

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGGOZZI]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 3. oktobrī (1)

Lieta C-165/17

Morgan Stanley & Co International plc

pret

Ministre de l'Économie et des Finances

(*Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – PVN – Direktīvas 77/388/EEK 17. un 19. pants – Direktīvas 2006/112/EK 168., 169. un 173.–175. pants – Priekšnodokļa atskaitošana – Piemērojamās atskaites daļas noteikšana – Sabiedrības filiāle, kas reģistrēta dalībvalstī, kura nav tās galvenā uzņēmuma dalībvalsts – Filiāles izdevumi saistībā tikai un vienīgi ar galvenā uzņēmuma darbībām – Filiāles izdevumi, kas tiek izmantoti saistībā ar tās un galvenā uzņēmuma darbībām

I. Ievads

1. Šis *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) iesniegtais līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokliem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (2) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta 2., 3. un 5. punktu, kā arī 19. panta 1. punktu un Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (3) 168., 169. un 173.–175. pantu.

2. Šis līgums tika iesniegts strīdā starp sabiedrību *Morgan Stanley & Co International plc* (turpmāk tekstā – “*Morgan Stanley*”) un Francijas nodokļu iestādi jautājumā par *Morgan Stanley* filiāles, kas Francijā reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa (PVN) nolikuma (turpmāk tekstā – “Francijas filiāle”), veiktajiem PVN atskaitījumiem, kuru tās ir samaksājusi, pirmkārt, par Francijā noslēgtajiem darbībām un, otrkārt, par Londonā, Apvienotajā Karalistā, esošajām galvenajām uzņēmumu (turpmāk tekstā – “Londonas galvenais uzņēmums”) sniegtajiem pakalpojumiem.

3. Konkrēti, no iesniedzējtiesas nolikuma izriet, ka Francijas filiālē attiecībā uz PVN tika veiktas divas grāmatvedības pārbaudes par laikposmu no 2002. gada 1. decembra līdz 2005.

gada 30. aprīlim un no 2005. gada 1. decembra līdz 2009. gada 30. aprīlim (4).

4. Šajās pārbaudās Francijas nodokļu iestāde konstatēja, ka Francijas filiāle, kas ir pastāvīgs uzņēmums saskaņā ar PVN jomā piemērojamiem noteikumiem, pirmkārt, nodrošināja bankas un finanšu darījumus saviem vietējiem klientiem, par kuriem tā saskaņā ar Sestās direktīvas un Direktīvas 2006/112 noteikumiem, kas ir transponēti ar *code général des impôts français* (Francijas Vispārējais nodokļu kodekss) (turpmāk tekstā – “CGI”) (5), bija izvēlējies maksāt PVN, un, otrkārt, sniedza Londonas galvenajam uzņēmumam pakalpojumus, apmaiņā pret kuriem tā saņēma pārskaitījumus (6). Francijas filiāle atskaitīja visu PVN, kas attiecās uz šo divu pakalpojumu kategoriju izdevumiem.

5. Francijas nodokļu iestāde uzskatīja, ka PVN, kas tika piemērots par to preču un pakalpojumu iegādi, kas tiek izmantoti tikai iekšējos darījumos ar galveno uzņēmumu Londonā, nesniedza tiesības uz atskaitījumu, ar pamatojumu, ka šie darījumi bija ārpus PVN piemērošanas jomas. Tomēr tā ar maksājumu atlikšanas pasākumu pieņēma attiecīgā nodokļa daļas atskaitījumu, piemērojot Londonas galvenā uzņēmuma atskaitīmo daļu, ar nosacījumu, ka tiek ievēroti Francijā spēkā esošie izņēmumi no tiesībām uz atskaitījumu. Attiecībā uz Francijas filiāles jauktajiem izdevumiem saistībā ar darījumiem, kas veikti vienlaikus ar saviem klientiem un Londonas uzņēmumu, nodokļu iestāde uzskatīja, ka tie bija tikai daļēji atskaitāmi, un piemēroja Londonas galvenajam uzņēmumam piemērojamo atskaitīmo daļu, kas labota atbilstoši Francijas filiāles apgrozījumam, kurš dod tiesības uz atskaitījumu ar nosacījumu, ka tiek ievēroti Francijā spēkā esošie izņēmumi no tiesībām uz atskaitījumu.

6. *Morgan Stanley v. Tribunal administratif de Montreuil* (Montreijas Administratīvā tiesa, Francija), līdzot to atbrīvot no sēkotnāji atskaitītā PVN papildu aprēķiniem, kurus nodokļu iestāde tai bija nosūtījusi kā maksājumu atgādījumus, bet tā šos lūgumus noraidīja. Savukārt *cour administrative d'appel de Versailles* (Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa) ar 2015. gada 27. janvāra spriedumu noraidīja apelācijas sūdzību par iepriekš minētās tiesas nolēmumu.

7. Izskatot kasācijas sūdzību par šo spriedumu, *Conseil d'État* (Valsts padome), pirmkārt, atgādina 2016. gada 21. jūnija rīkojumu *ESET* (C-393/15, nav publicēts, EU:C:2016:481) izklāstīto risinājumu attiecībā uz PVN atskaitīšanas tiesību paredzēšanu par izdevumiem, kas radušies dalībvalstī reģistrētai filiālei un kas ir daļēji saistīti ar citā dalībvalstī reģistrēta galvenā uzņēmuma ar nodokli apliekamiem darījumiem.

8. Otrk?rt, *Conseil d'État* (Valsts padome) tom?r uzskata, ka noteikumi, kas regul? atskait?m?s da?as noteikšanu t?dai fili?lei, kas ir *Morgan Stanley* situ?ciju?, v?l ir j?preciz?, it ?paši ?emot v?r? 2013. gada 12. septembra spriedumu *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541), kur?, *Conseil d'État* (Valsts padome) ieskat?, bija runa par cit?du situ?ciju. Šaj? zi?? *Conseil d'État* (Valsts padome) jaut?, pirmk?rt, vai attiec?b? uz izdevumiem, kas radušies pirmaj? dal?bvalst? re?istr?tai fili?lei, kas ir saist?ti tikai un vien?gi ar t?s galven? uz??muma, kas re?istr?ts cit? dal?bvalst?, dar?jumiem, Sest?s direkt?vas un Direkt?vas 2006/112 noteikumi noz?m?, ka dal?bvalsts, kur? ir re?istr?ta fili?le, šiem izdevumiem piem?ro vai nu atskait?mo da?u, kas piem?rojama šaj? dal?bvalst?, vai ar? taj? dal?bvalst? piem?rojamo atskait?mo da?u, kur? ir re?istr?ts t?s galvenais uz??mums, vai v?l citu ?pašu atskait?mo da?u, ?emot v?r? risin?jumu, k?ds attiec?b? uz ties?b?m uz atmaksu tika izmantots 2000. gada 13. j?lija spriedum? *Monte Dei Paschi Di Siena* (C?136/99, EU:C:2000:408), kur? noteikumi, kas piem?rojami dal?bvalst?s, kur re?istr?ta fili?le un galvenais uz??mums, ir apvienoti, it ?paši ?emot v?r? iesp?jama izv?les [nodok?a] rež?ma past?v?šanu dar?jumu aplikšanai ar PVN. Otrk?rt, *Conseil d'État* (Valsts padome) v?las uzzin?t, k?das normas ir piem?rojamas attiec?b? uz fili?les izdevumiem, kas sniedz ieguld?jumu gan t?s dar?jumos dal?bvalst?, kur? t? ir re?istr?ta, gan ar? t?s galven? uz??muma dar?jumos, it ?paši ?emot v?r? "visp?r?jo izmaksu" j?dzienu un atskait?mo da?u.

9. Š?dos apst?k?os *Conseil d'État* (Valsts padome) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus:

"1) Gad?jum?, ja pirmaj? dal?bvalst? re?istr?tas fili?les izdevumi ir saist?ti tikai un vien?gi ar t?s galven? uz??muma, kas re?istr?ts cit? dal?bvalst?, dar?jumiem, vai Sest?s direkt?vas [...] 17. panta 2., 3. un 5. punkta un 19. panta 1. punkta normas, kas ir p?r?emtas Direkt?vas 2006/112 168., 169. un 173.–175. pant?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka no t?m izriet, ka fili?les dal?bvalsts piem?ro šiem izdevumiem fili?les atskait?mo da?u, kas noteikta, iev?rojot dar?jumus, ko t? veic valst?, kur t? ir re?istr?ta, un šaj? valst? piem?rojamus noteikumus, vai ar? galven? uz??muma atskait?mo da?u, vai v?l citu ?pašu atskait?mo da?u, kombin?jot noteikumus, kas tiek piem?roti dal?bvalst?s, kur ir re?istr?ta fili?le un galvenais uz??mums, it ?paši ?emot v?r? iesp?jama izv?les rež?ma dar?jumu aplikšanai ar [PVN] past?v?šanu?

2) K?di noteikumi ir j?piem?ro ?paš? gad?jum?, ja ar fili?les izdevumiem tiek sniegts ieguld?jums t?s dar?jumu veikšanai valst?, kur t? ir re?istr?ta, un galven? uz??muma dar?jumu veikšanai, it ?paši ?emot v?r? j?dzienus "visp?r?j?s izmaksas" un "atskait?m? da?a"?"

10. Par šiem jaut?jumiem rakstveida apsv?rumus ir iesniegušas *Morgan Stanley*, Francijas un Portug?les vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija. 2018. gada 1. marta tiesas s?d? tika uzklausi šie lietas dal?bnieki, iz?emot Portug?les vald?bu, kas tiesas s?d? nebija p?rst?v?ta.

II. Anal?ze

A. Ievada apsv?rumi

11. Pirms iesniedz?jtiesas uzdotajiem jaut?jumiem ir j?izskata daži ievada apsv?rumi, it ?paši attiec?b? uz pie??mumiem, uz kuru pamata šie jaut?jumi tika uzdoti.

12. Vispirms nav str?da par to, ka Francijas fili?le ir past?v?gs uz??mums PVN vajadz?b?m. Citiem v?rdiem sakot, š? situ?cija *faktu zi??* atš?iras no situ?cijas, k?da bija pamat? 2000. gada 13. j?lija spriedumam *Monte Dei Paschi Di Siena* (C?136/99, EU:C:2000:408, 15. punkts), ko ir min?jusi iesniedz?jtiesa. Min?taj? liet? It?lijas bankas *Monte Dei Paschi di Siena* p?rst?vniec?ba Francij? nebija uzskat?ma par past?v?gu uz??mumu Francij?, un tas l?dz ar to noz?m?ja, ka bija piem?rojami tikai Sest?s direkt?vas, k? ar? Astot?s direkt?vas 79/1072/EEK (7) noteikumi par

Francijā samaksāt PVN atmaksu. Šajā lietā vienīgais atbilstošais jautājums un problēmjautājums, kas ir izvirzīts Tiesā iesniegtajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu, attiecas uz tiesbā m atskaitēt PVN, ko vālas iegūt Francijas filiāle k? *Morgan Stanley* pastāvīgais uzņēmums. Šajā posmā es tomēr vālos norādīt, ka, izņemot šo atšķirību faktos, pieredze, kas var tikt gūta no 2000. gada 13. jūlija sprieduma *Monte Dei Paschi Di Siena* (C-136/99, EU:C:2000:408), ko es vālk apspriedžu, ir ļoti noderīga attiecībā uz tiesbā m atskaitēt PVN, jo principi, kas reglamentē šīs tiesbā s un PVN atmaksu, ir identiski (8).

13. Otrkārt, neraugoties uz faktu, ka Francijas filiāle saskaņā ar iespēju, kas ir paredzēta Sestās direktīvas 13.C panta pirmajā daļā un Direktīvas 2006/112 137. panta 1. punktā, kas abi ir transponēti CGI, izvēlējās par savu banku un finanšu darbību maksāt PVN Francijā, ne iesniedz jtiesa, ne lietas daļbnieki, kas piedalījās tiesvedībā Tiesā, nav iesnieguši pierādījumus, kas liecinātu, ka šis pastāvīgais uzņēmums būtu pilnīgi autonomas Londonas galvenā uzņēmuma tādā nozīmē, ka Francijas filiāle uzņemtos ar to veikto saimniecisko darbību saistīto risku. Tādēļ, kā norādījusi Portugāles valdība, ir saprātīgi pieņemt, ka Francijas filiāle k? tādā nav "nodokļu maksātājs" Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta un Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē, proti, ka atšķirībā no sabiedrības meitasuzņēmuma tā neatbilst nosacījumam "neatkarīgi" veikt saimniecisko darbību, lai arī kādi būtu šīs darbības mērķi un rezultāti (9). No otras puses, šādu neatkarīgu saimniecisko darbību īsteno struktūra, kuru veido Francijas filiāle kopā ar Londonas galveno uzņēmumu, un tādēļ saskaņā ar Tiesas judikatūru šā ir struktūra, kas PVN noteikumu interpretācijas nolūkā ir jāuzskata par vienu nodokļu maksātāju (10). Lietas daļbnieki, kas iesnieguši apsvērumus šajā lietā, ir vienisprātīgi. Tomēr šā judikatūra nepāprotami neattiecas uz tiesbā m atskaitēt PVN, un tādējādi tā var būt tikai izejas punkts pamatojumam, kas ir jāizskata šajā lietā.

14. Visbeidzot, šis fakts man liek izdarīt divas pārdjās ievada piezīmes, no kurām abas attiecas uz iesniedz jtiesas uzdoto jautājumu norobežošanu.

15. Pirmkārt, ir svarīgi norādīt, ka iesniedz jtiesa nejautā Tiesai par tiesbā m atskaitēt PVN, kas piemērots Francijas filiāles izdevumiem, kuri ir tikai un vienīgi saistīti ar vai veicina banku un finanšu darbības, kas tiek īstenoti par labu Francijas klientiem un attiecībā uz kuriem ir tikusi izmantota iepriekš minētā PVN maksāšanas iespēja. Kā tiesas sēdē norādīja Komisija, šis jautājums nav strīda priekšmets Francijas tiesās, jo nodokļu iestādē, šāiet, nekad nav apstrīdējusi tiesbā s pilnībā atskaitēt PVN, kas kā priekšnodoklis tiek atskaitīts no šādiem izdevumiem. Šis fakts ir jāņem vērā. Lai gan es neatgriežšos pie šiem Francijas filiāles izdevumiem piemērojamā nodokļu režīma, tomēr ir skaidrs, ka tieši šādu darbību esamība rada tiesbā s uz [PVN] atskaitēšanu Francijā, pamatojoties uz iespēju, ko īsteno Francijas filiāle, kas veido pamatu lielai daļai *Morgan Stanley* apgalvojumu, kuras mērķis ir pilnībā atskaitēt PVN, kas jāmaksā par visiem pārējiem šīs filiāles izdevumiem. Saskaņā ar *Morgan Stanley* teikto, ņemot vērā vienīgi Francijas filiāles veiktos banku un finanšu darbības, tā uzskata par iespējamu gūt labumu no pilnīgās tās PVN atskaitēšanas, kas piemērots, pirmkārt, Francijas filiāles izdevumiem saistībā tikai un vienīgi ar Londonas galvenā uzņēmuma darbībām (kas ir pirmā prejudiciālā jautājuma priekšmets) un, otrkārt, tās sauktajiem jauktajiem izdevumiem, proti, izdevumiem, kas sniedz ieguldījumu gan šīs filiāles darbības, gan minētā galvenā uzņēmuma darbības (kas ir otrā prejudiciālā jautājuma priekšmets).

16. Otrkārt, attiecībā uz šiem abiem jautājumiem es, tāpat kā *Morgan Stanley*, Francijas valdība un Komisija, norādīšu, ka *Conseil d'État* (Valsts padome) nav skaidri izvirzījusi Tiesā jautājumu par *cour administrative d'appel de Versailles* (Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa) interpretāciju, saskaņā ar kuru, tā kā Francijas filiāle nevar tikt uzskatīta par "nodokļa maksātāju" (11), izdevumi, kas radušies šai filiālei tikai un vienīgi par labu galvenajam uzņēmumam Londonā, netiek izmantoti ar PVN apliekamos darbības un līdz ar to nevar būt pamats tiesbā m atskaitēt

samaks?to PVN priekšnodokli (12).

17. Šaj? zi??, k? es nor?d?ju šo secin?jumu 7. punkt?, iesniedz?jtiesa l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamatojum? vien atg?dina 2016. gada 21. j?nija r?kojumu *ESET* (C?393/15, nav public?ts, EU:C:2016:481), no kura, manupr?t, var skaidri izsecin?t *cour administrative d'appel de Versailles* (Versa?as Administrat?v? apel?cijas tiesa) interpret?cijas – saska?? ar kuru iekš?jie dar?jumi starp fili?li un t?s galveno uz??mumu k? t?di izsl?dz PVN, kas samaks?ts par fili?les izdevumiem par labu galvenajam uz??mumam, atskait?šanu – noraid?šanu. Šaj? r?kojum? Tiesa nosprieda, ka Direkt?vas 2006/112 168. pants un 169. panta a) punkts, – kuri, atg?din?šu, abi attiecas uz “atskait?šanas ties?bu rašanos un darb?bas jomu” –, ir j?interpret? t?d?j?di, “ka cit? dal?bvalst? re?istr?tas sabiedr?bas, *kuras pamatdarb?ba ir iekš?ji dar?jumi, kas nav aplikti ar [PVN]*, par labu šai sabiedr?bai, bet reiz?m ar? dar?jumi, kuriem nodoklis tiek uzlikts t?s re?istr?cijas dal?bvalst?, fili?lei, kas pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?šanas m?r?iem ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?, *ir ties?bas atskait?t p?d?j? min?taj? valst? priekšnodokl? samaks?to [PVN]*, kas tiek uzlikts prec?m un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti *min?t?s sabiedr?bas ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, kas tiek veikti cit? dal?bvalst?, kur? t? ir re?istr?ta*” (13). Citiem v?rdiem, iekš?jo dar?jumu vai finanšu pl?smu past?v?šana starp fili?li, kas re?istr?ta vien? dal?bvalst?, un galveno uz??mumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, princip? nenoz?m?, ka no š?m div?m strukt?r?m izveidotajam vienam nodok?u maks?t?jam var tikt atteiktas ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN par izdevumiem, kas radušies fili?lei par labu ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, ko veic galvenais uz??mums. Š?das [finanšu] pl?sma ir saist?tas ar vienu un t? pašu nodok?u maks?t?ja saimniecisko darb?bu; t? k? š? saimniecisk? darb?ba netiek veikta par atl?dz?bu, tad nav runas par dar?jumu. Dar?juma neesam?ba p?c defin?cijas izsl?dz, ka past?v dar?jums, kurš ir ?rpus PVN piem?rošanas jomas.

18. Taisn?ba, ka past?v atš?ir?bas starp šo lietu un lietu, kur? tika izdots 2016. gada 21. j?nija r?kojums *ESET* (C?393/15, nav public?ts, EU:C:2016:481), jo, kam?r liet?, kas bija min?ta š? r?kojuma pamat?, visi galven? uz??muma p?rdošanas dar?jumi katr? zi?? bija apliekami ar nodok?iem, šaj? liet? iesniedz?jtiesas v?rst? uzman?ba uz atskait?mo da?u p?c defin?cijas noz?m?, ka past?v gan t?di saimnieciski p?rdošanas dar?jumi, attiec?b? uz kuriem var tikt izmantotas PVN atskait?šanas ties?bas, gan ar? daži t?di dar?jumi, attiec?b? uz kuriem š?das ties?bas nevar tikt izmantotas (14). Tom?r šaj? anal?zes stadij? ir j?nor?da, ka, *skaidri* nepieprasot papildu skaidrojumu attiec?b? uz iekš?j?s [finanšu] pl?sma starp fili?li un t?s galveno uz??mumu ietekmes neesam?bu (vai neitralit?ti) uz ties?bu atskait?t PVN, kas Francijas fili?lei ir j?maks? par izdevumiem galven? uz??muma lab?, rašanos un apjomu, *Conseil d'État* (Valsts padome), š?iet, pamatojas uz pie??mumu, ka 2016. gada 21. j?nija r?kojums *ESET* (C?393/15, nav public?ts, EU:C:2016:481) ir uzskat?ms par pietiekamu pamatu, lai *cour administrative d'appel de Versailles* (Versa?as Administrat?v? apel?cijas tiesa) interpret?ciju pasludin?tu par prettiesisku.

19. T?d?j?di atbild?m uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?aprobežojas ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta un 19. panta 1. punkta, k? ar? Direkt?vas 2006/112 173.–175. panta, kur ir ietverti noteikumi par atskait?mo da?u, interpret?ciju.

20. Tom?r divi galvenie iemesli liek man ierosin?t noraid?t š?du Tiesas atbildes ierobežošanu.

21. Pirmkārt, es uzskatu, ka *Conseil d'État* (Valsts padome) savu pirmo prejudiciālo jautājumu ir formulējusi ne tikai saistībā ar Sestās direktīvas un Direktīvas 2006/112 noteikumiem par atskaitīmo daļu, bet arī saistībā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. un 3. punktu, kā arī Direktīvas 2006/112 168. un 169. pantu, kuros regulēta "atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma". Tādēļ, šīet, ka iesniedzējtiesa ir netieši līgusi apstiprināt to, ka šo pārdarbo noteikumu interpretāciju, kādu Tiesa ir atzinusi 2016. gada 21. jūnijā rīkojumā *ESET* (C-393/15, nav publicēts, EU:C:2016:481).

22. Otrkārt, no mutvārdu procesa Tiesā izriet, ka lietas dalībnieki izdara atšķirīgus juridiskos secinājumus par iekšējās [finanšu] plūsmas starp Francijas filiāli un Londonas galveno uzņēmumu neitralo raksturu attiecībā uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību darbības jomu, it īpaši attiecībā uz to, kādi pārdošanas darījumi ar trešajām personām ir jāem vērā. Lai gan *Morgan Stanley* būtībā uzskata, ka iekšējās [finanšu] plūsmas starp Francijas filiāli un Londonas galveno uzņēmumu ietekmes neesamība uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību darbības jomu netieši nozīmē, ka vienīgi attiecībā uz tiem darījumiem ar trešajām personām, kurus slēdz Francijas filiāle, var tikt piešķirtas pilnīgas PVN atskaitīšanas tiesības, Francijas un Portugāles valdības, kā arī Komisija uzskata citādi. Šo ieinteresēto pušu ieskatā šo iekšējo [finanšu] plūsmu ietekmes neesamība uz tiesību attīstību PVN nozīmē, ka, lai noteiktu Francijas filiāles izdevumiem piemērotā PVN atskaitīšanas tiesību darbības jomu, ir jāem vērā arī tie galvenie uzņēmuma Londonā noslēgtie darījumi ar trešajām personām, kuriem par labu Francijas filiālei ir radušies izdevumi, kas savukārt netieši nozīmē niansētāku pieeju (nekā *Morgan Stanley* piedāvā) attiecībā uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu.

23. Tāpēc es uzskatu, ka, lai atbilde uz līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu būtu pēc iespējas lietderīgāka, tajā ir jāiekļauj apsvērumi par nodokļu maksātāja atskaitīšanas tiesību darbības jomu tādā situācijā, kādā ir šīs lietas pamats, kas arī atvieglotu atbildi attiecībā uz piemērojamo atskaitīmo daļu, kā to būtībā apgalvo arī Komisija savos apsvērumos.

24. Tagad es izvērtēšu iesniedzējtiesas jautājumus, no kuriem, šīet, pirmais ir vissarežģītākais.

B. Par pirmo jautājumu

25. Atgādināšu, ka ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa lūdz interpretēt Sestās direktīvas 17. panta 2., 3. un 5. punkta un 19. panta 1. punkta noteikumus, kas pārņemti Direktīvas 2006/112 168., 169. un 173.–175. pantā. Konkrēti, iesniedzējtiesa jautā, vai no šiem noteikumiem izriet, ka filiāles reģistrācijas dalībvalsts izdevumiem, kas šai filiālei radušies *tikai un vienīgi* saistībā ar darījumiem, ko noslēdzis galvenais uzņēmums, kas atrodas citā dalībvalstī, piemēro a) atskaitīmo daļu, kas noteikta, pamatojoties vienīgi uz darījumiem, ko šī filiāle noslēgusi reģistrācijas dalībvalstī un saskaņā ar šajās dalībvalstīs spēkā esošajiem noteikumiem; b) atskaitīmo daļu saskaņā ar noteikumiem, kas piemērojami dalībvalstī, kurā atrodas galvenais uzņēmums, vai c) "pāšu" atskaitīmo daļu, kas apvieno noteikumus, kuri piemērojami katrā attiecīgajā dalībvalstī, it īpaši ņemot vērā "iespējama izvērles [nodokļa] režīma pastāvīšanu" darījumu aplīšanai ar PVN.

26. Lai gan *Morgan Stanley* apgalvo, ka iepriekš minēto noteikumu interpretācija prasa pieņemt šo secinājumu iepriekšējā punktā izklāstīto a) alternatīvu, pārējās ieinteresētās puses uzskata, ka šo noteikumu pareiza interpretācija prasa ņemt vērā galvenie uzņēmuma noslēgtos darījumus un pieņemt c) alternatīvu.

27. Kā to pamatoti norādīja ieinteresētās puses, fakts, ka Francijas filiāles izdevumi ir saistīti tikai un vienīgi ar Londonas galvenie uzņēmuma pārdošanas darījumiem, nekādi nesniedz

informāciju par atskaitīšanas tiesību darbības jomu dalībvalstī, kur ir reģistrēta filiāle. Šīs tiesības ir atkarīgas no pārdomas darījumu PVN sloga, proti, būtībā no tā, vai šie darījumi ir apliekami ar nodokļiem vai tie ir atbrīvoti no nodokļa. Šajā lietā šie darījumi turklāt tiek veikti citā dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kur radušies izdevumi un kur tiek prasīts atskaitīt nodokli, kas, kā paskaidrošu tālāk, neizbēgami liek uzdot jautājumu par Sestās direktivas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta un Direktivas 2006/112 169. panta a) punkta piemērošanu.

28. Ēmot vērā šos aspektus, tiks risināti trīs jautājumi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz pirmo jautājumu. Vispirms atgādināšu principus, kas ir atskaitīšanas tiesību darbības jomas pamatā, interpretējot Sestās direktivas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu un Direktivas 2006/112 169. panta a) punktu, – tas jau ļaus iegūt kādu informāciju, lai atbildētu uz pirmo jautājumu (1. daļa). Pēc tam es pievērsšos pašam grūtākam, ko sagādā dalībvalstī, kur ir reģistrēta filiāle, piemērojamās atskaitīšanas daļas noteikšana, Ēmot vērā it īpaši 2013. gada 12. septembra sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541) darbības jomu, uz kuru atsaucas visas ieinteresētās puses, lai pamatotu diametrāli pretījus argumentus (2. daļa). Visbeidzot es vēlēšu uzmanītu jautājumam par “iespējama izvēles [nodokļa] režīma” ietekmi, ko iesniedzātiesa ir izvirzījusi sava pirmā jautājuma beigās (3. daļa).

1. Par atskaitīšanas tiesību rašanos un darbības jomu, kā arī par Sestās direktivas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta un Direktivas 2006/112 169. panta a) punkta interpretāciju

29. Tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli atšķiras atkarībā no paredzētās attiecīgo preču un pakalpojumu izmantošanas (15).

30. *Pirmkārt*, saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 2. punktu un PVN direktivas 168. panta a) punktu, ja nodokļa maksātājs iegādājas preces vai pakalpojumus, *kas paredzēti vienīgi pārdomas darījumu noslēgšanai*, viņam tiek piešķirtas tiesības uz *pilnīgu* PVN atskaitījumu par šo preču vai pakalpojumu iegādi.

31. Atbilstoši Sestās direktivas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam un Direktivas 2006/112 169. panta a) punktam šī PVN priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmas loģika attiecas arī uz gadījumiem, kad attiecīgās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti saimnieciskos pārdomas darījumos, kas noslēgti ārpus dalībvalsts, kur ir jāmaksā PVN vai kur tas tiek piemērots, un kas varētu radīt atskaitīšanas tiesības, ja šie darījumi tiktu veikti šajā dalībvalstī (16).

32. Tāpat, kā es jau iepriekš norādīju, 2016. gada 21. jūnija rīkojumā *ESET* (C-393/15, nav publicēts, EU:C:2016:481) Tiesa ir nolēmusi, ka tiesības atskaitīt PVN, kas izriet no Direktivas 2006/112 168. panta un 169. panta a) punkta piemērošanas, bija jāpiešķir Slovākijas uzņēmuma Polijas filiālei, kura šīs sabiedrības vārdā galvenokārt veica iekšējus, ar PVN neapliekamus darījumus, bet laiku pa laikam – arī darījumus, kas tiek aplikti ar nodokļiem Polijā, kur tiek iekasēts nodoklis par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti, lai Slovākijā noslēgtu ar nodokli apliekamus darījumus.

33. Tādējādi saskaņā ar PVN sistēmas būtību un mērķi (17) filiālei ir jābūt iespējai tikt atbrīvotai no PVN par izdevumiem par preču un pakalpojumu iegādi, jo šādi izdevumi ir iekārti preču cenā ar nodokli apliekamiem pārdomas darījumiem, dodot tiesības uz atskaitījumu (18), pat ja šie pārdomātie darījumi tiek veikti nodokļu maksātāja galvenā uzņēmuma dalībvalstī, ar nosacījumu, ka saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu un Direktivas 2006/112 169. panta a) punktu šie darījumi radītu atskaitīšanas tiesības, ja tie tiktu noslēgti filiāles reģistrācijas dalībvalstī.

34. Faktiski, ievērojot šo pārdomāto nosacījuma izpildi, PVN ir jāatskaita, ja iepriekš iegādātajam

precēm un pakalpojumiem ir tieša un tīlītāja saikne ar pārdšanas darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitījumu (19).

35. Kā Komisija pareizi norādīja savos apsvērumos un kā izriet no 2016. gada 21. jūnija rīkojuma ESET (C-393/15, nav publicēts, EU:C:2016:481, 40. un 41. punkts), Sestās direktīvas un Direktīvas 2006/112 noteikumi ir vērsti uz to, lai nodokļu atskaitīšanas tiesības, kuras nodokļu maksātājs dalībvalstī varētu pieprasīt, netiktu ierobežotas tikai ar iekšēju situāciju, paplašinot šo tiesību izmantošanu, ja nodokļu maksātājs veic savas darbības vairāku dalībvalstu teritorijā.

36. Tādējādi nav šaubu, ka Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts un Direktīvas 2006/112 169. panta a) punkts paplašina atskaitīšanas tiesību *teritoriālo piemērošanas jomu*, tajā iekāujot pārdšanas darījumu, kas veikti ārpus tās dalībvalsts teritorijas, kurā tiek pieprasīta atskaitīšanas tiesību izmantošana, ņemšanu vērā.

37. Tomēr rodas jautājums, vai iepriekš minētie panti var tikt interpretēti kā tādi, kas paplašina arī šo tiesību *materiālo piemērošanas jomu*.

38. Kaut arī Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts un Direktīvas 2006/112 168. pants nodokļu maksātājam ir piešķirtas atskaitīšanas tiesības, "ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem" tikai vienā dalībvalstī, Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts un Direktīvas 2006/112 169. panta a) punkts šīs tiesības ir papildinātas, piešķirot nodokļu maksātājam atskaitīšanas tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto "[saviem] darījumiem", kas tiek slēgti citā dalībvalstī (ar nosacījumu, ka tie būtu atskaitīmi dalībvalstī, kurā ir jāmaksā vai kurā ir iekasēts PVN), nevis tikai viā "ar nodokli apliekamiem darījumiem".

39. Plaša Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta un Direktīvas 2006/112 169. panta a) punkta interpretācija mazinātu nepieciešamību skaidri nodalīt izdevumus, kas radušies vienā dalībvalstī, atkarībā no tā, vai tie ir saistīti ar pārdšanas darījumiem, kas citā dalībvalstī ir apliekami ar nodokli vai ir atbrīvoti no nodokļa. No šī viedokļa raugoties, atskaitīšanas tiesību darbības joma galu galā būtu atkarīga tikai no tā, vai par attiecīgajiem ekonomiskajiem darījumiem būtu tiesības uz atskaitījumu vālk? posmā, ja tie būtu veikti dalībvalstī, kurā izdevumi ir radušies agrāk.

40. Pat ja šis problējautājums skaidri neizriet no mutvārdu procesa Tiesā, tas tomēr var būt ļoti svarīgs pamatlietā un uz to ir jāatbild. Kā jau minēju, *Morgan Stanley* izvēlējās maksāt PVN Francijā par saviem banku un finanšu darījumiem, kas tiek slēgti šajā dalībvalstī. Līdz ar to Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta un Direktīvas 2006/112 169. panta a) punkta interpretācijas, kas sniegta divos iepriekšējos šo secinājumu punktos, izvēle varētu nozīmēt, ka nav nozīmes tam, vai Francijas filiāles izdevumi, kas ir tikuši ieguldīti Londonas galvenā uzņēmuma noslēgtajos banku un finanšu darījumos, ir vai nav saistīti ar darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai kuriem tiek piemērots nodoklis Apvienotajā Karalistē, jo galu galā tāda paša veida darījumi dotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja tos Francijā būtu noslēgusi Francijas filiāle, pamatojoties uz šīs filiāles izdarītu izvēli.

41. Neatkarīgi no faktiskajiem pieņēmumiem, uz kuriem ir balstīts iepriekš minētais pamatojums (20), es uzskatu, ka Tiesa šādu abu PVN direktīvu iepriekš minēto pantu interpretāciju nav atbalstījusi.

42. No 2000. gada 13. jūlija sprieduma *Monte Dei Paschi Di Siena* (C-136/99, EU:C:2000:408, 27. un 28. punkts) izriet, ka Tiesa nekādā gadījumā nav iecerējusi atteikties no nepieciešamības identificēt pārdšanas darījumu sadalījumu atkarībā no tā, vai tie ir apliekami ar nodokliem vai ir

atbrīvoti no tiem tajā dalībvalstī, kur tie tiek noslogti, lai koncentrētos vienīgi uz jautājumu par to, vai visi šie darījumi būtu radījuši tiesības atskaitēt PVN dalībvalstī, kur pieprasīta atmaksa (vai atskaitēšana). Tiesa ir precizējusi, ka Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta piemērošana minētajā lietā nozīmēja, ka “gadījumā, ja nodokļa maksātājs veic *ar nodokli apliekamus darījumus un darījumus, kas ir atbrīvoti no nodokļa*, dalībvalstī, kur viņš ir reģistrēts, ir jāpārbauda, vai *pirmie minētie* darījumi radītu atskaitēšanas tiesības atmaksas dalībvalstī gadījumā, ja tie tur tiktu noslogti” (21).

43. Citiem vārdiem, tādā situācijā, kādā ir izskatāmā lietā, argumentācijas pirmais posms, – kura mērķis ir noteikt, kāda veida darījumi (darījumi, kas rada atskaitēšanas tiesības, vai tie, kas nerada), kurus slēdz galvenais uzņēmums dalībvalstī, ir saistīti ar priekšnodokļa izdevumiem –, katrā ziņā ir nepieciešams visos gadījumos. Tikai tad, ja šie darījumi radītu atskaitēšanas tiesības šajā dalībvalstī, būtu nepieciešams otrs posms, kas attiecas uz jautājumu par to, vai šādi darījumi radītu atskaitēšanas tiesības arī tad, ja tie tiktu slēgti dalībvalstī, kur ir reģistrēta filiāle.

44. No minētā arī izriet, ka gadījumā, ja izdevumi, kas radušies agrākā stadijā, tiek attiecināti uz galvenā uzņēmuma darījumiem, kas ir pilnībā atbrīvoti no nodokļa šā galvenā uzņēmuma dalībvalstī, atskaitījums var tikt pilnībā atteikts, bez nepieciešamības pārbaudīt, vai šie darījumi radītu atskaitēšanas tiesības dalībvalstī, kur atrodas filiāle.

45. Šāda Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta interpretācija tika apstiprināta 2010. gada 22. decembra spriedumā *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, 36. un 37. punkts). Šajā spriedumā Tiesa tiesības atskaitēt priekšnodokli samaksāto PVN dalībvalstī, lai veiktu pārdošanas darījumus citā dalībvalstī, faktiski ir izslēgusi tikai tad, ja pārdotie minētie darījumi būtu atbrīvoti no PVN šajā pārdotajā dalībvalstī (22), neatkarīgi no tā, vai pirmajā dalībvalstī šie darījumi radītu atskaitēšanas tiesības, ja tie tur tiktu veikti.

46. Šā pieeja vismaz atbilst nepieciešamībai pārbaudīt, vai, lai tiktu atzītas tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu, principā pastāv tieša saikne starp preču vai pakalpojumu iegādi, kurai tiek piemērots priekšnodoklis un ko veic nodokļu maksātājs, un tā pārdošanas darījumiem, kas rada atskaitēšanas tiesības.

47. Tāpat atskaitēšanas tiesību, kuras nodokļu maksātājs dalībvalstī var pieprasīt, neierobežošana tikai ar iekšējām situācijām, paplašinot šo tiesību priekšrocības, ja nodokļu maksātājs veic savas darbības vairāku dalībvalstu teritorijā, ir saderīga ar neitralitātes principu, kas nosaka PVN sistēmas noteikumu interpretāciju.

48. Jāatzīst, ka Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktā un Direktīvas 2006/112/169. panta a) punktā ir noteikta papildu prasība, proti, ka atskaitēšanas tiesības var atteikt dalībvalsts, kurā tiek prasītas, ja nodokļa maksātāja pārdošanas darījumi, – kuri rada tiesības uz atskaitējumu dalībvalstī, kur tie tiek slēgti, – tomēr nerada šādas tiesības pirmajā dalībvalstī, ja tie tur tika noslogti (23).

49. Šā papildu prasība, manuprāt, atspoguļo nepieciešamību panākt līdzsvaru starp, no vienas puses, PVN neitralitātes principu un, no otras puses, dalībvalstu tiesību aktu PVN jomā piemērošanas jomu racionālu sadalījumu (24) un vienlīdzīgas attieksmes principu. Kaut arī saskaņā ar pirmo principu nodokļu maksātājs, kurš veic savu darbību vairāku dalībvalstu teritorijā, nevar vienkārši šā fakta dēļ atteikties no tiesībām atskaitēt PVN priekšnodokli, tomēr šis nodokļu maksātājs nevar gūt labumu dalībvalstī, kur viņš vēlas atskaitēt PVN saskaņā ar šīs dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem, no labvēlīgākas attieksmes nekā nodokļu maksātāji, kas visas savas saimnieciskās darbības veic vienā un tajā pašā dalībvalstī.

50. Līdzīgi principi nosaka interpretāciju Sestās direktīvas 17. panta 5. punktam un Direktīvas 2006/112 173. panta 1. punktam, kuros ir paredzēti noteikumi, kas attiecas uz atskaitēšanas tiesību, ja nodokļu maksātājs izmanto preces vai pakalpojumus, lai veiktu *gan darījumu, kas rada atskaitēšanas tiesības* –, kas paredzēti attiecīgi Sestās direktīvas 17. panta 2. un 3. punktā un Direktīvas 2006/112 168. un 169. pantā –, *gan darījumu, kas nerada šādas tiesības*.

51. Šādos apstākļos atskaitēma ir tikai tāda PVN daļa, kas ir attiecināma uz iepriekšējiem ar nodokli apliekamiem darījumiem, un atskaitēšanas tiesības ir aprēķināmas saskaņā ar atskaitēmo daļu, kas noteikta atbilstoši Sestās direktīvas 19. pantam un Direktīvas 2006/112 174. un 175. pantam (25).

52. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts ietvertā atsauce uz šīs direktīvas 17. panta 2. un 3. punktu, kā arī Direktīvas 2006/112 173. panta 1. punkts ietvertā atsauce uz šīs direktīvas 168. un 169. pantu ar principu nozīmē, ka, lai noteiktu nodokļu maksātāja atskaitēšanas tiesību darbības jomu, principā ir jāpārbauda, uz kuru darījumu kategoriju –, proti, uz darījumiem, kas rada atskaitēšanas tiesības, vai darījumiem, kas nerada šādas tiesības –, attiecas priekšnodokļa atskaitēšanas izdevumi, kas radušies nodokļu maksātājam un par kuriem tas ir samaksājis PVN, tostarp arī tad, ja attiecīgā darījumi ir tikuši slēgti citā dalībvalstī. Šāds gadījums atskaitēšanas tiesību apjoms proporcionāli ir atkarīgs no izdevumu, kas saistīti ar priekšnodokļa samaksu, ko ir veicis nodokļa maksātājs, saistības ar pārdošanas darījumiem, kas rada atskaitēšanas tiesības, ar nosacījumu, ka šādi darījumi viēam rada atskaitējuma tiesības arī dalībvalstī, kur PVN ir jāmaksā vai kur tas ir iekasēts, ja šie darījumi tur būtu veikti, proti, principā, tās dalībvalsts teritorijā, kurā ir radušies izdevumi saistībā ar PVN samaksu (26).

53. Kādas ir pirmās atziņas par šo lietu, ņemot vērā šo relatīvi vispārīgo atgādājumu par principiem, kas nosaka PVN atskaitēšanas tiesību piemērošanas jomu?

54. Vispirms, kā to apgalvo *Morgan Stanley* un atzīst arī Francijas valdība un Komisija, PVN atskaitēšana, ko prasa Francijas filiāle saistībā ar izdevumiem, kas tai radušies tikai un vienīgi saistībā ar Londonas galvenā uzņēmuma noslēgtajiem darījumiem, principā nevar tikt atteikta tikai tāpēc vien, ka šie darījumi rada iekšējus pārskaitījumus starp šīm divām viena nodokļu maksātāja struktūrām. Šie maksājumi ir neitrāli vai “pārredzami” saskaņā ar Francijas valdības izmantoto terminu, un šāds atteikums, pēc iesniedzējtiesas domām, būtu pretrunā 2016. gada 21. jūnija rīkojumam *ESET* (C-393/15, nav publicēts, EU:C:2016:481).

55. Turpinājumā, ņemot vērā Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu, 3. punkta a) apakšpunktu un 5. punktu, kā arī Direktīvas 2006/112 168. pantu, 169. panta a) punktu un 173. pantu un ciktāļ nav strīda par to, ka pirmais jautājums attiecas tikai uz PVN režīmu attiecībā uz izdevumiem, kas Francijas filiālei radušies tikai un vienīgi saistībā ar Londonas galvenā uzņēmuma pārdošanas darījumiem, es neredzu iemeslu, kas attaisnotu šo darījumu, kuri noslēgti ar trešajām pusēm, neņemšanu vērā, lai noteiktu atskaitēšanas tiesību, kādas ar Francijas filiāles starpniecību var izmantot nodokļa maksātājs Francijā, darbības jomu.

56. Līdz ar to *Morgan Stanley* izvirzītais arguments, ka vienīgā darījumi ar trešām personām, kas jāņem vērā, lai noteiktu nodokļu maksātāja izmantojamo atskaitēšanas tiesību darbības jomu, ir tie, kurus Francijas filiāle ir noslēgusi pati ar saviem klientiem, ir kļūdains vairākos punktos. Ar šo pieeju “nodokļu maksātājs”, kā tas ir definēts Sestajā direktīvā un Direktīvā 2006/112, faktiski tiek jaukts ar filiāli, lai gan – kā jau esmu norādījis – filiāle ir tikai viena no nodokļu maksātāju, kuru tā veido kopā ar galveno uzņēmumu, veidojošajām struktūrām. Ar to netiek ņemta vērā arī Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta, 3. punkta a) apakšpunkta un 5.

punkta, k? ar? Direkt?vas 2006/112 168. panta, 169. panta a) punkta un 173. panta piem?rošanas joma un secinājumi, k?di ir j?izdara no šiem noteikumiem, jo – es atk?rtoju – šaj? liet? ir runa nevis par iepriekš izt?r?tiem l?dzek?iem, kuriem tiek piem?rots PVN un kuri ir saist?ti tikai un vien?gi ar Francijas fili?les p?rdošanas dar?jumiem (27), bet par iepriekš izt?r?tajiem l?dzek?iem, kuriem tiek piem?rots PVN un kuri ir saist?ti tikai un vien?gi ar nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma p?rdošanas dar?jumiem.

57. Visbeidzot, noteikumu, kas attiecas uz atskait?m?s da?as apr??in?šanu un uz kuriem atsaucas *Morgan Stanley*, teritori?lais raksturs, uz kuru ir nor?d?ts 2013. gada 12. septembra spriedum? *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541), ne?auj izsl?gt iepriekš min?to pieeju. Šaj? posm? es v?los nor?d?t, ka šie noteikumi, nezaud?jot to praktisko noz?mi, nevar main?t Sest?s direkt?vas un Direkt?vas 2006/112 iepriekš min?to noteikumu, kas regul? atskait?šanas ties?bu rašanos un darb?bas jomu, saturu un apjomu. Saska?? ar šiem noteikumiem, lai noteiktu atskait?šanas ties?bu darb?bas jomu, vispirms ir nepieciešams, lai nodok?u maks?t?js izmantotu iepriekš ieg?d?t?s preces un pakalpojumus da?ādiem p?rdošanas dar?jumiem, attiec?b? uz kuriem š?s preces un pakalpojumi bija paredz?ti (28). T? k? pamatliet? pirmais jautājums ir balst?ts uz pie??mumu, ka daži Francijas fili?les izdevumi bija saist?ti vien?gi ar pakalpojumu sniegšanu Londonas galvenajam uz??mumam, šie dar?jumi, kurus nodok?u maks?t?js nosl?dzis ar trešaj?m pus?m, ir oblig?ti j??em v?r?, nosakot, cik liel? m?r? ir ties?bas atskait?t PVN priekšnodokli.

58. K? jau esmu nor?d?jis, fakts, ka atseviš?i nodok?u maks?t?ja fili?les iepriekš radušies izdevumi, kam piem?rojams PVN, ir bijuši saist?ti tikai un vien?gi ar nodok?a maks?t?ja galven? uz??muma dar?jumiem, kas nosl?gti ar trešaj?m pus?m, nesniedz inform?ciju par atskait?šanas ties?bu darb?bas jomu. Tas ir atkar?gs no t?, vai visi šie dar?jumi rada atskait?šanas ties?bas Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta un 3. punkta a) apakšpunkta un Direkt?vas 2006/112 168. panta un 169. panta a) punkta izpratn? vai ar? tikai da?a no šiem dar?jumiem rada š?das ties?bas.

59. K? ir apgalvojusi Komisija, ja visi nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma London? veiktie p?rdošanas dar?jumi, ar kuriem ir saist?ti Francijas fili?les izdevumi, tiek aplikti ar nodokli, tad ir j?pieš?ir piln?gas atskait?šanas ties?bas, ar nosac?jumu, k? tas izriet no Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta un Direkt?vas 2006/112 169. panta a) punkta, ka šie dar?jumi rada atskait?šanas ties?bas dal?bvalst?, kur? j?maks? PVN, proti, Francij?, kas ir min?t?s fili?les re?istr?cijas dal?bvalsts, ja šie dar?jumi tur tiktu nosl?gti. Turpretim nek?das atskait?šanas ties?bas netiek pieš?irtas, ja iepriekš radušies izdevumi ir saist?ti tikai un vien?gi ar tiem p?rdošanas dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a (29) vai kuri neietilpst PVN piem?rošanas jom?.

60. No otras puses, ja fili?les izdevumi ir saist?ti gan ar galven? uz??muma dar?jumiem, kas rada ties?bas atskait?t PVN, kurš piem?rots p?rdošanas dar?jumiem, gan ar dar?jumiem, kas nerada š?das ties?bas, tad atskait?šana b?s da??ja un proporcion?la vien?gi tiem dar?jumiem, kas rada atskait?šanas ties?bas saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punktu un 19. panta 1. punktu un Direkt?vas 2006/112 173.–175. pantu, ar nosac?jumu, ka ir izpild?ts ar? Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkt? un Direkt?vas 2006/112 169. panta a) punkt? paredz?tais nosac?jums.

61. Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka iesniedz?jtiesa nav preciz?jusi, vai visi Londonas galven? uz??muma nosl?gtie dar?jumi vai tikai da?a no tiem rada ties?bas atskait?t priekšnodokli? samaks?to PVN. Tom?r, t? k? Tiesai uzdotie jautājumi attiecas uz noteikumiem par atskait?mo da?u, ir j?pie?em, ka vismaz daži galven? uz??muma dar?jumi, ar kuriem ir saist?ti izdevumi, kas radušies Francijas fili?lei, negarant? š?du ties?bu rašanos.

2. Par atskait?mo da?u

62. K? jau esmu nor?d?jis, re?ž?ms, kas paredz?ts Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkt? un Direkt?vas 2006/112 173. panta 1. punkt?, attiecas uz priekšnodokl? samaks?to PVN, kas ir piem?rojams izdevumiem, kuri ir saist?ti tikai un vien?gi ar saimnieciskajiem p?rdošanas dar?jumiem, no kuriem da?i rada atskait?šanas ties?bas un citi, jo tie ir atbr?voti no nodok?a, nerada š?das ties?bas.

63. Š?d? gad?jum?, t? k? atskait?jums ir pie?aujams tikai attiec?b? uz to PVN da?u, kas ir proporcion?la pirmo ar nodokli apliekamo dar?jumu summai, atskait?m? da?a ir j?apr??ina visiem dar?jumiem, ko sl?dz nodok?u maks?t?js. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 19. panta 1. punktu un Direkt?vas 2006/112 173. panta 1. punktu un 174. panta 1. punktu šo atskait?mo da?u princip? nosaka, piem?rojot sadales principu atbilstoši apgroz?jumam (30). Šajos noteikumos ir preciz?ts, ka š? atskait?m? da?a izriet no da?as, kuras skait?t?j? ir ietverts kop?jais gada apgroz?jums bez PVN, kas attiecas uz dar?jumiem, kuri dod ties?bas uz atskait?jumu, un sauc?j? – kop?jais visu nodok?a maks?t?ja dar?jumu gada apgroz?juma apjoms bez PVN.

64. Šaj? zi??, lai pamatotu savu argumentu, saska?? ar kuru ir j??em v?r? fili?les re?istr?cijas dal?bvalsts atskait?m? da?a, *Morgan Stanley* atsaucas uz 2013. gada 12. septembra spriedumu *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541), kur? tika noraid?ta t? d?v?t? “visp?r?j? da?a”, proti, iesp?ja sabiedr?bas galvenajam uz??mumam, kas atrodas vien? dal?bvalst? un kam ir radušies izdevumi saist?b? ar š?s sabiedr?bas fili??u, kas re?istr?tas cit?s dal?bvalst?s, p?rdošanas dar?jumiem, apr??inot iepriekš min?to da?u, ?emt v?r? kop?jo apgroz?juma summu, ko ir sasniedzis gan galvenais uz??mums, gan ar? visas min?t?s fili?les.

65. *Morgan Stanley* interpret?cija 2013. gada 12. septembra spriedumam *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541), manupr?t, ir k??daina, jo, lai ar? es piekr?tu, ka šaj? spriedum? ir da?as neskaidr?bas, *Morgan Stanley* no t? izdara tik visp?r?gus secin?jumus, ka tie galu gal? izkrop?o t? darb?bas jomu.

66. Vispirms es v?los atg?din?t, ka, atbildot uz pirmo jaut?jumu, kas bija uzdots Tiesai, sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541) 34. punkt? Tiesa no fakta, ka sabiedr?bas galvenais uz??mums, kas atrodas vien? dal?bvalst?, un š?s sabiedr?bas past?v?gais uz??mums (fili?le), kas atrodas cit? dal?bvalst?, “ir viens PVN maks?t?js”, secin?ja, ka šis nodok?u maks?t?js “ir pak?auts *ne tikai t? re?istr?cijas valst? piem?rojamam [nodok?u] re?ž?mam, bet ar? visiem nacion?lajiem nodok?a atskait?šanas re?ž?miem, kuri ir noteikti t? past?v?go uz??mumu atrašanās vietās dal?bvalst?s*” (31).

67. Min?t? sprieduma 35. punkt? Tiesa turpin?ja savu argument?ciju, nor?dot, ka “tom?r, t? k? [atskait?m?s] da?as apr??ina k?rt?ba ir atskait?jumu re?ž?ma pamatelements, tad, apr??inot dal?bvalst? re?istr?ta nodok?u maks?t?ja galvenajam uz??mumam piem?rojamo [atskait?mo] da?u, nevar ?emt v?r? visu šim nodok?u maks?t?jam cit?s dal?bvalst?s piederošo *past?v?go uz??mumu* ?stenoto apgroz?jumu, ar to b?tiski nekait?jot racion?lai valsts PVN jomas ties?bu aktu piem?rošanas jomu sadalei un š?s [atskait?m?s] da?as *raison d’être*” (32).

68. Tiesa uzskata, ka š? pieeja atbilst vai vismaz nav pretrun? PVN neitralit?tes principam, jo, atsaucoties uz min?taj? liet? sniegto ?ener?ladvok?ta secin?jumu 67.–69. punktu (33), Tiesa nor?d?ja, ka “nav pier?d?ts, ka tas, ka nodok?u maks?t?jam tiek at?auts apr??in?t konkr?t? dal?bvalst? re?istr?tam galvenajam uz??mumam piem?rojamo atskait?mo da?u, ?emot v?r? cit?s dal?bvalst?s re?istr?to vi?a past?v?go uz??mumu ?stenoto apgroz?jumu, visos gad?jumos garant?tu lab?ku min?t? principa iev?rošanu sal?dzin?jum? ar sist?mu, kas paredz, ka nodok?u maks?t?jam katr? valst?, kur? to var uzskat?t par past?v?g? uz??muma ?pašnieku Sest?s

direkt?vas izpratn?, ir j?nosaka atseviš?a atskait?m? da?a” (34).

69. Sprieduma 38. punkt? Tiesa piebilda, ka “š?da veida nodok?u maks?t?ja galvenajam uz??mumam piem?rojam?s atskait?m?s da?as noteikšana izrais?tu to, ka attiec?b? uz visiem š? nodok?u maks?t?ja pirkumiem, ko tas veic sava galven? uz??muma [juridisk?s adreses] dal?bvalst?, palielin?tos t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a da?a, kuru šis galvenais uz??mums var atskait?t, pat ja *k?dai šo pirkumu da?ai nav nek?da sakara ar ?rpus š?s [dal?b]valsts re?istr?to past?v?go uz??mumu darb?bu*. L?dz ar to piem?rojam?s atskait?m?s da?as v?rt?ba tiktu izkrop?ota” (35).

70. Turkl?t, pirmk?rt, no š? sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541) pamatojuma izriet, ka Tiesa noraid?ja visp?r?jo argumentu, ko min?t? sabiedr?ba bija izvirz?jusi un saska?? ar kuru b?t?b? neitralit?tes princips noteica, ka visp?r?j? da?a, kas piem?rojama nodok?u maks?t?ja galvenajam uz??mumam, tiek noteikta, ?emot v?r? visu š? nodok?a maks?t?ja fili??u, kas atrodas cit?s dal?bvalst?s, kuras nav t? galven? uz??muma dal?bvalsts, apgroz?jumu.

71. K? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts P. Kruss Viljalons savu secin?jumu 68. punkt? –, uz kuru Tiesa atsaucas sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541) 37. punkt? –, sabiedr?bas *Le Crédit Lyonnais* argument?cijas m?r?is bija “aicin?t Tiesu visp?r?gi defin?t *teor?tiskus principus*, kuri j?iev?ro, nosakot atskait?mo da?u, gad?jum?, kad sabiedr?ba, kuras galvenais uz??mums ir re?istr?ts dal?bvalst?, centraliz? izdevumus, kurus izmanto ar attiec?b? uz t?s fili??u veiktajiem dar?jumiem cit?s dal?bvalst?s, *nesniedzot ne maz?ko preciz?jumu skait?u izteiksm?*, ne par šo kop?jo izdevumu apm?ru, ne par fili??u veikto un ar nodokli apliekamo dar?jumu, kuros šie izdevumi izmantoti, proporciju, *ne ar? vismaz?k?s nor?des par tiešu un t?l?t?ju saikni*, kas piepras?ta Tiesas judikat?r?, starp izdevumiem, ko galvenais uz??mums samaks?jis iepriekš, un dar?jumiem, par kuriem nodoklis ir atskait?ms un kurus v?l?k veikušas š?s fili?les” (36).

72. L?dz ar to *Le Crédit Lyonnais* izvirz?tais arguments par visp?r?jo atskait?jumu cita starp? ir pretrun? pras?bai, kas jau tika atg?din?ta šo secin?jumu 34. un 46. punkt? un saska?? ar kuru PVN atskait?šanas ties?bas princips noz?m?, ka past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp iepriekš ieg?d?t?m prec?m un pakalpojumiem un vienu vai vair?kiem p?rdošanas dar?jumiem, par kuriem PVN ir atskait?ms (37). Tiesa turkl?t skaidri atsauc?s uz šo judikat?ru sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541) 38. punkt?, nor?dot, ka *Le Crédit Lyonnais* atbalst?tais risin?jums b?tu noz?m?jis, ka nodok?u maks?t?ja galvenais uz??mums ir ties?gs atskait?t priekšnodokli samaks?to PVN, kas iekas?ts par izdevumiem, lai gan dažiem no šiem izdevumiem nav “nek?das saiknes ar past?v?go uz??mumu, kas re?istr?ti ?rpus š?s [dal?b]valsts darb?b?m”, un tas, protams, izkrop?otu piem?rojamo atskait?mo da?u v?rt?bu.

73. Otrk?rt, ne ar vienu no spriedum? *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541) min?tajiem iemesliem, kas apkopoti šo secin?jumu 66.–69. punkt?, nav preciz?ts, ka min?taj? liet? apl?kojamaj? gad?jum? nodok?u maks?t?ja galvenajam uz??mumam b?tu piem?rojama tikai atskait?m?s da?as sist?ma.

74. Gluži pret?ji, k? to savos apsv?rumos šaj? liet? pamatoti nor?d?jusi Francijas vald?ba un Komisija, sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541) 34. punkts ir pretrun? argumentam par vienotas atskait?m?s da?as sist?mas piem?rošanu, taj? esot preciz?tam, ka viens nodok?u maks?t?js, kur? ietilpst galvenais uz??mums un fili?le, “ir pak?auts ne tikai t? galven? uz??muma [dal?bvalst? piem?rojamam [nodok?u] rež?mam, bet ar? visiem nacion?lajiem nodok?a atskait?šanas rež?miem, kuri ir noteikti t? past?v?go uz??mumu atrašanās vietās dal?bvalst?s” (38). T? paša sprieduma 37. punkt? ir apstiprin?ta š?da interpret?ciju, nor?dot, ka nodok?u maks?t?jam, kuram ir past?v?ga strukt?ra dal?bvalst?, kas nav t? galven? uz??muma

dalībvalsts, attiecībā uz šo struktūru ir jānosaka "atsevišķa" atskaitēm daļa.

75. Tiesa, atbildot uz trešo jautājumu, kas tai tika uzdots lietā *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), minētā sprieduma 55. punktā ir norādījis, "ka dalībvalsts, pamatojoties uz 17. panta 5. punkta trešās daļas noteikumiem, nevar atļaut tās teritorijā reģistrēt nodokļu maksātājam, lai aprēķinātu tā darbības nozarei piemērojamo atskaitēmo daļu, ņemot vērā ārpus šīs valsts reģistrēta pastāvīgā uzņēmuma īstenoto apgrozījumu" (39).

76. Atbildot uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem un tiesas sēdē Tiesā *Morgan Stanley* atsaucās uz jūdziena "pastāvīga struktūra" vienskaitlī izmantošanu, lai secinātu, ka sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541) 55. punktā ir atbalstīts tās viedoklis, saskaņā ar kuru ir jāņem vērā vienīgi Francijas filiālei piemērojamā atskaitēm daļa un pamatojoties vienīgi uz Francijas filiāles darbījumiem, kas slēgti par labu tās klientiem, līdz ar to izslēdzot darbījumus, ko galvenais uzņēmums ir slēdzis par labu trešajām personām.

77. Nenoliedzot, ka sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541) 55. punkta formulējums konkrētā šā sprieduma kontekstā ietver neskaidrības, es nedomāju, ka tam ir jāpiešķir tāda nozīme, kādu, šķiet, tur ir atradusi *Morgan Stanley*. Katrā ziņā tas nevar tikt interpretēts kā tāds, ka ar to iepriekš minētie secinājumi attiecībā uz minētā sprieduma 34.–38. punktu būtu atzīti par spēkā neesošiem.

78. Trešajā jautājumā, kas Tiesā tika iesniegts minētajā lietā, valsts tiesa vaicāja, vai it īpaši atbilde uz pirmo jautājumu, – uz kuru Tiesa atbildēja sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541) 34.–38. punktā, – var atšķirties atkarībā no iespējām, kas ir piedāvātas Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā attiecībā uz atsevišķu darbību nozaru izveidi (40).

79. Tiesa uz šo jautājumu atbildēja noliedzīgi. Šajā ziņā tā lielu nozīmi piešķir Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas a) un b) apakšpunktā paredzētās iespējas formulējumam, proti, iespējai atļaut vai aizliegt "nodokļa maksātājam noteikt [atskaitēmo] daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei", sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541) 53. punktā izslēdzot, ka jūdziens "uzņēmējdarbības nozares" ir jāinterpretē kā tāds, kas attiecas uz "eogrāfiskajiem apgabaliem".

80. Citiem vārdiem, tas, kas nav iespējams saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā un otrajā daļā paredzēto atskaitēmās daļas aprēķināšanas kārtību, jo nepastāv tieša un tīlā tīnā saikne starp izdevumiem, kas radušies nodokļu maksātāja galvenajam uzņēmumam, kurš atrodas vienā dalībvalstī, un visu filiāļu, kas atrodas citās dalībvalstīs, pārdaršanas darbījumiem, nevar tikt atļauts saskaņā ar dalībvalstīm piedāvāto iespēju noteikt atskaitēmās daļas aprēķināšanas kārtību, piemērojot Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu.

81. Turklāt gan arguments par vispārīgo atskaitēšanas daļu, gan atskaitēšanas daļa, kādu aizstāv *Morgan Stanley*, ir pretrunā Sestās direktīvas 17. panta 2., 3. un 5. punktam un Direktīvas 2006/112 168., 169. un 173. pantam, kā tie ir interpretēti šo secinājumu 2. daļā. It īpaši, pretēji principiem, kas izriet no iepriekš minēto pantu noteikumiem, abām atskaitēšanas daļām PVN atskaitēšanas nolūkā tiek ņemta vērā tādu preču vai pakalpojumu iegāde, kuriem nav tiešas un tīlā tīnā saiknes ar pārdaršanas darbījumiem, attiecībā uz kuriem ir atskaitēmas PVN, un tām abām ir tendence ignorēt attiecīgo situāciju ekonomisko realitāti. Tomēr ir vispārīgāts fakts, ka ekonomiskās realitātes apsvēršana ir galvenais kritērijs kopā ar PVN sistēmas piemērošanai (41).

82. Tādēļ sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541) 55. punkts nevar tikt interpretēts tā, kā to piedāvā *Morgan Stanley*.

83. No minētā izriet, kā šajā lietā apgalvo Francijas valdība un Komisija, ka vienīgais

akcept?jamais risin?jums ir pirmaj? prejudici?laj? jaut?jum? ierosin?t? treš? alternat?va, proti, ka var tikt apstiprin?ta tikai atskait?m?s da?as noteikumu kombin?cija, kas piem?rojama, pirmk?rt, fili?les re?istr?cijas dal?bvalst? un, otrk?rt, dal?bvalst?, kur? ir nodok?u maks?t?ja galvenais uz??mums.

84. Š?das pieejas lo?ika, kura vismaz netieši var?ja tikt izsecin?ta jau no 2000. gada 13. j?lija sprieduma *Monte Dei Paschi Di Siena* (C?136/99, EU:C:2000:408, 24.–28. punkts), izriet ne tikai no sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541) 34. un 37. punkta, bet ar? no 2016. gada 21. j?nija r?kojuma *ESET* (C?393/15, nav public?ts, EU:C:2016:481).

85. Fili?les re?istr?cijas dal?bvalst? atskait?m?s da?as un nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma dal?bvalst? atskait?m?s da?as kop?jo noteikumu piem?rošana, manupr?t, ir vislab?kais l?dzsvars starp PVN neitralit?tes pras?bu un teritorialit?tes principu. Attiec?b? uz šo p?d?jo principu ir j?atg?dina, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu un Direkt?vas 2006/112 169. panta a) punktu, pat ja no p?rdošanas dar?juma nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma re?istr?cijas dal?bvalst? b?tu atskait?ms nodoklis, tom?r atskait?jums tiks pieš?irts tikai tad, ja attiec?b? uz šo dar?jumu b?s ties?bas atskait?t nodokli ar? dal?bvalst?, kur? tiek pras?ts atskait?jums, proti, š? nodok?u maks?t?ja fili?les dal?bvalst?.

86. Lai ar? neviena no ieinteres?taj?m pus?m nav uzst?jusi uz šo jaut?jumu, ir taisn?ba, ka š?da risin?juma piem?rošana var izr?d?ties sarež??ta, it ?paši t?p?c, ka tas prasa kop?gi apsv?rt divu nodok?u ties?bu aktu kopumus. Taisn?ba ar?, ka, lai pamatotu PVN kop?j?s sist?mas noteikumu interpret?ciju, Tiesa dažk?rt nor?da uz to, cik svar?gi ir nodrošin?t tiesisko noteikt?bu un pareizu un saska?otu Sest?s direkt?vas un Direkt?vas 2006/112 noteikumu piem?rošanu (42), it ?paši vienk?ršotu atskait?šanas sist?mas piem?rošanu, k? ar? uzticamu un prec?zu PVN iekas?šanu (43).

87. Necenšoties ignor?t š?s gr?t?bas, man t?s neš?iet tik lielas, ka to d?? var?tu tikt apšaub?ta atskait?m?s da?as noteikumu kombin?ta piem?rošana, kas k? risin?jums izriet no Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta, 3. punkta a) apakšpunkta un 5. punkta un 19. panta 1. punkta, k? ar? Direkt?vas 2006/112 168. panta, 169. panta a) punkta un 173.–175. panta interpret?cijas.

88. Attiec?b? uz nodok?u maks?t?ja tiesisko noteikt?bu es v?los atg?din?t, ka PVN atskait?m?s da?as noteikumu kombin?ta piem?rošana fili?les re?istr?cijas dal?bvalst? un nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma dal?bvalst? p?c defin?cijas izriet no nodok?u maks?t?ja izdar?t?s izv?les darboties dal?bvalst?s, kas nav t? galven? uz??muma dal?bvalsts, ar past?v?go strukt?ru, nevis fili??u starpniec?bu (44). Š? izv?le, kas ne vienm?r ir motiv?ta vien?gi ar nodok?u apsv?rumiem, neapšaub?mi var rad?t papildu izmaksas nodok?u maks?t?jam un nepieciešam?bu zin?t divu dal?bvalstu atskait?šanas noteikumus. Ta?u tas nenoz?m?, ka šie noteikumi nav prognoz?jami.

89. Attiec?b? uz riskiem, ar kuriem dal?bvalstu nodok?u administr?cijas var saskarties, ieg?stot un uzraugot attiec?gos datus, es atg?dinu, ka to r?c?b? ir daž?di administrat?v?s sadarb?bas instrumenti, tostarp inform?cijas apmai?a, it ?paši, lai nodrošin?tu uzticamu un pareizu PVN iekas?šanu (45).

90. Š? jaut?juma nosl?gum? es uzskatu par lietder?gu, ?emot v?r? mutv?rdu procesu Ties?, sniegt dažus apsv?rumus par atskait?juma apr??in?šanu, k?da t? izriet no fili?les re?istr?cijas dal?bvalsts noteikumu un nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma dal?bvalsts noteikumu kop?gas piem?rošanas.

91. Neiedzi?inoties deta??s, kuras neattiecas uz Tiesas kompetenci saist?b? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu (46), atg?din?šu vien, ka šis apr??ins ir j?balsta uz principu par izdevumu

saistību ar darījumiem, kādus galvenais uzņēmums ir slēdzis ar trešajām personām.

92. Tādēļ vispirms izdevumi, kas ir saistīti tikai un vienīgi ar galvenā uzņēmuma darījumiem, kuri tiek aplikti ar nodokli, būs pilnībā atskaitāmi, ja tie ir atskaitāmi dalībvalstī, kurā tiek pieprasīts PVN atskaitījums saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu un Direktīvas 2006/112 169. panta a) punktu.

93. Tad izdevumiem, kas ir saistīti tikai un vienīgi ar darījumiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa, nevarēs tikt piemērota nekāda atskaitīšana (47). Šajā ziņā gan Francijas un Portugāles valdības, gan Komisija ir vienprātīgas savās atbildēs uz Tiesas uzdoto jautājumu.

94. Visbeidzot, attiecībā uz jauktu izmantošanu atskaitāmā daļa ir jānosaka saskaņā ar galvenā uzņēmuma dalībvalstī piemērojamajiem noteikumiem, ar to saprotot, ka daļa no darījumiem, kas rada atskaitīšanas tiesības, nozīmē, ka PVN ir atskaitāms tikai tad, ja šie darījumi radītu atskaitīšanas tiesības arī dalībvalstī, kurā ir reģistrēta filiāle. Šajā ziņā attiecībā uz šīs atskaitāmās daļas aprēķināšanu norādīšu, ka Francijas valdība un Komisijas nostāja atšķiras. Francijas valdība atskaitāmā daļā, kas piemērojama filiālei, ierosina iekārt tās apgrozījumu, kas gūts ar tās klientiem, lai, no vienas puses, nodrošinātu, ka tiek noteikta tikai viena atskaitāmā daļa "visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs" atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta otrajai daļai un 173. panta 1. punkta otrajai daļai, kā arī Direktīvai 2006/112, un, no otras puses, izvairītos no atskaitāmās daļas patsvara aizlieguma pārkāpšanas saskaņā ar ģeogrāfiskajiem apgabaliem; šis aizliegums izriet no 2013. gada 12. septembra sprieduma *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541) 53. punkta. Komisija turpretī izslēdz, ka varētu tikt ģeomētiskais vērē apgrozījums, ko Francijas filiāle ir stenojusi ar trešajām pusēm, jo tas neattiecoties uz darījumiem, kurus slēdz tikai un vienīgi Londonas galvenais uzņēmums.

95. Es sliecos piekrist Francijas valdības analīzei.

96. Atgādināšu, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta otrās daļas un Direktīvas 2006/112 173. panta 1. punkta otrās daļas formulējumu tajos ir norādīts, ka izmantojamā atskaitāmā daļa tiek noteikta "*visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs*" (48).

97. Jāatzīst, ka šie noteikumi ir iekārtoti abu PVN direktīvu nodaļā par "atskaitāmo daļu", un tādēļ tie ir paredzēti, lai noteiktu PVN atskaitīšanas tiesību sistēmu par preču vai pakalpojumu iegādi jauktai lietošanai (49), proti, tām precēm un pakalpojumiem, kas paredzēti gan tūdu darījumu slēgšanai, attiecībā uz kuriem var saņemt atskaitījumu, gan arī darījumiem, kas nerada šādas tiesības. Tādā runā ir par noteikumiem, kas regulē PVN daļēju atskaitīšanu (50).

98. Tomēr Komisija nepareizi interpretē šos pantus, būtībā apgalvojot, ka, tādēļ kā saistībā ar Francijas filiāles slēgtajiem darījumiem ar Francijas klientiem, kas nav strīda pamatlietā priekšmets, šī lietā, var tikt pilnībā izmantotas atskaitīšanas tiesības (51), tie neietilpst to darījumu kategorijā, uz ko attiecas abu PVN direktīvu iepriekšminētie noteikumi.

99. Komisija ignorē faktu, ka vienota atskaitāmā daļa ir jānosaka nevis tikai saskaņā ar izdevumiem, kuriem ir jaukta izmantošana, bet arī saskaņā ar izdevumiem nodokļu maksātāja dalībvalstī, kurā tiek līgta nodokļa atskaitīšana. Tā "visi nodokļa maksātāja noslēgtie darījumi" obligāti ietver arī visus darījumus, kādus noslēgusi Francijas filiāle.

3. Attiecībā uz jautājumu par "iespējama izvāles [nodokļa] režīma pastāvīšanu"

100. Pirmā jautājuma beigās iesniedzējtiesa min "iespējama izvāles [nodokļa] režīma pastāvīšanu darījumu aplikšanai ar [PVN]", ko Tiesa varētu ņemt vērā tās atbildē un kas varētu

ietekmēt šo atbildi.

101. Papildus iespējai, kuru es jau pieminēju un kuru pamatliet izmantoja Francijas filiāle tās reģistrācijas dalībvalstī saistībā ar tās banku un finanšu darījumu aplikšanu ar nodokli –, piemērojot Sestās direktīvas 13.C panta pirmo daļu un Direktīvas 2006/112 137. panta 1. punktu, kas transponēti CGI –, iesniedzējtiesa nav norādījusi uz citu iespēju.

102. Šādos apstākļos es aprobežošos tikai ar Francijas filiāles izvēli dalībvalstī, kurā tā ir reģistrēta, un, manuprāt, tas, protams, ir jāņem vērā, nosakot nodokļu maksātāja atskaitēšanas tiesību darbības jomu šajā dalībvalstī.

103. Šajā ziņā es uzskatu, ka saskaņā ar principu, ka abas attiecīgajās dalībvalstīs tiek piemēroti kopīgi atskaitījumu noteikumi, Francijas filiāles atskaitījumu tiesības, kas attiecas uz izdevumiem, kuri radušies tikai un vienīgi saistībā ar tās galvenā uzņēmuma darījumiem Londonā, pirmkārt, būs atkarīgas no tā, vai attiecīgā darījumi ir pilnībā vai daļēji atskaitāmi Apvienotajā Karalistē.

104. Es gribētu norādīt, ka, ja saistībā ar attiecīgajiem darījumiem šajā dalībvalstī nerodas nekādas atskaitēšanas tiesības, tad PVN priekšnodoklis, kas iekasēts par izdevumiem, Francijā nevar tikt atskaitīts, neraugoties uz Francijas filiāles izvēli piemērot PVN šajā dalībvalstī slēgtajiem banku un finanšu darījumiem. Kā es būtībā jau minēju šo secinājumu 44.–46. punktā, Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts un Direktīvas 2006/112 169. panta a) punkts nevar tikt interpretēti tādējādi, ka tie ļauj nodokļu maksātājam izmantot tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksēts par izdevumiem, kuriem ir tieša un tūlītēja saikne ar pārdošanas darījumiem, kuri nerada atskaitēšanas tiesības neatkarīgi no vietas, kur šie darījumi tiek veikti.

105. Šā pieeja, pretēji tam, ko savos apsvērumos ir apgalvojusi *Morgan Stanley*, nekādā ziņā nenozīmē, ka Francijas filiāles izmantotajai iespējai slēgt banku un finanšu darījumus Francijā nav nekādas lietderīgas nozīmes. Šā iespēja ir ļoti noderīga – un, vēl jo vairāk, vajadzīga –, lai PVN priekšnodokļa atskaitījums varētu tikt piešķirts darījumiem, kurus filiāle slēdz ar saviem klientiem Francijā. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu un Direktīvas 2006/112 169. panta a) punktu ir ļoti noderīgi noteikt arī tiesības uz nozares atskaitījumu par izdevumiem, kuriem ir tieša un tūlītēja saikne ar Londonas galvenā uzņēmuma pārdošanas darījumiem, kas rada atskaitēšanas tiesības Apvienotajā Karalistē. Faktiski, neizmantojot šo iespēju, PVN priekšnodoklis, kas iekasēts par šādiem darījumiem, saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu un Direktīvas 2006/112 169. panta a) punktu nevar tikt atskaitīts Francijā.

106. Ēmot vērā iepriekš minēto, ja galvenā uzņēmuma Londonā veiktie pārdošanas darījumi rada atskaitēšanas tiesības dalībvalstī, kurā tas atrodas, būs jāpārbauda, otrkārt, vai, piemērojot Francijas tiesisko regulējumu, šie paši darījumi radītu atskaitēšanas tiesības saskaņā ar izvēli, kādu Francijas filiāle ir izdarījusi tās reģistrācijas dalībvalstī, ja šie darījumi tiktu veikti šajā dalībvalstī saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu un Direktīvas 2006/112 169. panta a) punktu.

107. Lietderības labad un, lai arī iesniedzējtiesa šajā sakarā nesniedz nekādu precizējumu, šī iet, ka atsaukšanās uz izvēles režīmu atspoguļojas Francijas nodokļu administrācijas praksē, saskaņā ar kuru izvēles, kādas izdara PVN maksātāji attiecībā uz banku un finanšu darījumiem, ir privātas katrai pastāvīgajai struktūrai (52). Protams, izvēles privātais raksturs, kas izriet no vienkāršās administratīvās prakses, nevar radīt šķēršļus Savienības tiesību aktu pilnīgai piemērošanai, šajā gadījumā attiecībā uz atskaitēšanas tiesību, kuras tiek lietotas izmantot Francijā, būtiskajiem nosacījumiem. Katrā ziņā es vēlos atgādināt, ka, pirmkārt, tā ir Francijas

fili?le, kas v?las izmantot atskait?šanas ties?bas sav? re?istr?cijas dal?bvalst?, un, otrk?rt, p?d?j? min?t? veido vienu nodok?u maks?t?ju ar cit? dal?bvalst? esošu galveno uz??mumu.

108. ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, es ierosinu uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di: gad?jum?, ja dal?bvalst? re?istr?tas nodok?u maks?t?ja fili?les izdevumi ir attiecin?mi tikai un vien?gi uz š? nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, dar?jumiem, tad Sest?s direkt?vas 17. panta 2., 3. un 5. punkta, k? ar? 19. panta 1. punkta noteikumi, kas p?r?emti Padomes Direkt?vas 2006/112 168., 169. un 173.–175. pant?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie dal?bvalstij, kur? ir re?istr?ta fili?le, prasa piem?rot šiem izdevumiem fili?les atskait?mo da?u, kas noteikta, pamatojoties uz galven? uz??muma nosl?gtajiem p?rdošanas dar?jumiem ar trešaj?m person?m, saska?? ar noteikumiem, kas piem?rojami min?taj? dal?bvalst? un dal?bvalst?, kur? atrodas nodok?u maks?t?ja galvenais uz??mums.

C. Par otro jaut?jumu

109. Otrais iesniedz?jtiesas uzdotsais jaut?jums attiecas uz atskait?šanas noteikumiem, kas piem?rojami gad?jum?, ja atseviš?i izdevumi, kas radušies Francijas fili?lei, *vienl?dz ir saist?ti gan ar t?s pašas sl?gtajiem dar?jumiem re?istr?cijas dal?bvalst?, gan ar galven? uz??muma dar?jumiem*, “?emot v?r? visp?r?jo izmaksu j?dzienu un atskait?mo da?u”.

110. Saska?? ar *Morgan Stanley* teikto atbildei uz šo jaut?jumu ir j?b?t t?dai pašai k? atbildei uz pirmo jaut?jumu. T?d?j?di fili?les izdevumi, kas ir saist?ti ar t?s dar?jumiem re?istr?cijas dal?bvalst? un galven? uz??muma dar?jumiem, ir visp?r?j?s izmaksas Tiesas judikat?ras izpratn? (53), attiec?b? uz kur?m ir piem?rojama tikai t? fili?les atskait?m? da?a, kas tiek noteikta atkar?b? tikai no dar?jumiem, kas tiek sl?gti t?s re?istr?cijas dal?bvalst?. Šim risin?jumam ir j?novied pie secin?juma, ka jauktiem izdevumiem nav tiešas saiknes ar iekš?j?m naudas pl?sm?m, kas rodas no Londonas galven? uz??muma izmaksu ietekmes, bet tie dr?z?k ir saist?ti ar š?s galven?s iest?des darb?bu kopum?. Saska?? ar *Morgan Stanley* teikto atskait?šanas ties?bas tiks noteiktas, piem?rojot atskait?mo da?u, kas apr??in?ta, izmantojot Francijas fili?les apgroz?jumu, un tas p?d?j?s min?t?s izdar?t?s izv?les d?? rada piln?gas PVN, kas piem?rots min?tajiem izdevumiem, atskait?šanas ties?bas.

111. Francijas vald?ba, kuru atbalsta Komisija, uzskata, ka, cikt?l Francijas fili?les izdevumi atbilst nodok?u maks?t?ja visp?r?jo izdevumu kategorijai, tie var rad?t atskait?šanas ties?bas Francij?. Š?dos apst?k?os ir j?nosaka vienota atskait?m? da?a visiem Francijas fili?les jauktajiem izdevumiem vienot? nodok?u maks?t?ja lab?, ko š? fili?le veido kop? ar galveno uz??mumu London?.

112. Es piekr?tu š?dai argument?cijai.

113. Vispirms, k? ir vienojuš?s ieinteres?t?s puses, lai ar? saska?? ar šobr?d esošo past?v?go judikat?ru ties?bas atskait?t PVN par agr?k ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem princip? paredz, ka past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp šo dar?jumu un v?l?kiem p?rdošanas dar?jumiem, kas rada atskait?šanas ties?bas, tom?r š?s ties?bas nodok?u maks?t?jam tiek pieš?irtas ar? tad, ja nav š?das tiešas un t?l?t?jas saiknes gad?jum?, kad attiec?go pakalpojumu izmaksas veido da?u no nodok?u maks?t?ja visp?r?j?m izmaks?m, un t?d?? t?s ir iek?autas vi?a sniegto pakalpojumu cen?. Š?d?m izmaks?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar nodok?u maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? (54).

114. Turpin?jum? šaj? liet?, manupr?t, no divos iepriekš?jos punktos min?t?s judikat?ras –, k? ar? no pien?kuma noteikt vienotu atskait?mo da?u attiec?b? uz visiem nodok?u maks?t?ja jauktajiem izdevumiem saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta otro da?u un Direkt?vas 2006/112 173. panta 1. punkta otro da?u (55) – izriet, ka, ja š?diem visp?r?jiem izdevumiem ir tieša un

t?l?t?ja saikne ar *nodok?u maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum?*, tad gan fili?les dar?jumi ar klientiem, gan ar? š? nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma dar?jumi, kas ietver šos izdevumus, ir j??em v?r?, nosakot atskait?mo da?u, kas piem?rojama fili?les re?istr?cijas dal?bvalst?.

115. Nav nek?da pamata uzskat?t cit?d?k. T? k? nodok?u maks?t?ja p?rdošanas dar?jumi da??ji tiek veikti cit? dal?bvalst?, tie ir j??em v?r?, t?pat k? tie tiktu ?emti v?r?, ja visas š? nodok?u maks?t?ja darb?bas tiktu veiktas vienas un t?s pašas dal?bvalsts teritorij?.

116. Visbeidzot, šis risin?jums, manupr?t, šo secin?jumu 70.–85. un 94.–99. punkt? izkl?st?to iemeslu d?? atbilst ar? spriedumam *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, 34. un 53. punkts).

117. T?d?j?di atskait?m?s da?as skait?t?j? tiks ietverts apgroz?jums, ko realiz? Francijas fili?le ar dar?jumiem, kas dod ties?bas atskait?t nodok?us Francij? (56), k? ar? galven? uz??muma London? ?stenotais apgroz?jums ar dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?jumu Apvienotaj? Karalist? un kas vienlaikus rada ar? ties?bas uz atskait?jumu Francij? (57). Da?as sauc?js ietvers apgroz?jumu, kas attiecas uz visiem fili?les un galven? uz??muma nosl?gtajiem dar?jumiem ar trešaj?m pus?m.

118. Š?dos apst?k?os es ierosinu Tiesai uz otro prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di: PVN, kas uzlikts nodok?u maks?t?ja fili?les, kura atrodas dal?bvalst?, izdevumiem, kuri ir saist?ti gan ar š?s fili?les nosl?gtajiem dar?jumiem t?s re?istr?cijas dal?bvalst?, gan ar š? nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, nosl?gtajiem dar?jumiem, atskait?m? da?a ir j?nosaka saska?? ar tiem pašiem noteikumiem un k?rt?bu k? saist?b? ar t?diem š?s fili?les izdevumiem, kas ir saist?ti tikai un vien?gi ar š? galven? uz??muma nosl?gtajiem dar?jumiem ar trešaj?m person?m.

III. Secin?jumi

119. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, es iesaku Tiesai uz *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) uzdotajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

“1) Gad?jum?, ja, t?pat k? pamatliet?, dal?bvalst? re?istr?tas nodok?u maks?t?ja fili?les izdevumi ir attiecin?mi tikai un vien?gi uz š? nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, dar?jumiem, tad Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 17. panta 2., 3. un 5. punkts, k? ar? 19. panta 1. punkts, kas ir p?r?emti Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28 novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 168., 169. un 173.–175. pant?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie dal?bvalstij, kur? ir re?istr?ta fili?le, prasa piem?rot šiem izdevumiem fili?les atskait?mo da?u, kas noteikta, pamatojoties uz galven? uz??muma nosl?gtajiem p?rdošanas dar?jumiem ar trešaj?m person?m, saska?? ar noteikumiem, kas piem?rojami min?taj? dal?bvalst? un dal?bvalst?, kur? atrodas nodok?u maks?t?ja galvenais uz??mums.

2) PVN, kas uzlikts nodok?u maks?t?ja fili?les, kura atrodas dal?bvalst?, izdevumiem, kas ir saist?ti gan ar š?s fili?les nosl?gtajiem dar?jumiem t?s re?istr?cijas dal?bvalst?, gan ar š? nodok?u maks?t?ja galven? uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, nosl?gtajiem dar?jumiem, atskait?m? da?a ir j?nosaka saska?? ar tiem pašiem noteikumiem un k?rt?bu k? saist?b? ar t?diem š?s fili?les izdevumiem, kas ir saist?ti tikai un vien?gi ar š? galven? uz??muma nosl?gtajiem dar?jumiem ar trešaj?m person?m.”

2 OV 1977, L 145, 1. lpp.

3 OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 Tādā ir svarīgi atsaukties gan uz Sesto direktīvu, kas bija piemērojama līdz 2006. gada 31. decembrim, gan uz Direktīvu 2006/112, kas stājusies spēkā 2007. gada 1. janvārī.

5 Attiecīgi Sestās direktīvas 13.C panta pirmā daļa un Direktīvas 2006/112 137. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kas Francijas tiesības ir transponēti ar CGI 260.B pantu.

6 No lietas materiāliem, it īpaši no *cour administrative d'appel de Versailles* (Versašas Administratīvā apelācijas tiesa, Francija) 2015. gada 27. janvārā sprieduma, par kuru ir iesniegta apelācijas sūdzība *Conseil d'État* (Valsts padome), kas ir šīs lietas pamats, izriet, ka pārskaitejumi bija paredzēti, lai segtu izdevumus, kas Francijas filiālei radušies saistībā ar "Euity Sales" darījumiem (kapitāla vērtspapīru pārdošanas darījumi) un "Fixed Income Sales" darījumiem (darījumi, kuros iesaistītas obligācijas, valūta vai preces), ko veic birojs Londonā. Jāatzīmē, ka *cour administrative d'appel de Versailles* (Versašas Administratīvā apelācijas tiesa) spriedums tika publicēts un Féron, I. to komentēja šādi: "*Après Le Crédit Lyonnais, Morgan Stanley : faut-il fermer toutes les succursales françaises?*" [Pēc *Crédit Lyonnais, Morgan Stanley*: vai visas Francijas filiāles būtu jāaizver?], *Revue de droit fiscal* Nr. 16, 2015, 273. komentārs. Turklāt šis spriedums, kā arī Tiesā izskatītajā lieta izraisīja debates starp Francijas nodokļu speciālistiem: skat. papildus iepriekš minētajam komentāram Debat, O., "Réflexion sur l'application de la réglementation de la taxe sur la valeur ajoutée aux "opérations" entre une société et sa succursale étrangère" [Pārdomas par pievienotās vērtības nodokļa tiesiskā regulējuma piemērošanu "darījumiem" starp sabiedrību un tās īpašības filiāli], *Revue de droit bancaire et financier*, Nr. 3, 2015; Sérandour, Y., "Droit à déduction de la TVA sur les frais engagés par une succursale au profit de son siège établi dans un autre Etat membre: quelle étendue?" [Tiesības atskaitīt PVN no izmaksām, kas radušās filiālei par labu citā dalībvalstī reģistrētam galvenajam birojam: cik lielā mērā?], *Revue de droit fiscal*, Nr. 23, 2017, 333. lpp., kā arī Pottier, E., "Avancées notables en matière de droit à déduction de la TVA pour les succursales françaises d'entreprises étrangères réalisant des opérations bancaires et financières: la saga Morgan Stanley" [Ievērojami uzlabojumi attiecībā uz īpašību uzņēmumu Francijas filiāli, kas veic banku un finanšu darījumus, tiesību mērķa atskaitīt PVN: *Morgan Stanley* sēga], *Revue internationale des services financiers*, Nr. 2, 2017, 129. lpp.

7 Padomes Astotā direktīva (1979. gada 6. decembris) par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV 1979, L 331, 11. lpp.). Šā direktīva tika aizstāta ar Padomes Direktīvu 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sāki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV 2008, L 44, 23. lpp.).

8 Tiesa patiešām regulāri norāda, ka tiesiskajā regulājumā, kas izveidots ar Sestās direktīvas 17. panta 3. un 4. punktu (kas būtībā atbilst Direktīvas 2006/112 170. pantam un 171. panta 1. punktam), un, it īpaši, ar Astoto direktīvu 79/1072, ir veikta nošķiršana, balstoties vienīgi uz nodokļu maksātāja reģistrācijas vietu, kas nozīmē, ka attiecībā uz PVN atmaksas metodi pastāv tikai divas nodokļu maksātāju kategorijas, no kurām pirmajai, proti, nodokļu maksātājiem, kas reģistrēti valsts iekšienā, ir tiesības uz PVN atskaitījumu, un otrajai, proti, nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti valstī, ir tiesības uz šā nodokļa atmaksu: šajā nozīmā skat. spriedumus, 2009. gada 16. jūlijs, Komisija/Irālija (C-244/08, nav publicēts, EU:C:2009:478, 36. punkts), 2012. gada 25. oktobris, *Daimler* un *Widex* (C-318/11 un C-319/11, EU:C:2012:666, 40. punkts), un

r?kojumu, 2016. gada 21. j?nijs, *ESET* (C?393/15, nav public?ts, EU:C:2016:481, 30. punkts).

9 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2006. gada 23. marts, *FCE Bank* (C?210/04, EU:C:2006:196, 33. un 35. punkts); 2014. gada 17. septembris, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C?7/13, EU:C:2014:2225, 23. un 25. punkts), un 2018. gada 7. augusts, *TGE Gas Engineering* (C?16/17, EU:C:2018:647, 40. punkts). Šaj? noz?m? cit? kontekst? skat. ar? spriedumu, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wroc?aw* (C?276/14, EU:C:2015:635, 34. punkts). Min?t? sprieduma 36. punkt? Tiesa turkl?t preciz?, ka termini “neatkar?gi” un “autonomi”, kas Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta da?d?s valodu redakcij?s tiek lietoti k? savstarp?ji aizst?jami, b?t?b? ir analogi.

10 Skat. spriedumu, 2006. gada 23. marts, *FCE Bank* (C?210/04, EU:C:2006:196, 37. punkts). Šaj? noz?m? skat. ar? spriedumus, 2009. gada 16. j?lijs, Komisija/It?lija (C?244/08, nav public?ts, EU:C:2009:478, 38. punkts); 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, 34. punkts), un 2018. gada 7. augusts, *TGE Gas Engineering* (C?16/17, EU:C:2018:647, 41. punkts).

11 J?atz?m?, ka sav? spriedum? un š?s interpret?cijas atbalstam *cour administrative d’appel de Versailles* (Versa?as Administrat?v? apel?cijas tiesa) atsaucas uz spriedumiem, 2006. gada 23. marts, *FCE Bank* (C?210/04, EU:C:2006:196), un 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541).

12 *Cour administrative d’appel de Versailles* (Versa?as Administrat?v? apel?cijas tiesa) interpret?cija da??ji ir piem?rojama ar? t? saucamajiem jauktajiem izdevumiem, proti, attiec?b? uz to izdevumu da?u, kas tiek izmantota dar?jumiem, ko veic birojs London?. Šaj? gad?jum? un saska?? ar šo lo?iku PVN atskait?jums par jauktajiem izdevumiem, kas radušies fili?lei, ir tikai da??js, nep?rsniedzot fili?les veikto dar?jumu v?rt?bu.

13 Mans izc?lums.

14 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punktu un 19. pantu, k? ar? Direkt?vas 2006/112 173. un 174. pantu. Šaj? noz?m? skat. ar? spriedumus, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, 28. un 29. punkts), un 2016. gada 16. j?nijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C?186/15, EU:C:2016:452, 31. un 32. punkts).

15 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 9. j?nijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (C?332/14, EU:C:2016:417, 25. punkts).

16 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2009. gada 2. j?lijs, *EGN* (C?377/08, EU:C:2009:423, 23., 25. un 33. punkts), un 2010. gada 22. decembris, *RBS Deutschland Holdings* (C?277/09, EU:C:2010:810, 30.–33. punkts).

17 Atg?din?jumam – Tiesa vair?kk?rt ir atz?m?jusi, ka atskait?šanas ties?bas ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, kas princip? nevar tikt ierobežotas, un ka atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no t?da PVN sloga, k?ds ir j?maks? vai tiek iekas?ts visu saimniecisko darb?bu laik?: skat. it ?paši spriedumus, 2016. gada 15. septembris *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 37. un 39. punkts), un 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations* (C?320/17, EU:C:2018:537, 24. un 25. punkts).

18 Šaj? noz?m? skat. it ?paši spriedumus, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 23. punkts), un r?kojumu, 2017. gada 12. janv?ris, *MVM* (C?28/16, EU:C:2017:7, 29. punkts).

19 Šaj? noz?m? skat. it ?paši spriedumus, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt*

(C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 23. punkts), un rīkojumu, 2017. gada 12. janvāris, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, 29. punkts).

20 Konkrēti, Francijas filiāles un biroja Londonā darījumu līdzība.

21 Spriedums, 2000. gada 13. jūlijs, *Monte Dei Paschi Di Siena* (C-136/99, EU:C:2000:408, 28. punkts). Mans izcēlums.

22 Šajā nozīmē skat. arī rīkojumu, 2016. gada 21. jūnijs, *ESET* (C-393/15, nav publicēts, EU:C:2016:481, 42. punkts).

23 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2000. gada 13. jūlijs, *Monte Dei Paschi Di Siena* (C-136/99, EU:C:2000:408, 28. punkts).

24 Prasība, kuru Tiesa pirmo reizi uzsvēra 1985. gada 4. jūlija spriedumā *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299, 14. punkts) attiecībā uz vienotu pakalpojumu sniegšanas vietu PVN jomā un atkaroti cita starpā uzsvēra 2013. gada 12. septembra spriedumā *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 35. punkts).

25 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 28. un 29. punkts), un 2016. gada 16. jūnijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, 31. un 32. punkts).

26 Šajā nozīmē saistībā ar PVN atmaksu, kas ir tikai viena no samaksātā PVN atlīdzināšanas metodēm (skat. šo secinājumu 7. zemsvertras piezīmi), skat. spriedumu, 2000. gada 13. jūlijs, *Monte Dei Paschi Di Siena* (C-136/99, EU:C:2000:408, 24.–28. punkts).

27 Kas, kā es jau norādīju šo secinājumu 15. punktā, nav strīda priekšmets pamatlietā.

28 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 9. jūnijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (C-332/14, EU:C:2016:417, 26. punkts).

29 Izņemot, vajadzības gadījumā, šāpa noteikuma, kas šauj atskaitēt PVN, kurš piemērots par preču iegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas paredzēti no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem, piemērošanu, kā tas ir precizēts Direktīvas 2006/112. 169. panta b) un c) punktā.

30 Skat. spriedumu, 2016. gada 9. jūnijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (C-332/14, EU:C:2016:417, 31. punkts). Tomēr šie noteikumi atstāj daļēbvalstī diezgan ievērojamu rīcības brīvību, šaujot tām piemērot atšķirīgu aprēķina metodi, ar nosacījumu, ka izvēlētie metode nodrošina priekšnodokļa samaksātā PVN, kas piemērots pārdošanas darījumiem, atskaitītā daļa precīzāku noteikšanu par noteikšanu pāc apgrozījuma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 9. jūnijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (C-332/14, EU:C:2016:417, 32. un 33. punkts un tajos minētā judikatūra). Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2016. gada 16. jūnijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, 35. punkts).

31 Mans izcēlums.

32 Mans izcēlums.

33 Ēenerģadvokāta P. Krusa Viljalona [*P. Cruz Villalón*] secinājumi lietā *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:120).

34 Spriedums, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 37.

punkts) (Mans izcēlums).

35 Mans izcēlums.

36 Ēenerģladvokāta P. Krusa Viljalona secinājumi lietā *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:120). Mans izcēlums.

37 Skat. it īpaši spriedumus, 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 24. punkts); 2009. gada 29. oktobris, *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. punkts), un 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 23. punkts).

38 Mans izcēlums.

39 Mans izcēlums.

40 Skat. spriedumu, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 19. punkts).

41 Skat. it īpaši spriedumus, 2007. gada 28. jūnijs, *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, 43. punkts); 2010. gada 7. oktobris, *Loyalty Management UK* un *Baxi Group* (C-53/09 un C-55/09, EU:C:2010:590, 39. punkts), un 2018. gada 22. februāris, *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 43. punkts).

42 Šajā nozīmā skat. spriedumus, 2001. gada 9. oktobris, *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99, EU:C:2001:526, 33. punkts), un 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 37. punkts).

43 Šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 38. punkts).

44 Raugoties no cita viedokļa, proti, vienlīdzīgas attieksmes principa, Tiesa 2013. gada 12. septembra spriedumā *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 45.–48. punkts) izslēdza šāda principa pārkāpumu starp, pirmkārt, sabiedrību, kas darbojas ar filiāles starpniecību, un, otrkārt, sabiedrību, kas darbojas ar meitasuzņēmuma starpniecību. Kaut arī sprieduma pamatojums skar attiecības ar trešajām valstīm, tas ir vienlīdzīgs derīgs attiecībā starp dalībvalstīm. Lai gan kādā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, kas sniedz pakalpojumus ar pastāvīgas struktūras citā dalībvalstī starpniecību, gadījumā vienīgo PVN maksātāju saskaņā ar Tiesas judikatūru veido šīs sabiedrības galvenais uzņēmums un tā pastāvīgā struktūra (filiāle), tomēr gadījumā, ja šī sabiedrība sniedz tādus pašus pakalpojumus ar meitasuzņēmuma citā dalībvalstī starpniecību, meitasuzņēmums PVN nolūkā tiek uzskatīts par pilntiesīgu nodokļu maksātāju šajā dalībvalstī, – šajā nozīmā skat. Ēenerģladvokāta P. Krusa Viljalona secinājumus lietā *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:120, 72. punkts).

45 Proti, Padomes Regula (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 9. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (OV 2010, L 268, 1. lpp.), kā arī nodokļu prasījumu piedziņas jomā Padomes Direktīva 2010/24/ES (2010. gada 16. marts) par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem pasākumiem (OV 2010, L 84, 1. lpp.) un Komisijas ģenerālregula (ES) Nr. 1189/2011 (2011. gada 18. novembris), ar ko nosaka sīki izstrādātu kārtību, kā īstenot atsevišķus noteikumus Padomes Direktīvā 2010/24/ES (OV 2011, L 302, 16. lpp.). Attiecībā uz Regulu Nr. 904/2010 skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 55.–59. punkts), un attiecībā uz Direktīvu 2010/24 skat. spriedumu, 2018. gada

26. aprīlis, *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282).

46 Kā, piemēram, jautājums par atskaitēmās daļas detalizētu aprēķinu, kā to pierāda lietas dalībnieki saskaņā ar to argumentāciju.

47 Neskaitot izņēmumus, kādi ir paredzēti saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) un c) apakšpunktu un Direktīvas 2006/112 169. panta b) un c) punktu.

48 Mans izcēlums.

49 Skat. spriedumu, 2016. gada 16. jūnijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, 31. punkts).

50 Skat. spriedumu, 2016. gada 16. jūnijs, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, 32. punkts).

51 Sakarā ar Francijas filiāles izdarīto izvēli Francijā.

52 Skat. Nolēmumu Nr. 2010/03 (TVA), 2010. gada 14. septembris, BOI-TVA-SECT-50-10-30, Nr. 140. Šajā ziņā skat. arī Pottier, E., minēts iepriekš, 132. lpp.

53 *Morgan Stanley* šajā ziņā atsaucas uz spriedumiem, 2001. gada 22. februāris, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 34.–36. punkts); 2005. gada 26. maijs, *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 36. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57.–60. punkts).

54 Šajā nozīmā skat. spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. un 58. punkts); 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 23. un 24. punkts), un 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 28. un 29. punkts). Turklāt es vālos norādīt, ka 2000. gada 13. jūlija spriedumā *Monte Dei Paschi Di Siena* (C-136/99, EU:C:2000:408, 12., 15., 28. un 29. punkts) Tiesa (daļēji) atzina tiesības atmaksāt Francijā samaksāto PVN par Itālijā reģistrēta nodokļu maksātāja izdevumiem, lai izveidotu savu pērstāvniecību Francijā, kuras rēķinā bija izširoša nodokļu maksātāja darījumiem, kas Itālijā bija atbrīvoti no nodokļa, un darījumiem, kas Itālijā tika aplikti ar nodokli; pēc Tiesas domā, atbilstošas summa ir jānosaka, piemērojot Sestās direktīvas 19. pantu (kas atbilst Direktīvas 2006/112 174. pantam) paredzēto atskaitēmo daļu, kas, iespējams, ir koriģēta saskaņā ar darījumiem, kuri piešķir atskaitēšanas tiesības, ja šie darījumi ir slēgti atmaksāšanas dalībvalstī (tas ir, šajā gadījumā – Francijā).

55 Šajā ziņā skat. šo secinājumu 94.–99. punktu.

56 Pamatojoties uz – atkārtoti vāreiz – šīs filiāles izdarīto izvēli šajā dalībvalstī.

57 Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu, 5. pantu un 19. panta 1. punktu, kā arī Direktīvas 2006/112 169. panta a) punktu, 173. panta 1. punktu un 174. panta 1. punktu.