

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 14. novembrī (1)

Lieta C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

(Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavī, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu tiesības – Pievienotās vērtības nodoklis – Pakalpojumi – Pakalpojuma sniegšanas vieta – Pastāvīgās iestādes jādziens Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 2006/112/EK izpratnē – Mētesuzņēmuma ar juridisko adresi trešajā valstī meitasuzņēmums (ar juridisko adresi daļbvalstī)

I. Ievads

- Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu Tiesai tiek uzdots jautājums par to, kur atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa tiesību m nosakāma pakalpojumu sniegšanas vieta. Pamatojoties uz to, tiek noteikts, kurai valstij ir tiesības uzlikt nodokli.
- Lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu pamatā ir Korejas sabiedrības pasākums Polijas uzņēmumam par montāžas pakalpojumu veikšanu. Tā kā šis pasākums tika izpildīts, piesaistot Korejas pasākuma meitasuzņēmumu Polijā, strīds ir par to, vai pakalpojums ir sniegts Korejas pasākuma vai Polijas meitasuzņēmumam kā pasākuma pastāvīgā iestādei. Ja atbilde ir apstiprinoša attiecībā uz pārdāto pieņēmumu, tad pakalpojumu sniegšanas vieta būtu Polija un būtu piemērojams Polijas pievienotās vērtības nodoklis, kuru tad izpildījam būtu bijis jāiekasē un jāiemaksā valsts kasē. Tas nav noticis.
- Šeit ir jāuzsver, ka šajā gadījumā runa ir "tikai" par pareizu pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu, nevis par (Polijas) iekasēto nodokļa apjomu. Ja pakalpojumi tiktu sniegti pastāvīgā iestādei Polijā, Korejas pasākuma viennozīmīgi varētu atskatīt priekšnodokli šā pievienotās vērtības nodokļa apmērā. Proti, saražotās preces no Polijas tika realizētas Eiropas tirgū un ir

apliekamas ar nodokli. T? vai cit?di pievienot?s v?rt?bas nodoklis nerad?tu slogu ne Korejas pas?t?t?jam, nedz ar? tas palielin?tu Polij? maks?jamo nodok?u summu.

4. Tom?r jaut?jums ir b?tisks, jo izpild?t?jam Polij? ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis vai ar? tas no nodok?a var tikt atbr?vots atkar?b? no t?, vai meitasuz??mums var vai nevar tikt uzskat?ts par m?tesuz??muma past?v?go iest?di. Izpild?t?jam šis jaut?jums var b?t izš?irošs gad?jum?, ja tam neizdodas no sava l?gumpartnera v?l *a posteriori* iekas?t apgroz?juma nodokli.

5. Kaut ar? Tiesa jau iepriekš vair?kk?rt ir nor?d?jusi, kuros gad?jumos ir runa par past?v?gu iest?di pievienot?s v?rt?bas nodok?a ties?bu izpratn?, tom?r viennoz?m?gs skaidrojums par to, kad meitasuz??mums ir uzskat?ms par m?tesuz??muma past?v?gu iest?di, nav atrodams. Spriedum? *DFDS* (2) Tiesa ies?kum? sliec?s ar? meitasuz??mumu uzskat?t par past?v?gu iest?di. Spriedum? *Daimler* (3) t? tom?r norobežoj?s no š?s nost?jas. Visbeidzot *Welmory* (4) liet? t? atbildi nesniedza. Tagad Tiesai šis jaut?jums ir j?izlemj viennoz?m?gi.

II. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Savien?bas ties?bas

6. Atbilstošais Savien?bas tiesiskais regul?jums šaj? liet? ir Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (5) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”).

7. PVN direkt?vas (6) 44. pant? ir noteikts:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta nodok?a maks?t?jam, kas darbojas k? t?ds, ir vieta, kura ir nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta. Tom?r, ja pakalpojumus sniedz nodok?a maks?t?ja past?v?g?s iest?des viet?, kas nav vi?a saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas š? past?v?g? iest?de. Ja š?das saimniecisk?s darb?bas past?v?g?s vietas vai past?v?gas iest?des vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur nodok?a maks?t?jam, kas sa?em šos pakalpojumus, ir past?v?g? adrese vai parast? uztur?šan?s vieta.”

8. Attiec?b? uz PVN direkt?vas 44. panta otr? teikuma interpret?ciju Padomes ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (turpm?k tekst? – “?stenošanas regula”) (7), 11. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Piem?rojot Direkt?vas 2006/112/EK 44. pantu, “past?v?g?s iest?des vieta” ir jebkura vieta, kas nav š?s regulas 10. pant? min?t? saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, ko raksturo pietiekama past?v?bas pak?pe un piem?rota strukt?ra cilv?kresursu un tehnisko resursu zi??, kas tai ?auj sa?emt un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti t?s pašas vajadz?b?m.”

9. ?stenošanas regulas 21. pant? ir sniegts š?ds preciz?jums par nodok?a uzlikšanu nodok?a maks?t?ja juridisk?s adreses valst? vai past?v?g?s iest?des viet?:

“Ja pakalpojumu sniegšana nodok?a maks?t?jam vai juridiskai personai, kura nav nodok?a maks?t?ja, bet kuru uzskata par nodok?a maks?t?ju, ietilpst Direkt?vas 2006/112/EK 44. panta darb?bas jom? un nodok?a maks?t?js veic uz??m?jdarb?bu vair?k?s dal?bvalst?s, par min?to pakalpojumu sniegšanu uzliek nodokli valst?, kur ir min?t? nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta.

Tom?r, ja pakalpojumu sniedz nodok?a maks?t?ja past?v?gajai iest?dei viet?, kas nav pakalpojumu sa??m?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, nodokli par min?t? pakalpojuma

sniegšanu uzliek vietā, kur atrodas pastāvīgā iestāde, kas minēto pakalpojumu saņem un izmanto savam vajadzībam. [..]

10. Stenošanas regulas 22. panta 1. punkts ir raksturoti pakalpojumu sniedzēja pienākumi, nosakot pakalpojuma sniegšanas vietu:

“Lai noteiktu pakalpojumu saņēmēja pastāvīgā iestādē, kurai tiek sniegts pakalpojums, pakalpojumu sniedzējs pārbauda sniegtā pakalpojuma veidu un izmantojumu.

Ja sniegtā pakalpojuma veids un izmantojums viņam neļauj identificēt pastāvīgā iestādē, kurai pakalpojums tiek sniegts, pakalpojumu sniedzējs, nosakot minēto pastāvīgā iestādē, pievērš īpašu uzmanību tam, vai līgums, pasākējuma veidlapa un PVN identifikācijas numurs, ko ir piešķirusi pakalpojumu saņēmēja dalībvalsts un ko viņam ir paziņojis pakalpojumu saņēmējs, kā pakalpojumu saņēmējs ir norādīta pastāvīgā iestādē un vai pastāvīgā iestādē ir struktūra, kas maksā par pakalpojumu.

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

B. Polijas tiesību akti

11. PVN direktīvas 44. pants Polijā ir transponēts ar 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli) 28.b panta 1. un 2. punktu, saskaņā ar kuru gadījumos, kad pakalpojumi tiek sniegti nodokļa maksātāja pastāvīgajai iestādei vietā, kas nav tā juridiskā adrese vai domicils, par pakalpojuma sniegšanas vietu ir uzskatāma pastāvīgās iestādes vieta.

12. 2004. gada 2. jūlija *Ustawa o swobodzie dzialalnoci gospodarczej* (Likums par uzņēmējdarbības brīvību) 13. panta 3. punkts ir noteikts, ka ārvalstu personas, kas nav norādītas 1.–2.a punktā, drīkst uzskatīt un veikt saimniecisko darbību tikai komandētsabiedrības, akciju komandētsabiedrības, sabiedrības ar ierobežotu atbildību un akciju sabiedrības veidā, ja vien starptautiskos līgumos nav noteikts citādi.

13. Brīvās tirdzniecības nolīgums starp Eiropas Savienību un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Korejas Republiku, no otras puses (8), nav paredzēti šādi cita veida noteikumi. Tajā Polijas Republika Korejas uzņēmumiem piešķir piekļuvi tirgum, vienīgi dibinot meitasuzņēmumu un izvēloties vienu no atsevišķi uzskaitījumiem uzņēmējdarbības veidiem (9).

III. Pamatlieta

14. *Dong Yang Electronics sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “Dong Yang”), prasītāja pamatlieta, ar juridisko adresi Polijā 2010. gada 27. oktobrī nosīdza līgumu ar *LG Display Co. Ltd.* (Koreja) (turpmāk tekstā – “LG Korea”), kuras juridiskā adrese ir Korejā, par pakalpojumu sniegšanu – iespiedshēmas plašu montāžu no specifiskiem materiāliem (sastāvdaļām, komponentiem), kuri bija LG Korea īpašumā.

15. Šos materiālus *Dong Yang* saņēma no *LG Display Polska sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “LG ražošana Polijā”), kas ir LG Korea meitasuzņēmums. *Dong Yang* pēc montāžas veikšanas LG ražošanai Polijā nodeva arī apstrādātās iespiedshēmas plates. Nepieciešamā materiāla kopājo

apjomu *Dong Yang* saskaņoja ar *LG Korea*, kurpretim no *LG* ražošanas Polijā? t? sa??ma inform?ciju par ikdien? nepieciešamo materi?la daudzumu.

16. Šaj? liet? b?tisk?s attiec?bas “*LG* uz??mumu grupas” iekšien?, kas *Dong Yang* nebija zin?mas, ir š?das.

17. Pamatojoties uz l?gumtiesiskaj?m saist?b?m ar *LG Korea*, *LG* ražošana Polijā? ražoja gatavus TFT?LCD modu?us no sast?vda??m, kas bija *LG Korea* ?pašums. *LG* ražošana Polijā? sniedza *LG Korea* citus pakalpojumus saist?b? ar gatavo izstr?d?jumu, kas ar? bija *LG Korea* ?pašums, uzglab?šanu un lo?istiku. Gatavos izstr?d?jumus *LG Korea* p?rdeva citam kapit?la zi?? saist?tam meitasuz??mumam Polijā? (turpm?k tekst? – “*LG* izplat?šana Polijā?”), kas tos p?c tam izplat?ja Eiropas tirg?.

18. *LG Korea*, kas pievienot?s v?rt?bas nodok?a nol?kiem bija re?istr?ta Polijā? un kurai bija nodok?u p?rst?vis, *Dong Yang* apliecin?ja, ka tai Polijā? nav past?v?gas iest?des, t? Polijā? nenodarbina darbiniekus un tai nav nekustamo ?pašumu vai tehnisko resursu.

19. T?d?? *Dong Yang* 2012. gad? par saviem mont?žas pakalpojumiem *LG Korea* izrakst?ja r??inus, kuros nebija apr??in?ts pievienot?s v?rt?bas nodoklis. T? viet? tajos bija nor?d?ta piez?me: “Nodok?u apr??ina b?ze saska?? ar Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likuma 28.b panta 2. punktu.” K? pakalpojumu sa??m?ja r??inos bija nor?d?ta *LG Korea*, kura tos ar? samaks?ja.

20. Tom?r kompetent?s Polijas nodok?u iest?des *Dong Yang* par šiem 2012. gad? sniegtajiem pakalpojumiem apr??in?ja pievienot?s v?rt?bas nodokli. Nodoklis Polijas visp?r??s nodok?a likmes apm?r? esot apr??in?ts t?p?c, ka *Dong Yang* pakalpojumus faktiski esot sniegusi nevis *LG Korea* juridisk?s adreses viet? Korejā?, bet t?s past?v?g?s iest?des, *LG* ražošanas Polijā?, viet? Polijā?.

21. Pamatojoties uz l?gumattiec?b?m starp *LG Korea* un *LG* ražošanu Polijā?, nodok?u iest?des konstat?ja, ka *LG Korea*, nostiprinot l?gum? attiec?go biznesa modeli, kas paredz “izmantot *LG* ražošanas Polijā? saimniecisko potenci?lu”, pati ir apliecin?jusi, ka tai ir past?v?ga iest?de Polijā?. T? viet?, lai pa?autos uz *LG Korea* skaidrojumiem, *Dong Yang* atbilstoši ?stenošanas regulas 22. panta 1. punktam esot bijis j?p?rbauda t?s sniegto pakalpojumu izmantojums. Š?di t? b?tu var?jusi konstat?t, ka t?s sniegto pakalpojumu faktisk? sa??m?ja bija *LG* ražošana Polijā?.

22. Ar savu pras?bu *Dong Yang* l?dz atcelt nodok?u pazi?ojumus. Neesot izpild?ti nosac?jumi, lai var?tu konstat?t past?v?gu iest?di PVN direkt?vas 44. panta un ?stenošanas regulas 11. panta 1. punkta izpratn?.

IV. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu un tiesved?ba Ties?

23. Ar 2018. gada 6. j?nija l?mumu *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Vroclavā?, Polija) atbilstoši LESD 267. pantam uzdeva Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai tikai no t?, ka sabiedr?bai, kuras juridisk? adrese ir ?rpus Eiropas Savien?bas teritorijas, ir meitasuz??mums Polijas teritorijā?, var secin?t, ka t?s past?v?g?s iest?des vieta ir Polijā? PVN direkt?vas 11. panta 1. punkta izpratn??

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai trešajai personai ir pienākums analizēt līgumattiecības starp sabiedrību, kuras juridiskā adrese ir Eiropas Savienības, un meitasuzņēmumu ar mērķi noskaidrot, vai pirmās sabiedrības pastāvīgās iestādes vieta ir Polijā?”

24. Tiesvedībā Tiesu rakstiskos atbildes iesniedza *Dong Yang*, Polijas Nodokļu pārvalde, Polijas Republika, Apvienotā Karaliste un Komisija, un tās piedalījās 2019. gada 5. septembra tiesas sēdē.

V. Juridiskais vērtējums

A. Prejudiciālo jautājumu interpretācija

25. Vispirms ir nepieciešams precizēt iesniedzējtiesas jautājumus.

26. Pirmo jautājuma priekšmets ir viennozīmīgs, proti, vai vienīgi no tā, ka trešās valsts sabiedrībai ir meitasuzņēmums Polijā (šajā gadījumā LG ražošana Polijā), izriet, ka Korejas meitasuzņēmumam Polijā ir pastāvīga iestāde PVN direktīvas 44. panta izpratnē.

27. Tomēr no iesniedzējtiesas nolūma izriet, ka gadījumā, ja atbilde uz jautājumu būtu noliedzoša, iesniedzējtiesa arī vēlētās noskaidrot, kādi citi kritēriji ir būtiski, lai noskaidrotu, vai meitasuzņēmums (LG ražošana Polijā) ir uzskatāms par meitasuzņēmumu (LG Korea) pastāvīgu iestādi. Proti, pienākums pārbaudīt otrajā prejudiciālajā jautājumā minētās līgumattiecības pastāvīgu vienīgi tad, ja tās būtu būtiskas, lai varētu identificēt pastāvīgu iestādi. Turklāt prejudiciālo jautājumu pamatojuma ievadā iesniedzējtiesa skaidri norāda, ka tai svarīga ir PVN direktīvas pareiza interpretācija, lai varētu noteikt tās pakalpojuma vietu, ko *Dong Yang* sniedza LG Korea.

28. Rezumējot – ar abiem prejudiciālajiem jautājumiem iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, pirmkārt, vai meitasuzņēmumu jau pašu par sevi ir pamats uzskatīt par meitasuzņēmumu pastāvīgu iestādi (par to B sadaļā). Otrkārt, tās vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, pastāv citi kritēriji, saskaņā ar kuriem meitasuzņēmums ir uzskatāms par meitasuzņēmumu pastāvīgu iestādi (par to C sadaļā). Ja šādi kritēriji pastāv, iesniedzējtiesa vēl vēlas uzzināt, kas pakalpojuma sniedzējam ir jāpārbauda, lai noskaidrotu, vai meitasuzņēmums ir uzskatāms par šādu pastāvīgu iestādi (par to D sadaļā).

B. Meitasuzņēmums kā meitasuzņēmuma pastāvīgā iestāde

29. No PVN direktīvas formulējuma jau izriet, ka atkarīgs, tomēr juridiski patstāvīgs meitasuzņēmums nevar vienlaikus tikt uzskatīts par sava meitasuzņēmuma pastāvīgo iestādi. Proti, PVN direktīvas 44. pantā runa ir par *vienu* nodokļa maksātāju, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta un pastāvīgās iestādes vieta ir dažādas. Tomēr meitasuzņēmums un meitasuzņēmums nav vis viens nodokļa maksātājs, bet gan divi nodokļa maksātāji.

30. Lai arī PVN direktīvas 11. pants pieļauj, ka dalībvalstis zināmos apstākļos vairākus nodokļu maksātājus, kas savs starpā ir cieši saistīti, uzskata “par vienu nodokļa maksātāju” (tā dēvētā PVN grupa), tomēr šā iespēja ir attiecināta tikai uz konkrētās valsts teritoriju (“personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā”). Tā kā LG Korea juridiskā adrese viennozīmīgi ir Dienvidkorejā, jau sākotnēji ir izslēdzama PVN grupas veidošana ar tās meitasuzņēmumu Polijā.

31. Ar citi PVN direktīvas 44. panta materiāltiesiskie kritēriji, kas tuvāk tiek konkretizēti stenošanas regulas 11. panta 1. punktā, neapņemas secināt, ka tikai uzņēmuma tiesiskās saiknes ar citu nodokļa maksātāju vien jau var būt pamats to uzskatīt par meitasuzņēmuma pastāvīgu

iest?di.

32. Šaj? zi?? ?stenošanas regulas 11. panta 1. punkt? ir min?ti t?di krit?riji, k? pietiekama iest?des past?v?ba un strukt?ra, kas tai ?auj sa?emt un izmantot pakalpojumus. Šie krit?riji nesak?ojas uz??mumu ties?b?s, un t?d?? tos var attiecin?t tikai uz t?da *viena* nodok?a maks?t?ja past?v?gu iest?di, kura juridisk? adrese ir cit? viet?.

33. T?d?j?di ?stenošanas regulas 11. panta 1. punkts sniedz atbildi vien?gi uz jaut?jumu, vai fakts, ka nodok?a maks?t?jam pieder infrastrukt?ra cit? viet? nek? t? juridiskaj? adres?, jau ir pietiekams pamats to uzskat?t par past?v?gu iest?di. Pret?ji Polijas Republikas viedoklim uz šeit b?tisko jaut?jumu, vai *cita* nodok?a maks?t?ja infrastrukt?ra (t?gad t? juridisk? adrese) var pamatot uzskatu, ka t? ir ar? *no t? atš?ir?ga* nodok?a maks?t?ja past?v?ga iest?de, ?stenošanas regulas 11. panta 1. punkt? atbilde nav sniegta.

34. T?d??, piekr?tot Komisijas viedoklim, atbilde uz pirmo jaut?jumu viennoz?m?gi ir negat?va. Tikai no t?, ka sabiedr?bai, kas re?istr?ta trešaj? valst?, ir dal?bvalst? re?istr?ts meitasuz??mums, nevar secin?t, ka šis meitasuz??mums ir past?v?ga iest?de šaj? dal?bvalst? PVN direkt?vas 44. panta otr? teikuma izpratn?.

C. K?diem krit?rijiem ir j?b?t izpild?tiem, lai meitasuz??mumu uzskat?tu par m?tesuz??muma past?v?gu iest?di?

35. Tom?r b?tiski ir noskaidrot, vai past?v krit?riji, saska?? ar kuriem iz??muma k?rt? ar? meitasuz??mums uz??mumu grup? ir iesaist?ts t?, ka tas ir uzskat?ms ne tikai par patst?v?gu nodok?a maks?t?ju, bet vienlaikus ar? par m?tesuz??muma past?v?gu iest?di PVN direkt?vas 44. panta izpratn?.

36. Par to past?v principi?las šaubas (par to 1. punkt?), t?d?? katr? zi?? ?aunpr?t?gas r?c?bas gad?jum? ir iesp?jams cits nov?rt?jums (par to 2. punkt?). Šim secin?jumam pretrun? nav ar? Tiesas spriedums liet? DFDS (10) (par to 3. punkt?).

1. *Principi?las šaubas*

37. Past?v principi?las šaubas par to, vai meitasuz??muma juridisko adresi var uzskat?t par m?tesuz??muma past?v?g?s iest?des vietu. Past?v?gas iest?des "ties?bu instit?ta" uzdevums ir attiecin?t uz nodok?u subjektu noteiktu uz??muma p?rst?vniec?bas "r?c?bu". Tom?r, ja uz??muma p?rst?vniec?ba ir juridiski patst?v?ga un t?d?j?di – patst?v?gs nodok?u subjekts, ir daudz argumentu par labu tam, lai š?du attiecin?šanu uz citu ties?bu subjektu princip? izsl?gtu.

38. T?d??, k? jau min?ts (skat. 29. punktu), ar? PVN direkt?vas 44. panta formul?jums, skatot to kopsakar? ar ?stenošanas regulas 11. panta 1. punktu, neapstiprina pie??mumu, ka viena nodok?a maks?t?ja infrastrukt?ra (t?gad t? juridisk? adrese) vienlaikus var?tu tikt uzskat?ta par cita nodok?a maks?t?ja past?v?gu iest?di. Atbilstoši tiek uzskat?ts ar?, ka juridiski patst?v?ga juridiska persona, piem?ram, meitasuz??mums, "vienlaikus nevar b?t citas juridiskas personas past?v?ga iest?de" (11).

39. Turkl?t t? rastos pretruna ar noteikumiem, kas regul? apgriezto PVN iekas?šanu (PVN direkt?vas 196. pants) un t? d?v?to PVN grupu (PVN direkt?vas 11. pants).

40. Tas t? b?tu, piem?ram, ja (kontrol?ts) iekšzemes meitasuz??mums ar ?rvalstu uz??mumu nosl?gtu juridiski saistošus civiltiesiskus l?gumus, kuru izpilde un nodok?a uzlikšana notiktu meitasuz??muma juridiskaj? adres?. Proti, ja meitasuz??mums b?tu uzskat?ms par m?tesuz??muma past?v?gu iest?di, atbilstoši PVN direkt?vas 196. pantam pievienot?s v?rt?bas

nodoklis b?tu j?maks? nevis meitasuz??mumam iekšzem?, bet gan m?tesuz??mumam. Tas t? b?tu ar? gad?jum?, ja m?tesuz??muma juridisk? adrese, k? tas ir šaj? gad?jum?, b?tu trešaj? valst?.

41. Tom?r apgriezt? PVN iekas?šana, saska?? ar kuru par PVN nomaksu atbild pakalpojumu sa??m?js, atbilstoši PVN direkt?vas 196. pantam nodrošina ar? vienk?rš?ku nodok?u iekas?šanu tai valstij, kur? ir re?istr?ts pakalpojumu sa??m?js. Šaj? gad?jum? tas neb?tu m?tesuz??mums. Turkl?t, ?emot v?r?, ka tam nav pien?kums noteikti p?rzin?t visus patst?v?gas juridiskas personas – ar? ja tas ir meitasuz??mums – tiesiskos dar?jumus, šis rezult?ts š?iet d?vains. M?tesuz??mumam pret savu gribu b?tu j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis no tam nezin?ma apgroz?juma, par kuru tas nav sa??mis nek?du pretizpild?jumu. Tas neb?tu savienojams ar nodok?a maks?t?ja k? nodok?u iekas?t?ja valsts lab? (12) lomu.

42. Turkl?t š? iedarb?ba, proti, nodok?u maks?šanas pien?kuma p?rnešana uz “cieši saist?tu” sabiedr?bu, ir paredz?ta tikai PVN direkt?vas 11. pant?. T?d?j?di tiktu padar?ta neiedarb?ga ar? viennoz?m?g? PVN direkt?vas 11. panta interpret?cija, kas vair?kas juridiski patst?v?gas personas pamatoti (13) pie?auj uzskat?t par vienu nodok?u maks?t?ju tikai vienas dal?bvalsts ietvaros, nevis apkopojot ar citu dal?bvalstu vai trešo valstu uz??mumiem.

43. Jau secin?jumos liet? *Welmory* (14) es nor?d?ju uz pakalpojumu sniedz?ja tiesisk?s droš?bas priorit?ro noz?mi, kad tiek noteiktas t? nodok?u saist?bas, un no t? secin?ju, ka juridiski patst?v?ga juridiska persona vienlaikus nevar b?t citas juridiskas personas past?v?ga iest?de. Šo tiesisk?s droš?bas aspektu Tiesa ar? uzsver sav? spriedum? šaj? liet? (15). Tas pats attiecas ar? uz pakalpojumu sa??m?ja tiesisko droš?bu, jo tam ir j?b?t skaidr?bai par to, vai pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir j?maks? tam, t? meitasuz??mumam vai m?tesuz??mumam (skat. PVN direkt?vas 196. pantu).

44. Turkl?t v?los nor?d?t uz ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 priekšlikuma paskaidrojuma rakstu, saska?? ar kuru “ir svar?gi, ka pakalpojumu sniedz?js [...] var pareizi noteikt pakalpojuma sa??m?ja atrašan?s vietu” (16). Tom?r to tas var izdar?t vien?gi tad, ja var pa?auties uz to, ka meitasuz??muma juridisk? adrese nevar tikt uzskat?ta ar? par cita nodok?a maks?t?ja past?v?gu iest?di. Nav ?paši sarežž?ti noskaidrot patst?v?ga uz??muma tiesisko statusu, kas šai gad?jum? ir sabiedr?ba ar ierobežotu atbild?bu (*sp. z o.o.*)

45. Turkl?t no ?rpuses, proti, šaj? gad?jum? no *Dong Yang* skatpunkta, ne vienm?r ir iesp?jams viennoz?m?gi konstat?t, kurš kontrol? meitasuz??mumu. Šaj? gad?jum?, un uz to nor?da *Dong Yang* izteikumi rakstveida apsv?rumos un tiesas s?d?, 20 % LG ražošanas Polij? kapit?lda?u ac?mredzot pieder v?l k?dam trešajam uz??mumam. Piem?ram, ja šie 20 % veido blo??jošo maz?kumu, tad diez vai var run?t par (kontrol?tu) meitasuz??mumu.

46. T?d??, ?emot v?r? iepriekš min?to, patst?v?gs meitasuz??mums nevar tikt uzskat?ts par m?tesuz??muma past?v?gu iest?di.

2. Iz??mums ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma d???

47. Katr? zi?? sp?k? var b?t citi nosac?jumi, ja izv?l?t?s l?gumattiec?bas (šaj? gad?jum? starp LG Korea un *Dong Yang*) ir saist?tas ar ?aunpr?t?gu r?c?bu.

48. ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips, k? tas judikat?r?, kas ir iedibin?ta ar spriedumu *Halifax* (17) liet?, tiek pielietots pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom?, ir visp?r?js Savien?bas ties?bu princips (18).

49. T?d?? šis princips var?tu attiekties ar? uz šo situ?ciju. Tom?r šaj? gad?jum?, piekr?tot

Komisijas viedoklim, diezgan nepārprotami var izslēgt *LG Korea* ?aunprātīgu rīcību, ?emot vērā, ka *LG Korea* par pasākumu vienojās tieši ar *Dong Yang* (nevis, piemēram, izdarot pasākumu ar *LG* ražošanas Polij? starpniecību).

50. Pirmkārt, nebija tā, ka *Dong Yang* būtu tikai formāli sniegusi pakalpojumus *LG Korea*, bet faktiski – *LG* ražošanai Polij?. Ar?, ?emot vērā saimniecisko realitāti (tā dīvī? saimnieciskā pieeja), kas ir pamatkritērijs kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas (19) piemērošanai, šeit nevar uzskatīt, ka būtu noticis pretējais.

51. *LG* ražošana Polij? nebija ne *Dong Yang* līgumpartnere, ne arī apstrādāto preču ?pašniece, nedz arī tā pati turpmāk izmantoja šīs preces (proti, pārdeva). Gluži pretēji, gatavos izstrādājumu *LG Korea* pārdeva *LG* izplatšanai Polij?. Tādējādi, piekrītot Apvienotās Karalistes tiesas sēdē paustajam viedoklim, nevar būt runa par to, ka *LG* ražošana Polij? būtu izmantojusi *Dong Yang* pakalpojumus. Gan *Dong Yang*, gan *LG* ražošana Polij? kā “piegādātāji” ražošanas procesā darba dalīšanas kārtībā strādāja *LG Korea* labā. Tā izmantoja abu uzņēmumu pakalpojumus, gatavos izstrādājumu pārdošanai *LG* izplatšanai Polij?.

52. Otrkārt, pat ja pieņemtu, ka *Dong Yang* pakalpojumus patiesi ir sniegusi *LG* ražošanai Polij?, tam nebūtu nekādas ietekmes ne uz Polij? iekasēm nodokļa apjomu, ne uz *LG* ražošanas Polij? piemērojamā pievienotās vērtības nodokļa apmēru. Šajā gadījumā *LG* ražošanai Polij? rīcina izsniegšanas brīdī būtu tiesības atskaitīt attiecīgo priekšnodokli (20).

53. Šo faktu nemainītu arī pieņēmums, ka meitasuzņēmums *LG* ražošana Polij? ir *LG Korea* pastāvīgā iestāde Polij?. Šādā gadījumā *LG Korea* Polij? būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli un rezultātā tai tāpat netiktu piemērots Polijas pievienotās vērtības nodoklis. Abu šo argumentu sakarā ne Polijas Republika, ne Nodokļu pārvalde nevarēja pamatot, par kādu izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas varētu būt runa.

54. Polijas Republikas galvenais arguments ir, ka vērtības radīšana ir notikusi Polij? un tādēļ tā ir jāaplīdz ar nodokli Polij?. Jautājums par to, vai šis apgalvojums vispār ir pareizs, paliek atklāts (piemēram, apgalvojums neatbilst patiesībai attiecībā uz izstrādājumu ražošanu un tai sekojošu ar nodokli neapliekamu piegādi Kopienas teritorijā atbilstoši PVN direktīvas 138. pantam, jo šeit piemērojams galamērķa valsts princips, un tātad vērtības radīšana notiek vienā valstī, bet ar nodokli tiek aplikta otrā valstī).

55. Tas tā ir tādēļ, ka, tā kā *Dong Yang* sniegtie pakalpojumi ir devuši ieguldījumu Polij? realizēt izstrādājumu tapšanu, šis *Dong Yang* pakalpojums rezultātā arī tiek aplikts ar nodokli izstrādājumu patēriņa vietā (tātad Polij?). Summa, ko *LG Korea* ir samaksājusi *Dong Yang* bez Polijas pievienotās vērtības nodokļa, tiek ierēģināta galaizstrādājuma (šai gadījumā *TFT* monitora) cenā un, galaizstrādājumu pēc tam pārdošanai Polij?, tā visbeidzot tomēr tiek aplikta ar Polijas pievienotās vērtības nodokli. Tādējādi Polija *TFT* monitora piegādes brīdī Polij? saņem nodokli no vērtības, ko *Dong Yang* ir radījusi Polij? uzņēmuma *LG Korea* labā. Tas, ka no pievienotās vērtības nodokļa tiesību viedokļa *Dong Yang* pakalpojumu sniegšanas vieta pirms tam bija Korejā, ir Savienības likumdevēja lēmums citam uzņēmumam sniegta pakalpojuma vietu noteikt tur, kur ir šis uzņēmuma juridiskā adrese.

56. Tomēr, kā pamatoti ir uzsvērusi arī Komisija, šim Savienības likumdevēja lēmumam konkrētajā gadījumā nav nozīmes saistībā ar Polij? iekasēm nodokļa apjomu. Tādēļ attiecībā uz pakalpojumiem, kas ir devuši ieguldījumu fizisku izstrādājumu tapšanā, nepastāv pašs ?aunprātīgais rīcības risks pievienotās vērtības nodokļa jomā. Līdz ar to nav aktuāls arī jautājums, vai *Dong Yang* bija pienākums kaut kā identificēt *LG Korea* ?aunprātīgu rīcību.

57. Šis gadījums būtiski atšķiras no situācijām, kad pakalpojumi ir devuši ieguldījumu citu

pakalpojumu tapšan?. Šādas situācijas jau agrāk ir bijušas Tiesas judikatūras priekšmets (21). Šajā situācijā teorētiski ir iespējams ar civiltiesiskām mahinācijām samazināt pievienotās vērtības nodokļa apjomu, kā tas acīmredzami tika mēģināts lietā *DFDS* (22), kas gan notika, kad spēkā vēl bija agrākais tiesiskais regulējums.

58. *Dong Yang* āunprātīgā rīcībā nav saskatāma arī tajā, ka tā nav norādījusi un iemaksājusi pievienotās vērtības nodokli Dienvidkorejas valsts kasē. Saistībā ar Dienvidkorejas pievienotās vērtības nodokli, kas piemērojams saskaņā ar Dienvidkorejas tiesību normām, laikam gan var pieņemt, ka *LG Korea* ir pareizi informējusi savu līgumpartneri *Dong Yang*. Kā noskaidrojās tiesas sēdē, *Dong Yang* tika apliecināts, ka tai “šo pakalpojumu imports” nav jāapliek ar nodokli Dienvidkorejā. Nav izslēgtas, ka Dienvidkorejas pievienotās vērtības nodokļa tiesības notiek apgriežta PVN iekasāšana un par PVN nomaksu atbild Dienvidkorejā reģistrētais pakalpojumu saņēmējs, ja tam pakalpojumus sniedz ārvalsts uzņēmums. To vismaz paredz Savienības tiesību sistēma attiecībā uz daudziem pakalpojumiem, ko ārvalstu uzņēmumi sniedz iekšzemes uzņēmumiem (skat. kaut vai PVN direktīvas 196. pantu).

3. Izņēmums, pamatojoties uz spriedumu lietā “*DFDS*”?

59. Pretrunā šim secinājumam katrā ziņā varētu būt Tiesas spriedums lietā *DFDS*. Proti, tas varētu tikt interpretēts tādējādi, ka saskaņā ar to pastāv iespēja, ka meitasuzņēmums, kas rīkojas tikai kā mētesuzņēmuma palīgs, var tikt uzskatīts par mētesuzņēmuma pastāvīgu iestādi (23).

60. Šajā lietā Tiesa nolēma, ka pakalpojumi, kurus tīrītiem sniedz ceļojumu aģentūra ar juridisko adresi vienā dalībvalstī, ar tādā sabiedrības starpniecību, kas darbojas citā dalībvalstī, ar pievienotās vērtības nodokli ir apliekami pēdējā minētajā valstī. Šeit ir jābūt izpildītam nosacījumam, ka šai sabiedrībai, kura rīkojas tikai kā mētesuzņēmuma palīgs, ir cilvēkresursi un tehniskie resursi, kas raksturo pastāvīgu iestādi (24).

61. Tomēr šis spriedums, uz kuru pamatā atsaucas Polija, attiecas uz specifisko ceļojumu organizētāju jomu, uz ko jau tāpat attiecas pašs pievienotās vērtības nodokļa režīms (tagad – PVN direktīvas 306. un nākamie panti). Jau tādēļ vien šis nolēmums nav automātiski piemērojams citās situācijās.

62. Otrkārt, Tiesas atbilde minētajā tiesvedībā attiecas uz meitasuzņēmumu, kas kā mētesuzņēmuma starpnieks sniedza pakalpojumus trešajām personām. Šeit tomēr nav runa par šāda veida situāciju. *LG* ražošana Polijā *TFT* monitorus nepārdod *LG Korea* vārdā. Runa nevar būt par darbošanos tikai kā palīgam.

63. Treškārt, spriedums *DFDS* attiecas uz pretēju gadījumu, kurā runa bija par mētesuzņēmuma vai meitasuzņēmuma *sniegto pakalpojumu* vietu, nevis uz pakalpojumu, ko saņem trešā persona. Ar tādēļ apsvērumi nav attiecināmi uz šo gadījumu. Šajā gadījumā nav piemēroti izmantot argumentu par palīgu, kas rīkojas mētesuzņēmuma labā. Sprieduma *DFDS* pamatā bija jautājums par to, kurš, izmantojot saimniecisko pieeju, ir uzskatāms par tīrisma pakalpojumu *sniedzēju* (nevis saņēmēju).

64. Ceturtkārt, kā uz to pamatoti norāda Komisija, sprieduma *DFDS* faktisko pamatu raksturoja pašais apstāklis, ka pakalpojumu gadījumā pastāvīga āunprātīgā rīcības risks, kā arī fakts, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir izšķiroša jautājumā par atbrīvošanu no nodokļa. Kā jau iepriekš minēts, šajā gadījumā pievienotās vērtības nodoklis tomēr ir maksājams tikai izstrādājumu (monitoru) piegādes brīdī un pakalpojums ir tikai viens no iepriekšējiem procesa posmiem. Tāpēc šāds āunprātīgā rīcības risks šajā gadījumā nepastāv.

65. Visbeidzot Tiesa ar? jau ir norobežojusies no *DFDS* nol?muma un skaidri noteikusi, ka ar? simtprocent?gs meitasuz??mums ir uzskat?ms par patst?v?gu juridisku personu un nodok?a maks?t?ju (25). Turkl?t, k? jau es nor?d?ju 43. punkt?, fakts, ka juridiski patst?v?ga persona vienlaic?gi nevar b?t citas patst?v?gas personas past?v?g? iest?de, ar? veicina t?s personas tiesisko droš?bu, kurai ir j?maks? nodoklis.

66. T?gad Tiesas spriedum? *DFDS* paust?s atzi?as uz šo gad?jumu nav attiecin?mas.

4. ***Starpsecin?jumi***

67. T?d?j?di meitasuz??mumu nevar uzskat?t par m?tesuz??muma past?v?gu iest?di (PVN direkt?vas 44. panta otr? teikuma izpratn?). Citu secin?jumu var?tu izdar?t, liel?kais, gad?jum?, ja pakalpojumu sa??m?ja izv?l?t? l?guma strukt?ra b?tu pretrun? ?aunpr?t?gas r?c?bas aizliegumam. Tas ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai. Tom?r, ?emot v?r? Tiesai izkl?st?tos faktus, šaj? gad?jum? uz to nekas nenor?da.

D. **Pak?rtoti – pakalpojuma sniedz?jam past?vošie p?rbaud?šanas pien?kumi**

68. Tom?r, ja var?tu pie?emt, ka past?v ?aunpr?t?gas r?c?bas gad?jums (šaj? gad?jum? no *LG Korea* puses), rodas jaut?jums, kas pakalpojumu sniedz?jam (šaj? gad?jum? *Dong Yang*) ir j?p?rbauda, lai var?tu izv?rt?t, vai l?gumpartnera r?c?ba ir ?aunpr?t?ga. No t? tad izriet?tu, ka patst?v?ga sabiedr?ba ir uzskat?ma par citas patst?v?gas sabiedr?bas past?v?gu iest?di.

69. Pamatojums tam var?tu b?t atrodams ?stenošanas regulas 21. un 22. panta noteikumos. Atbilstoši ?stenošanas regulas 22. panta 1. punktam, lai noteiktu past?v?go iest?di, kurai tiek sniegts pakalpojums, pakalpojumu sniedz?jam ir j?p?rbauda sniegt? pakalpojuma veids un izmantojums.

70. Tom?r ?stenošanas regulas 22. pants ir j?lasa kopsakar? ar ?stenošanas regulas 21. pantu. Ta?u ?stenošanas regulas 21. pant? ir paredz?ts, ka nodok?a maks?t?js atrodas vien? valst? un uztur past?v?gu iest?di cit? valst?. T?gad šajos noteikumos runa ir par nenoteikt?bu saist?b? ar to, kur? no *nodok?a maks?t?ja ofici?laj?m atrašan?s viet?m* (past?v?g? iest?de vai galven? m?tne) tiek sniegts pakalpojums.

71. Tom?r šaj? gad?jum? runa ir par to, vai otrs (p?c ?r?j?s formas juridiski patst?v?gs) nodok?a maks?t?js var?tu tikt uzskat?ts par pirm? nodok?a maks?t?ja past?v?gu iest?di. T?gad nav skaidrs, vai visp?r ir runa par past?v?gu iest?di. ?stenošanas regulas noteikumi šo gad?jumu neaptver. T?d?? ?stenošanas regulas 22. panta 1. punkt? ar? nav pieš?irta noz?me tiesiskaj?m attiec?b?m to uz??mumu starp?, kas ir pakalpojumu sa??m?ji, bet gan tikai pakalpojumu sniedz?ja l?gumattiec?b?m ar pakalpojuma sa??m?ju. T?, piem?ram, tiek min?ts l?gums un pas?t?juma veidlapa, bet ne izraksti no uz??mumu re?istra vai taml?dz?gi. T?p?c ?stenošanas regulas 21. un n?kamie panti šeit nav piem?rojami.

72. Neatkar?gi no t? nodok?a maks?t?jam, kas darbojas vien?gi k? nodok?a iekas?t?js valsts lab?, k? Tiesa to uzsver past?v?gaj? judikat?r? (26), var tikt noteikti zin?mi, tom?r tikai sam?r?gi r?p?bas pien?kumi (27). Ja past?v *konkr?tas nor?des* uz izvair?šanos no nodok?u maks?šanas vai ?aunpr?t?gu r?c?bu, no nodok?u maks?t?ja, piem?ram, var sagaid?t zin?mas papildu izp?tes veikšanu par savu pieg?d?t?ju, lai p?rliecin?tos par t? uzticam?bu (28). Tas pats attiecas uz prec?zu pakalpojumu sa??m?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g?s vietas noteikšanu – skatot kaut vai tikai ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 20. apsv?rumu.

73. K? šaj? zi?? ir pamatoti uzsv?ris ?ener?ladvok?ts N. V?ls [*N. Wahl*], pat ja past?v

konkrētās norādes uz izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai āunprātīgu rīcību, nodokļu iestādes nav tiesīgas nodokļa maksātājam noteikt pienākumu veikt sarežģītas un tīlejošas pārbaudes, tādējādi faktiski pārnesdamas savus pārbaudes uzdevumus uz nodokļa maksātāju (29).

74. No tā nenovēršami izriet, ka katrā ziņā arī no *Dong Yang* nevar prasīt neiespējamo. *Dong Yang* gadījumā pārbaudīt tam nepieejamu informāciju par līgumattiecībām starp tā līgumpartneriem un to (tam attiecīgā gadījumā nezināmajiem) meitasuzņēmumiem tomēr ir subjektīvi neiespējami. Šāds pienākums veikt pārbaudi vai izpēti pārsniegtu samērīgas mēru, nosakot rīcības pakāpi, kāda saprātīgi no tā var tikt prasīta. Tādēļ visas iesaistītās puses pamatoti atzīst, ka *Dong Yang* nebija pienākuma analizēt šos līgumus.

75. Tādēļ, nepastāvot norādēm, kas liecina par pretējo, viens līgumpartneris noteikti var uzticēties otra līgumpartnera rakstiskam apliecinājumam, ka tam iekšzēm (šai gadījumā Polijā) nav pastāvīgas iestādes. Tas tā vāļ jo vairāk ir tāpēc, ka Polijas tiesību normas (30) apgrūtina Korejas uzņēmumu darbību, dibinot pastāvīgas iestādes, un tādējādi nav saprātīga iemesla apšaubīt līgumpartnera sniegto informāciju.

76. Fakts, ka meitasuzņēmums ir iesaistīts līgumslēgšanas procesā katrā ziņā šajā gadījumā, kad līgumpartnera pašumā esošs izstrādājums tiek ražots, izmantojot darba dalīšanu, arī nevar būt par pamatu tīlejošiem izpētes pienākumiem. Tas tā vāļ jo vairāk ir tāpēc, ka patstāvīgs meitasuzņēmums principā nevar tikt uzskatīts par mētesuzņēmuma pastāvīgu iestādi (par to izvērsti 37. un nākamajos punktos).

77. Rezumējot – no nodokļu maksātāja gan var prasīt samērīgu rīcības pakāpi, nosakot attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vietu, tomēr tas neattiecas uz tīdu tam nepieejamu līgumu analīzi un pārbaudi, kuros ir regulētas attiecības starp tā līgumpartneri un minētā meitasuzņēmumiem.

VI. Secinājumi

78. Tādējādi es iesaku Tiesai uz *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojvodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polijā) jautājumiem atbildēt šādi:

1. Sabiedrības (no trešās valsts) meitasuzņēmums principā nav tās pastāvīgā iestāde Direktīvas 2006/112/EK 44. panta otrā teikuma un īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 11. panta 1. punkta izpratnē.
2. Citu secinājumu katrā ziņā varētu izdarīt gadījumā, ja pakalpojumu saņēmēja izvāļtā līguma struktūrā būtu pretrunā āunprātīgas rīcības aizliegumam. Tas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.
3. Direktīvā 2006/112/EK no nodokļa maksātāja ir prasīta samērīga rīcības pakāpe, nosakot attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vietu. Tomēr tas neattiecas uz tīdu tam nepieejamu līgumu analīzi un pārbaudi, kuros ir regulētas attiecības starp tā līgumpartneri un minētā meitasuzņēmumiem.

1 Oriģināļvaloda – vācu.

2 Spriedums, 1997. gada 20. februāris (C-260/95, EU:C:1997:77, 26. punkts).

3 Spriedums, 2012. gada 25. oktobris (C-318/11 un C-319/11, EU:C:2012:666, 47. un nākamie punkti).

- 4 Spriedums, 2014. gada 16. oktobris (C?605/12, EU:C:2014:2298).
- 5 OV 2006, L 347, 1. lpp.
- 6 Šeit b?tiskaj? Padomes Direkt?vas 2008/8/EK (2008. gada 12. febru?ris), ar ko groza Direkt?vu 2006/112/EEK attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu, 2. panta 1. punkta redakcij? (OV 2008, L 44, 11. lpp.).
- 7 OV 2011, L 77, 1. lpp.
- 8 OV 2011, L 127, 6. lpp.
- 9 Skat. Nol?guma 7.11. panta 1. punktu kopsakar? ar 7.13. pantu un pielikumu 7?A?2 (OV 2011, L 127, 1201. lpp.).
- 10 Spriedums, 1997. gada 20. febru?ris (C?260/95, EU:C:1997:77).
- 11 Par to skaidri Stadie, H., *UStG*, 3. izdevums, 2015, 3.a panta 32. punkta beigas.
- 12 Skat. spriedumus, 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 22. punkts), 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts), 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).
- Šaj? zi?? skat. ar? manus secin?jumus liet? *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:440, 21. punkts).
- 13 Šaj? zi?? skat. ar? manus secin?jumus liet? *Aviva* (C?605/15, EU:C:2017:150, 38. un n?kamie punkti).
- 14 C?605/12, EU:C:2014:340, 29., 30. un 36. punkts.
- 15 Spriedums, 2014. gada 16. oktobris, *Welmory* (C?605/12, EU:C:2014:2298, 55. punkts).
- 16 Priekšlikums Padomes regulai, ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (P?rstr?d?t? redakcija), COM(2009) 672, gal?g? redakcija (2009. gada 17. decembris), 3. lpp.
- 17 Spriedums, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 67. un n?kamie punkti).
- 18 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.* (C?251/16, EU:C:2017:881, 31. punkts), cit?jot spriedumu, 2009. gada 15. oktobris, *Audiolux u.c.* (C?101/08, EU:C:2009:626, 50. punkts).
- 19 Par to skaidri spriedumos, 2018. gada 22. febru?ris, *T?2* (C?396/16, EU:C:2018:109, 43. punkts), 2013. gada 20. j?nijs, *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 42. punkts), 2010. gada 7. oktobris, *Loyalty Management UK* (C?53/09 un C?55/09, EU:C:2010:590, 39. punkts), un 2007. gada 28. j?nijs, *Planzer Luxembourg* (C?73/06, EU:C:2007:397, 43. punkts).
- L?dz?gi, izv?rt?jot pakalpojuma vienoto raksturu, ar? spriedums, 2019. gada 27. marts, *Mydibel* (C?201/18, EU:C:2019:254, 38. un n?kamie punkti).
- 20 Par nepieciešam?bu r??in? atseviš?i nor?d?t pievienot?s v?rt?bas nodokli, lai var?tu izmantot ties?bas atskat?t priekšnodokli, skat. spriedumu, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*

(C-8/17, EU:C:2018:249, 42. un 43. punkts), un manus secinājums lietā *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 34. un nākamie punkti).

21 Skat., piemēram, spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), 2014. gada 16. oktobris, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), kā arī 1997. gada 20. februāris, *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77).

22 Spriedums, 1997. gada 20. februāris (C-260/95, EU:C:1997:77).

23 Spriedums, 1997. gada 20. februāris, *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, 26. punkts).

24 Skat. spriedumu, 1997. gada 20. februāris, *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, 29. punkts).

25 Spriedums, 2012. gada 25. oktobris, *Daimler* (C-318/11 un C-319/11, EU:C:2012:666, 48. punkts).

26 Skat. spriedumus, 2019. gada 8. maijs, *A-PAK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22. punkts), 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts), 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

Par to skat. arī manus secinājums lietā *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, Nr. 21).

27 Par to skat. Tiesas judikatūru saistībā ar krāpniecības gadījumiem: spriedumi, 2018. gada 25. oktobris, *Božićević Ježovnik* (C-528/17, EU:C:2018:868, 46. punkts – pamatoti), 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 53. punkts – pamatoti), un 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 59. punkts – pamatoti).

28 Spriedumi, 2017. gada 18. maijs, *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, 39. punkts), 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 52. punkts), un 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 60. punkts).

29 Ēnerģadvokāta N. Vāla secinājumi apvienotajās lietās *Finanzamt Neuss* un *Butin* (C-374/16 un C-375/16, EU:C:2017:515, 61. punkts). Līdzīgi spriedumos, 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 62. punkts), un 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 61. un nākamie punkti).

30 2004. gada 2. jūlija *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej* (Likums par uzņēmējdarbības brīvību) 13. panta 3. punkts.