”. PVN maksātāju grupa kā pakalpojumu saņēmējs ir reģistrēta Zviedrijā, kur ar Zviedrijas filiāles starpniecību ir reģistrēts arī attiecīgais pakalpojumu sniedzējs, proti, *Skandia America Corporation*. Tātad ir piemērojams šīs direktīvas 43. pants, saskaņā ar kuru “par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta *vai kur tam ir pastāvīga iestāde [pastāvīgs uzņēmums], no kuras veic pakalpojumu sniegšanu*”. Mans izcēlums.

24 – Mans izcēlums.

25 – Mans izcēlums.

26 – Skat. šo secinājumu 62. un 63. punktu.

27 – Izvērstāku vērtējumu skat. šo secinājumu 81.–87. punktā.