



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PEDRO KRUSA VILJALONA [*PEDRO CRUZ VILLALON*] SECINĀJUMI,
sniegti 2013. gada 28. februārī¹

Lieta C-388/11

**Société Le Crédit Lyonnais
pret**

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État

(Conseil d'État (Francija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļi — PVN — Sestā direktīva 77/388/EEK — 17. un 19. pants — Priekšnodokļa atskaitīšana —
Preces un pakalpojumi, ko izmanto gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir
atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms —
Atskaitāmās daļas aprēķināšana — Sabiedrības veiktā tās filiāļu, kas reģistrētas citās dalībvalstīs vai
trešās valstīs, apgrozījuma ņemšana vērā — “Pasaules daļa” — PVN neitralitātes princips —
Nodokļu teritorialitāte

1. Šī lieta sniedz Tiesai iespēju izskatīt virkni tādu interpretācijas jautājumu par kopējai pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) sistēmai raksturīgajām atskaitīšanas tiesībām, kuri, lai arī tiem ir liela nozīme principu jomā, ņemot vērā to praktiskās sekas, tomēr vēl nav tikuši izskatīti.
2. Galvenais jautājums, kas ļoti vienkāršā veidā nodots Tiesas vērtējumam, ir par to, vai sabiedrībai, kuras galvenais uzņēmums ir reģistrēts kādā dalībvalstī un kurai ir citā dalībvalstī vai trešā valstī reģistrētas filiāles, brīdī, kad tā pilda savas nodokļu saistības attiecībā uz dalībvalsti, kurā tā ir reģistrēta, un ciktāl tā veic gan darījumus, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumus, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, ir jāaprēķina tās atskaitāmā daļa Sestās direktīvas 77/388/EEK² 17. panta 5. punkta un 19. panta izpratnē, ņemot vērā sabiedrības kopējo apgrozījumu, proti, ietverot gan tās galvenā uzņēmuma apgrozījumu, gan dažādo filiāļu apgrozījumu – šo tā dēvēto “pasaules daļu”.
3. Lai gan pamatlietas fakti ir seni, jo tie ir norisinājušies 1988. un 1989. gadā, un uz tiem ir attiecināmi tajā laikā spēkā esošās Sestās direktīvas noteikumi, saistībā ar tādējādi novēloti iesniegtajiem prejudiciālajiem jautājumiem pašreizējā interese ir saglabājusies, jo minētās direktīvas atbilstošie noteikumi ir gandrīz identiski Direktīvas 2006/112/EEK³ noteikumiem, ar ko atceļ Sesto direktīvu⁴. Minēto interesi vēl vairāk apstiprina tas, ka prasītājas pamatlietā galvenais prasījums balstīts uz Tiesas 2006. gada 23. marta spriedumu lietā *FCE Bank*⁵, un, ievērojot kopējai PVN sistēmai raksturīgo neitralitātes principu, tā aicina Tiesu pieņemt principiālu nostāju šajā ziņā.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

3 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

4 — Skat. Direktīvas 2006/112 412. pantu.

5 — C-210/04 (Krājums, I-2803. lpp.).

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības – Sestā direktīva

4. Sestās direktīvas⁶ 17. pantā ir paredzēts:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

- a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;
- b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;
- c) [PVN], kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam un 6. panta 3. punktam.

3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī 2. punktā minētās [PVN] atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

- a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas citā valstī un kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, ja tās notiktu šīs valsts teritorijā;
- b) darījumiem, kam piešķirts atbrīvojums atbilstīgi 14. panta 1. punkta i) apakšpunktam, 15. pantam un 16. panta 1. punkta B, C un D daļai, kā arī šā panta 2. punktam;
- c) jebkuram no darījumiem, kuri ir atbrīvoti atbilstīgi 13. panta B daļas a) un d) punkta 1. līdz 5. apakšpunktam, ja klients ir reģistrēts ārpus Kopienas vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, ko paredzēts izvest uz valsti ārpus Kopienas.

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punktā aptvertiem darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs. Dalībvalstis tomēr var:

- a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaite;
- b) likt nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veikt atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;
- c) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

⁶ — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 167.–173. panta noteikumus.

- d) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;
- e) noteikt, ka gadījumā, ja [PVN], kas nodokļa maksātājam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.”

5. Sestās direktīvas⁷ 19. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Daļu, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

- par kura skaitītāju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam;
- par kura saucēju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, kas iekļauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms. Dalībvalstis var iekļaut saucējā arī subsīdiju summu, izņemot tās, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā.

Šo daļu nosaka ik gadu, fiksē procentos un noapaļo līdz ciparam, kas nepārsniedz nākamo vienību.

2. Neatkarīgi no 1. punkta noteikumiem no atskaitāmās daļas aprēķiniem izslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz tādu ražošanas līdzekļu piegādēm, ko nodokļa maksātājs lieto savām uzņēmējdarbības vajadzībām. Izslēdz arī apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz 13. panta B daļas d) punktā aprakstītajiem darījumiem, ciktāl tie ir gadījuma rakstura darījumi, kā arī uz gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansiāliem darījumiem. Ja dalībvalstis īsteno 20. panta 5. punktā paredzēto iespēju nepieprasīt pielāgojumu par ražošanas līdzekļiem, tās var šo ražošanas līdzekļu atsavināšanu iekļaut atskaitāmās daļas aprēķinos.”

B – Francijas tiesības

6. Saskaņā ar lēmumu par prejudiciālu jautājumu uzdošanu pamatlietas fakti rašanās laikā Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts un 19. pants bija tikuši transponēti ar Vispārīgā nodokļu kodeksa (*Code général des impôts*)⁸ II pielikuma 212., 213. un 219. pantu.

7. CGI II pielikuma 212. pantā paredzēts:

“Nodokļa maksātāji, kuri, veicot darbības, kas ietilpst [PVN] piemērošanas jomā, realizē arī darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, ir tiesīgi atskaitīt daļu no [PVN], kas piemērots precēm, kuras ir uzskatāmas par pamatlīdzekļiem minēto darbību veikšanai, kas atbilst šī nodokļa summai, reizinātai ar starpību starp gada ienākumu no darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, summu un gada ienākumu no visiem veiktajiem darījumiem summu [..].”

8. CGI II pielikuma 213. pantā paredzēts:

“Ja nodokļu maksātājs darbojas nozarēs, uz kurām neattiecas identiskas tiesību normas attiecībā uz [PVN], šīm nozarēm ir atsevišķi rēķini atskaitīšanas tiesību piemērošanai.

[..]

7 — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 174. un 175. panta noteikumus.

8 — Turpmāk tekstā – “CGI”.

Atskaitāmā nodokļa summa precēm, kas attiecas uz vairākām nozarēm, tiek noteikta, piemērojot 212. pantā paredzēto attiecību.”

9. CGI II pielikuma 219. panta redakcija bija šāda:

“Nodokļu maksātāji, kas papildus darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms, veic arī darījumus, par kuriem [PVN] nav atskaitāms, var atskaitīt [PVN], kas ir uzlikts šīm pašām precēm un pakalpojumiem, šādā apmērā:

- a. ja šīs preces un pakalpojumi attiecas vienīgi uz darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms, tiem uzliktais nodoklis ir atskaitāms;
- b. ja tie attiecas vienīgi uz darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms, tiem uzliktais nodoklis nav atskaitāms;
- c. ja to lietošana vienlaikus attiecas uz darījumiem, par daļu no kuriem [PVN] ir atskaitāms, un uz tādiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms, var atskaitīt tām uzliktā nodokļa daļu. Šī daļa tiek noteikta atbilstoši 212.–214. pantā noteiktajiem nosacījumiem.”

10. CGI 271. panta 4. punktā turklāt paredzēts:

“4. Ir tiesības uz atskaitīšanu ar tādiem pašiem nosacījumiem kā, ja tiem tiktu uzlikts [PVN]:

[..]

- b) banku un finanšu pakalpojumiem, kas, piemērojot 261. C panta 1. punkta a)–e) apakšpunkta normas, ir atbrīvoti, ja tie tiek sniegti klientiem, kuri ir reģistrēti ārpus Eiropas Ekonomikas kopienas, vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, ko paredzēts izvest uz valsti ārpus Kopienas.”

II – Pamatlietas rašanās fakti

11. Pēc grāmatvedības pārbaudes par laikposmu no 1988. gada 1. janvāra līdz 1989. gada 31. decembrim sabiedrībai *Le Crédit Lyonnais*⁹, kuras galvenais uzņēmums [juridiskā adrese] ir Francijā, divos paziņojumos par nodokļu maksājumu apmēru 1991. gada 27. decembrī un 1992. gada 7. decembrī tika nosūtīts paziņojums par maksājamā PVN un algas nodokļa apmēru, norādot, ka nav pamata ņemt vērā sabiedrības citās dalībvalstīs vai trešās valstīs reģistrētām filiālēm izsniegto aizdevumu procentu summu CGI II pielikuma 212. pantā paredzētās atskaitāmās daļas skaitītājā un saucējā.

12. Divās 1994. gada 20. jūlija sūdzībās LCL lūdza atbrīvot no PVN un algas nodokļa, kas tai aprēķināts par 1988. un 1989. gadu, samaksas, apgalvojot, ka šo procentu summa varēja tikt ņemta vērā, aprēķinot atskaitāmo daļu.

13. 1994. gada 17. novembra paziņojumā par nodokļa piedziņu LCL tika lūgts samaksāt pārrēķināto PVN summu EUR 1 151 573,81 apmērā, ietverot nodokli un procentus, attiecībā uz 1988. gadu un EUR 1 349 357,81 attiecībā uz 1989. gadu. 1994. gada 30. decembra nodokļa paziņojumā LCL tika lūgts samaksāt pārrēķināto algas nodokli par 1988. gadu EUR 1 209 890,89 apmērā, ietverot nodokli un procentus, un par 1989. gadu EUR 1 246 611,44 apmērā.

9 — Turpmāk tekstā – “LCL”.

14. Citā sūdzībā 1996. gada 31. decembrī *LCL* lūdza atmaksāt, pirmkārt, PVN, ko tā uzskatīja par kļūdaini samaksātu par 1988. un 1989. gadu, proti, EUR 46 944 246,96, un, otrkārt, algas nodokli, ko tā uzskatīja par kļūdaini samaksātu par 1988. un 1989. gadu (EUR 23 067 082,45). *LCL* norādīja, ka tā, aprēķinot savu PVN atskaitāmo daļu, kļūdaini nav ņēmusi vērā klientu samaksātos procentus ārvalstīs reģistrētajām filiālēm. *LCL* lūdza arī kompensēt starpību starp algas nodokli, ko prasa atmaksāt, un uzņēmumu ienākuma nodokli, kas tika dzēsts pārbaudes ietvaros.

15. Tā kā administrācija šīs sūdzības noraidīja, *LCL* ar 1998. gada 28. augusta prasības pieteikumu vērsās *Tribunal administratif de Paris* [Parīzes Administratīvajā tiesā] (Francija), pirmkārt, ar prasību atbrīvot no PVN samaksas, kas tai aprēķināta par 1988. un 1989. gadu, un, otrkārt, ar prasību atmaksāt PVN un algas nodokli, kuru tā uzskatīja par kļūdaini samaksātu 1988. un 1989. gadā.

16. *Tribunal administratif de Paris* ar 2004. gada 5. oktobra spriedumu noraidīja šīs dažādās prasības.

17. *Cour administrative d'appel de Paris* [Parīzes Administratīvā apelācijas tiesa] ar 2006. gada 8. decembra spriedumu apstiprināja iepriekš minēto spriedumu. Tā uzskatīja, ka, pirmkārt, citās dalībvalstīs reģistrētās *LCL* filiāles pašas ir PVN nodokļa maksātājas un, lai noteiktu to atskaitāmo daļu, tiek ņemti vērā pašu ienākumi, kas līdz ar to nepamato jaunas tiesības uz atskaitīšanu par labu galvenajam uzņēmumam. Otrkārt, tā uzskatīja, ka par trešās valstīs reģistrēto *LCL* filiāļu veiktajiem darījumiem nevar izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, jo pēdējās var vai nu nebūt nodokļa maksātājas, vai arī tām var tikt piemēroti citi noteikumi.

18. Tad 2007. gada 21. februārī *LCL* iesniedza apelācijas sūdzību *Conseil d'État* [Valsts Padomē], lūdzot atcelt iepriekš minēto 2006. gada 8. decembra spriedumu.

III – Prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

19. Šādos apstākļos ar 2011. gada 11. jūlija lēmumu *Conseil d'État* (apvienotās 3., 8.–10. apakšnodaļa) apturēja tiesvedību un lūdza Tiesu sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

- “1) Vai, ievērojot noteikumus par pievienotās vērtības nodokļa teritoriālo piemērojamību, [...] Sestās direktīvas [...] 17. panta 2. un 5. punkts un 19. pants var tikt interpretēti tādējādi, ka, lai aprēķinātu tajos paredzēto atskaitījumu, dalībvalstī reģistrētajam [sabiedrības] galvenajam uzņēmumam ir jāņem vērā tās filiāļu, kas reģistrētas citā dalībvalstī, ienākumi un, attiecīgi, tās filiālēm ir jāņem vērā visi sabiedrības gūtie ienākumi, kam ir piemērojams PVN?”
- 2) Vai tas attiecas arī uz filiālēm, kas ir reģistrētas ārpus Eiropas Savienības, it īpaši attiecībā uz 17. panta 3. punkta a) un c) apakšpunktā paredzētajām tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu saistībā ar 13. panta B daļas d) punkta 1.–5. apakšpunktā paredzētajiem banku un finanšu darījumiem, kuri tiek veikti klientiem, kas reģistrēti ārpus Kopienas?
- 3) Vai atbilde uz diviem pirmajiem jautājumiem var atšķirties dažādās dalībvalstīs atkarībā no 17. panta 5. punkta pēdējā daļā piedāvātajām iespējām, it īpaši attiecībā uz dažādu darbības nozaru izveidošanu?
- 4) Gadījumā, ja atbilde uz abiem pirmajiem jautājumiem ir apstiprinoša, pirmkārt, vai šāda atskaitījuma piemērošana ir jāattiecina tikai uz PVN, kas uzlikts galvenā uzņēmuma izdevumiem par labu ārvalstu filiālēm, atskaitīšanas tiesībām un, otrkārt, vai ārvalstīs gūto ienākumu ņemšanai vērā ir jānotiek atbilstoši filiāles valstī vai galvenā uzņēmuma valstī piemērojamajiem noteikumiem?”

20. Rakstveida apsvērumus iesniedza *LCL*, Francijas Republikas, Kipras Republikas, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija.

21. Turklāt atklātā tiesas sēdē, kas notika 2012. gada 27. septembrī, tika uzklausīti *LCL*, Francijas Republikas, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karalistes un Komisijas mutvārdu apsvērumi.

IV – Analīze

A – Ievada apsvērumi

22. Šajos prejudiciālajos jautājumos iesniedzējtiesa būtībā aicina Tiesu atbildēt uz jautājumu, vai (pirmais un otrais jautājums) un, vajadzības gadījumā, kādā apmērā (trešais un ceturtais jautājums) Sestajā direktīvā ir noteikts pienākums dalībvalstīm, it īpaši ievērojot Tiesas pasludināto spriedumu lietā *FCE Bank*, piemērot tā dēvēto “pasaules daļu”, proti, aprēķināt minētās direktīvas 17. panta 5. punktā un 19. pantā paredzēto dalībvalstī reģistrētā galvenā uzņēmuma PVN atskaitāmo daļu, attiecībā uz tā nodokļu saistībām minētajā dalībvalstī ņemot vērā citās dalībvalstīs vai trešās valstīs reģistrēto filiāļu apgrozījumu un pretēju vai savstarpēju situāciju.

23. Pirmkārt, jānorāda, ka iesniedzējtiesa ceturto jautājumu uzdod pakārtoti, proti, tikai tad, ja un ciktāl tiktu atbildēts apstiprinoši uz vienu vai otru no abiem pirmajiem jautājumiem. Tādējādi, pieņemot, ka uz šiem pirmajiem diviem jautājumiem tiek sniegta noraidoša atbilde, nebūs vajadzības atbildēt uz ceturto jautājumu. Līdz ar to arī uz trešo jautājumu nebūs jāatbild, ņemot vērā atbildi, kuru es piedāvāju sniegt uz pirmo jautājumu.

24. Otrkārt, ir jāuzsver, ka pamatlieta attiecas uz prasību, ko iesniegusi sabiedrība, kuras galvenais uzņēmums ir reģistrēts iesniedzējtiesas dalībvalstī, šajā gadījumā – Francijā, lūdzot ņemt vērā minētās sabiedrības citās dalībvalstīs (pirmais jautājums) reģistrēto filiāļu vai trešās valstīs (otrais jautājums) reģistrēto filiāļu apgrozījumu, kad tiek aprēķināta tās atskaitāmā daļa saskaņā ar tās nodokļu saistībām pirmajā dalībvalstī.

25. Tomēr, lai gan no galvenā uzņēmuma viedokļa iesniedzējtiesas pirmais uzdotais jautājums attiecas tieši uz prasības pieņemamību šādā gadījumā, tad tomēr no citās dalībvalstīs reģistrēto filiāļu viedokļa tas galu galā attiecas arī uz šīs pašas prasības pieņemamību simetriskā gadījumā. Iesniedzējtiesa faktiski jautā Tiesai arī par iespēju citās dalībvalstīs reģistrētajām filiālēm saskaņā ar to nodokļu saistībām pašu reģistrācijas dalībvalstī attiecīgi ņemt vērā to atskaitāmā daļā visus sabiedrības ienākumus, proti, gan galvenā uzņēmuma, gan katras filiāles ienākumus.

26. Tādējādi, tā kā pamatlīetas risinājums nav saistīts ar *LCL* filiāļu, kas ir reģistrētas un ir nodokļa maksātājas citās dalībvalstīs, atskaitāmās daļas noteikšanas nosacījumu pārbaudi, Tiesas ziņā būs pārformulēt tai uzdoto pirmo jautājumu, kurā šī detaļa nav atspoguļota, kā to savos rakstveida apsvērumos ir ierosinājusi Komisija¹⁰.

27. Visbeidzot, treškārt, šķiet pamatoti balstīties uz iesniedzējtiesas ierosināto nodalīšanu, atbildot atsevišķi un pakāpeniski uz abiem tās pirmajiem jautājumiem, kuros, izvirzot to pašu principa jautājumu attiecībā uz “pasaules daļas” pieļaujamību, ir nošķirta sabiedrību situācija atkarībā no tā, vai tām ir dalībvalstīs vai trešās valstīs reģistrētas filiāles, ņemot vērā tieši Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunkta īpašos noteikumus¹¹, kuros regulētas PVN atskaitīšanas tiesības attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kuri atbilstoši 13. panta B daļas a) un d) punkta 1. un 5. apakšpunktam¹² ir atbrīvoti no nodokļa un tiek sniegti trešās valstīs reģistrētiem pakalpojumu saņēmējiem.

10 — It īpaši skat. spriedumu lietā *FCE Bank* (minētš iepriekš, 21. un 22. punkts un tajos minētā judikatūra) un tajā minēto judikatūru.

11 — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 169. panta c) punkta noteikumus.

12 — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 135. un 136. panta noteikumus.

28. Šajā lietā *LCL* būtībā apgalvo, ka ar Sesto direktīvu izveidotajai kopējai PVN sistēmai raksturīgais neitralitātes princips prasa atzīt “pasaules daļu”, kas kā loģiskas sekas izriet tieši no iepriekš minētā sprieduma lietā *FCE Bank*.

29. Savukārt dalībvalstu valdības, kas ir sniegušas rakstveida un mutvārdu apsvērumus, kā arī Komisija galvenokārt ir vienisprātis un uzskata, ka *LCL* spriedumam lietā *FCE Bank* pieraksta tam neesošu piemērošanas jomu. Katrā ziņā tās uzskata, ka ar Sesto direktīvu izveidotā kopējā PVN sistēma, un it īpaši tās teritoriālā ietekme, kā arī praktiskas dabas apsvērumi liedz atzīt “pasaules daļu”. Sestā direktīva izslēdzot iespēju dalībvalstīm ļaut nodokļa maksātājiem, uz kuriem attiecas to nodokļu tiesību aktu teritoriālās piemērošanas joma un kuri veic darbību vairākās dalībvalstīs, izmantojot filiāles, ņemt vērā to apgrozījumu, lai aprēķinātu PVN atskaitāmo daļu.

B – *Par filiāļu, kas reģistrētas citās dalībvalstīs, apgrozījuma ņemšanu vērā [sabiedrības]galvenā uzņēmuma dalībvalstī atskaitāmās daļas aprēķinā (pirmais jautājums)*

30. Tā kā šajā lietā spriedumam lietā *FCE Bank* ir centrālā vieta, vēl pirms pievērsties jēdziena “pasaules daļa” pieļaujamībai, kas ir šīs lietas galvenais uzdevums¹³, ir skaidri jāklasificē šī sprieduma piemērošanas joma, lai noteiktu, ciktāl tas var ietekmēt atbildi, kas sniedzama uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem Tiesai.

1) Par spriedumu lietā *FCE Bank* un tā piemērošanas jomu

31. Vispirms ir jānorāda, ka nedz *LCL*, nedz dalībvalstis, kuras ir iesniegušas apsvērumus, nedz arī Komisija nevienu brīdi nav apšaubījušas Tiesas pieņemto risinājumu spriedumā lietā *FCE Bank*¹⁴ ne saistībā ar pamatlietu, ne tiesvedībā Tiesā. Tieši otrādi, spriedums lietā *FCE Bank* ir *LCL* prasījumu atskaites punkts, un līdz ar to ir jāuzskata, ka *LCL* un filiāles, kādas tās ir pamatlietā, atbilst šajā spriedumā aprakstītajai situācijai, proti, runa ir par “filiālēm”, nevis “meitassabiedrībām”. Tomēr šajā ziņā ir jāprecizē, ka iesniedzējtiesai ir jāpārlicinās, vai pamatlīetas situācija pilnībā atbilst *FCE Bank* judikatūrā aprakstītajai, ja atbildēs uz tās uzdotajiem jautājumiem tiek izmantots pieņēmums, ka *LCL* un tās dažādās filiāles veido vienu juridisko vienību attiecībā uz PVN noteikumu piemērošanu.

32. Būtībā *LCL* galvenokārt vienīgi apgalvo, ka sprieduma lietā *FCE Bank* judikatūras piemērošana principā ietver to, ka tiek zaudētas tiesības atskaitīt PVN, kuru uzliek precēm un pakalpojumiem, ko iepriekš iegādājies vai saņēmis [sabiedrības] galvenais uzņēmums, katru reizi, kad minētās preces un pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām, kurus vēlāk veic šīs pašas sabiedrības citās dalībvalstīs reģistrētās filiāles. Piemērojot iepriekš minētā sprieduma lietā *FCE Bank* judikatūru, ja galvenais uzņēmums nav spējis minētās preces un pakalpojumus, kas sniegti filiālēm,

13 — Valsts ziņotājs attiecībā uz pamatlietu procesā *Conseil d'État*, kurš ir secinājis, ka PVN “neitralitātes princips”, šķiet, liecina par labu “pasaules daļas” tēzei, uzsvera jautājuma, kas “pamatos skar kopējo PVN sistēmu”, nozīmi un tādēļ ieteica Francijas augstākajai administratīvajai tiesai uzdot šos prejudiciālos jautājumus Tiesai. Skat. Legras, C., *Le prorata de TVA peut-il être mondialisé?*, *Conseil d'État* secinājumi, 2011. gada 11. jūlijs, Nr. 301849, *Sté. Crédit Lyonnais*, RFJ, 2011, Nr. 10, pētījumi un doktrīnas, 917. lpp. Skat. arī Guichard, M. un Stemmer, W., *Prestations intra-entreprises et TVA*, *Droit fiscal*, 2007, Nr. 11, 273. lpp.; Amand, C. un Lenoir, V., *Prorata de déduction de la TVA par les intermédiaires financiers: le chiffre d'affaires des opérations de crédit est-il constitué par les intérêts bruts ou la marge brute?*, *Banque & Droit*, 2005, Nr. 101, 10. lpp.; Bouchard, J.-C. un Courjon, O., *Le prorata et le principe de neutralité*, *Droit fiscal*, 2006, Nr. 48, 2058. lpp.; Stemmer, W., *TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!*, *Droit fiscal*, 2011, Nr. 30, act. Nr. 241; Sniadower, C., *Faut-il craindre la mondialisation? À propos de la décision Sté Le Crédit Lyonnais sur le calcul du prorata de déduction de la TVA*, *Droit Fiscal*, 2011, Nr. 44, *Comm.* Nr. 573; Grundt, V. un Hamacher, R., *Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne*, *Droit fiscal*, 2007, Nr. 15, 404. lpp.

14 — Kā valsts ziņotājs to uzsver savos iepriekš minētajos apsvērumos, kas minēti iepriekš šo secinājumu 13. zemsvītras piezīmē, procesā *Conseil d'État*, pati *Conseil d'État* ir pieņēmusi Tiesas sniegto risinājumu tās iepriekš minētajā spriedumā lietā *FCE Bank*. Skat. 1981. gada 9. janvāra spriedumu lietā *Société Timex Corporation* (Nr. 10145, *Droit fiscal*, 1981, Nr. 23, *comm.* Nr. 1237) un 2001. gada 29. jūnija spriedumu lietā *Banque Sudameris* (Nr. 176105, *RJF* 10/01, Nr. 1217, Goulard G. secinājumi, 811. lpp., *Droit Fiscal*, 2001, Nr. 46, *comm.* Nr. 1056); attiecībā uz šo judikatūru it īpaši skat. iepriekš minētos Guichard, M. un Stemmer, W. darbus un iepriekš minēto Sniadower, C. darbu.

iekļaut rēķinā, pēdējām neesot iespējas atskaitīt PVN, kuru galvenais uzņēmums samaksājis priekšnodokli, no PVN, kuru tam ir jāmaksā saistībā ar vēlāk veiktajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem. Tādējādi varot atskaitīt vienīgi to PVN, kas attiecas uz pašu filiāļu izdevumiem to reģistrācijas dalībvalstī.

33. *LCL* no tā secina, ka, lai nezaudētu atskaitīšanas tiesības, kas būtu pretrunā PVN neitralitātes principam, sabiedrībai, kuras galvenais uzņēmums vienlaikus veic gan ar nodokli apliekamus darījumus, gan darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitāms Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta izpratnē, aprēķinot tās PVN atskaitāmo daļu attiecībā uz tās ar nodokli apliekamo darījumu izdevumiem, būtu obligāti jābūt iespējai ņemt vērā visus darījumus, uz kuriem ir attiecināmi minētie izdevumi – gan sabiedrības galvenā uzņēmuma reģistrācijas dalībvalstī veiktos darījumus, gan tās filiāļu veiktos darījumus to reģistrācijas dalībvalstīs.

34. Iepriekš minētais spriedums lietā *FCE Bank*, kurš ir formulēts īsi, mums māca, ka sabiedrība, kuras galvenais uzņēmums (tās juridiskā adrese) atrodas dalībvalstī (*FCE Bank*) un kurai ir pastāvīga iestāde (filiāle), kas reģistrēta citā dalībvalstī (*FCE IT*), attiecībā uz filiāles reģistrācijas dalībvalsti (Itālija) un tiktāl, ciktāl galvenais uzņēmums ir piegādājis preces un sniedzis pakalpojumus filiālei, veido vienu vienotu nodokļa maksātāju¹⁵ savstarpējo “attiecību” ietvaros¹⁶, līdz ar to iespējamais galvenā uzņēmuma sniegtos pakalpojumus savai filiālei nevar kvalificēt kā pakalpojumu sniegšanu pret atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta izpratnē, kas nozīmē, ka šajā gadījumā pēdējie netiek aplikti ar PVN filiāles dalībvalstī.

35. Saskaņā ar Tiesas judikatūru¹⁷ pakalpojuma sniegšana ir apliekama ar PVN tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiska saikne, kuras esamības laikā savstarpēji tiek sniegti pakalpojumi. Tomēr šāda juridiska saikne nevar pastāvēt starp galveno uzņēmumu un tās pašas sabiedrības filiāli, ja pēdējā neveic neatkarīgu saimniecisku darbību, proti, ja to nevar uzskatīt par autonomu, proti, ja tā uzņemas ekonomisko risku, kas izriet no tās darbības¹⁸. Tā tas bija *FCE IT* gadījumā, kura ir *FCE Bank* filiāle un kurai nav pašai sava kapitāla¹⁹.

36. Šajā ziņā ir jānorāda, ka nedz apsvērumus sniegušās dalībvalstis, nedz Komisija nav apstrīdējušas, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *FCE Bank* judikatūras piemērošana²⁰ teorētiski varētu izraisīt situāciju, ka sabiedrība, kas ir reģistrēta dalībvalstī un kurai ir citās dalībvalstīs reģistrētas filiāles, varētu zaudēt zināmas PVN atskaitīšanas tiesības, ja tā dalībvalstī, kas mūsu gadījumā ir tās galvenā uzņēmuma dalībvalsts, centralizēti veic tādu preču un pakalpojumu iegādi, kurus izmanto darījumos, kas tiek veikti citās dalībvalstīs, jo vēlāk veiktie darījumi nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN.

37. Tomēr savā iepriekš minētajā spriedumā lietā *FCE Bank* Tiesa tikai nosprieda, ka sabiedrības galvenā uzņēmuma veiktie darījumi ar tās dažādajām filiālēm ir jāuzskata par iekšējiem darījumiem, un šis spriedums ir piemērojams vienīgi šai kvalifikācijai.

15 — Spriedums lietā *FCE Bank* (minēts iepriekš, 37. punkts). Turklāt šī sprieduma 41. punktā ir precizēts, ka filiālei nav jāveido no sabiedrības sēdekļa nošķirta juridiska persona.

16 — Spriedums lietā *FCE Bank* (minēts iepriekš, 41. punkts).

17 — Turpat (34. punkts).

18 — Iepriekš minētais spriedums lietā *FCE Bank* (minēts iepriekš, 35. punkts).

19 — Turpat (37. punkts). Skat. arī šajā jautājumā ģenerālvokāta Ležē [*Léger*] secinājumus lietā, kurā pasludināts šis spriedums, 38. un nākamajos punktos.

20 — Šajā ziņā Apvienotās Karalistes valdība izskaidro konkrētus piemērus, atbalstot to, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu zudumam ir gadījuma raksturs, ņemot vērā dažādus faktoros, kas saistīti ar atskaitāmās daļas aprēķinu.

38. Tiesa šajā spriedumā nekādā veidā nav lēmusi par PVN atskaitīšanas kārtību. Lai arī tas “var” izraisīt situāciju, kad nav iespējams atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par minētajiem izdevumiem galvenā uzņēmuma dalībvalstī proporcionāli [šo izdevumu] izmantošanai vēlāk veiktajos darījumos filiāļu dalībvalstīs, šeit runa ir tikai par to, ka tiek liegta viena no iespējamajām atskaitīšanas tiesību īstenošanas iespējām.

39. Tomēr nevar uzskatīt, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *FCE Bank* netiešs, bet vajadzīgs rezultāts būtu uzdot dalībvalstīm zināmā mērā atbilstoši vai kā kompensāciju, piemērojot ar Sesto direktīvu izveidotajai kopējai PVN sistēmai raksturīgo neitralitātes principu, atļaut sabiedrībai, kuras daļa no darbībām saskaņā ar minētās direktīvas 13. panta B daļas d) punktu ir atbrīvotas no PVN un līdz ar to principā PVN nav atskaitāms, piemērojot minētās direktīvas 17. panta 5. punktu un 19. pantu, aprēķināt tās atskaitāmo daļu, ņemot vērā visu tās filiāļu apgrozījumu.

40. Noslēgumā, lai gan ar iepriekš minēto spriedumu lietā *FCE Bank* tiek liegta viena PVN atskaitīšanas iespēja attiecībā uz dalībvalstī reģistrētas sabiedrības galvenā uzņēmuma izdevumiem, ja tie tiek izmantoti tās filiāļu, kas reģistrētas citās dalībvalstīs, veiktajos darījumos, tomēr tas nesniedz ne tiešu, ne netiešu atbildi uz šajā lietā uzdoto galveno jautājumu, proti, vai šādai sabiedrībai ir jāņem vērā gan sabiedrības galvenā uzņēmuma apgrozījums, gan filiāļu apgrozījums, aprēķinot tās atskaitāmo daļu Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta un 19. panta izpratnē. Tādējādi atbilde uz šo jautājumu būs jāmeklē citur.

41. Tomēr, pirms izvērtēt Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta un 19. panta noteikumus, kuri ir *LCL* prasījumu pamatā un kuri regulē PVN atskaitīšanas tiesības precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti gan darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitāms, sākumā ir jāatgādina Sestās direktīvas 17. pantā paredzēto un Tiesas interpretēto atskaitīšanas tiesību piemērošanas joma.

2) Par atskaitīšanas tiesībām, neitralitātes principu un kopējās PVN sistēmas teritoriālo ietekmi

42. Kā to vairākkārt ir uzsvērusi Tiesa, ar Sestās direktīvas 17.–20. pantu izveidotā atskaitījumu sistēma ir kopējās PVN sistēmas būtisks elements²¹, ciktāl tās mērķis ir nodrošināt nodokļa neitralitāti attiecībā uz visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem un rezultātiem, ja vien pašas šīs darbības ir apliekamas ar PVN²². Tā kā PVN ir nodoklis, kas galvenokārt paredzēts, lai ietekmētu patēriņu un šīs patērēšanas vietu²³, tas ir maksājams tieši proporcionāli preču un pakalpojumu cenām²⁴, izņemot izņēmuma²⁵ gadījumus, par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot PVN, kas tieši ietekmē minēto preču un pakalpojumu dažādos cenu veidošos elementus²⁶.

21 — Skat. 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts).

22 — It īpaši skat. 1988. gada 21. septembra spriedumu lietā 50/87 Komisija/Frāncija (*Recueil*, 4797. lpp., 15. punkts), 2005. gada 26. aprīļa spriedumu lietā C-376/02 “Goed Wonen” (Krājums, I-3445. lpp., 26. punkts), 2012. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-284/11 *EMS-Bulgaria Transport* (43. un 44. punkts).

23 — Atbilstoši 4. pantā paredzētajam mērķim Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmajā direktīvā 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV Nr. 71, 1301. lpp.). Šajā ziņā skat. arī preambulas septīto apsvērumu Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvā 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1.–19. lpp.).

24 — Atbilstoši iepriekš minētās Pirmās direktīvas 67/227 2. pantam. It īpaši skat. Tiesas 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona* (Krājums, I-9373. lpp., 21. punkts).

25 — Par pārejas režīmu attiecībā uz atbrīvojumiem preču piegādēm Kopienas iekšienē, kas paredzēts Sestās direktīvas 77/388 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā, it īpaši skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz* (*Recueil*, I-1883. lpp., 16. punkts), 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel un Recolta Recycling* (Krājums, I-6161. lpp., 49. punkts) un 2012. gada 27. septembra spriedumu lietā C-587/10 *VSTR* (27. un 28. punkts).

26 — It īpaši skat. spriedumu lietā *BP Soupergaz* (minēts iepriekš, 16. punkts), 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (Krājums, I-483. lpp., 54. punkts), kā arī 2012. gada 6. decembra spriedumu lietā C-285/11 *Bonik* (28. punkts).

43. Tādējādi Sestās direktīvas 17. pantā paredzēto atskaitīšanas tiesību mērķis ir atbrīvot nodokļa maksātāju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visām savām saimnieciskajām darbībām, ja vien tās nav atbrīvotas no nodokļa. Tādējādi minētā direktīva nodokļa maksātājam ļauj atskaitīt to PVN, kuru viņš maksā par veiktajiem ar nodokļiem apliekamajiem darījumiem un par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, proti, PVN, kas kā priekšnodoklis samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kurus viņš iegādājas minēto darījumu vajadzībām, ja vien šiem iepriekšējiem izdevumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vēlāk veiktajiem darījumiem²⁷ vai tie var būt saistīti ar nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām un tādējādi veido daļu no vēlāk veikto darījumu cenas²⁸.

44. Tikai tad, ja precī vai pakalpojumu izmanto ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām, nodokļu maksātājs no PVN, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, var atskaitīt to, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par šo precī vai pakalpojumu²⁹. PVN priekšnodokļa atskaitīšana, kas arī ir noteikta, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem³⁰, tādējādi ir saistīta ar vēlāku PVN iekasēšanu³¹.

45. Turklāt no tā, kādam mērķim preces un pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredzēts izmantot, ir atkarīgs sākotnējā atskaitījuma lielums, uz kuru nodokļu maksātājam ir tiesības saskaņā ar Sestās direktīvas 17. pantu, un iespējamo korekciju apmērs turpmākajos laika posmos, kas ir jāveic atbilstoši šīs direktīvas 20. pantā paredzētajiem nosacījumiem³².

46. Nodokļu maksātājiem piešķirto atskaitīšanas tiesību nozīmību izskaidro tas, ka, izņemot krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumus nodokļu jomā³³, jebkurš ierobežojums tā ietekmes uz nodokļu nastas apmēru dēļ ir jāpiemēro vienādi visās dalībvalstīs, un līdz ar to ir paredzēta Savienības tiesību norma, kas to nepārprotami atļauj³⁴.

47. Savukārt katru reizi, kad nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumus izmanto tādu darījumu vajadzībām, kuri ir atbrīvoti no nodokļa vai kuriem PVN nav piemērojams³⁵, kas ir būtiski, lai labāk izprastu neitralitātes principa apjomu, priekšnodoklis nevar tikt nedz iekasēts, nedz arī vēlāk atskaitīts vai atmaksāts³⁶.

27 — It īpaši skat. 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 19. punkts), 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-98/98 *Midland Bank* (*Recueil*, I-4177. lpp., 20. punkts), 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-32/03 *Fini H* (Krājums, I-1599. lpp., 26. punkts) un 2007. gada 8. februāra spriedumu lietā C-435/05 *Investrand* (Krājums, I-1315. lpp., 23. punkts).

28 — It īpaši skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National* (*Recueil*, I-1361. lpp., 35. un 38.–40. punkts), 2001. gada 27. septembra spriedumu lietā C-16/00 *Cibo Participations* (*Recueil*, I-6663. lpp.) un 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-496/11 *Portugal Telecom* (37. punkts).

29 — It īpaši skat. 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp., 27. punkts) un 2005. gada 15. decembra spriedumu lietā C-63/04 *Centralan Property* (Krājums, I-11087. lpp., 54. punkts).

30 — Skat. 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts).

31 — It īpaši skat. spriedumu lietā *Uudenkaupungin kaupunki* (minēts iepriekš, 24. punkts), 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-72/05 *Wollny* (Krājums, I-8297. lpp., 20. punkts) un 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-277/09 *RBS Deutschland Holdings* (Krājums, I-13805. lpp., 35. punkts).

32 — It īpaši skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp., 15. punkts), 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-396/98 *Schloßstraße* (*Recueil*, I-4279. lpp., 37. punkts) un spriedumu lietā *Centralan Property* (minēts iepriekš, 54. punkts).

33 — It īpaši skat. spriedumu lietā *Fini H* (minēts iepriekš, 31. punkts), 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax u.c.* (Krājums, I-1609. lpp.), kā arī spriedumu lietā *RBS Deutschland Holdings* (minēts iepriekš, 48. un nākamie punkti).

34 — Skat. spriedumu lietā Komisija/Frāncija (minēts iepriekš, 15. punkts), spriedumu lietā *BP Soupergaz* (minēts iepriekš, 18. punkts) un 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler* (*Recueil*, I-81. lpp., 42. punkts).

35 — Šajā ziņā skat. 1993. gada 22. jūnija spriedumu lietā C-333/91 *Sofitam* (*Recueil*, I-3513. lpp., 13. un 14. punkts), spriedumu lietā *Cibo Participations* (minēts iepriekš, 44. punkts) un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-77/01 *EDM* (*Recueil*, I-4295. lpp., 44. punkts).

36 — Skat., piemēram, spriedumu lietā *Uudenkaupungin kaupunki* (minēts iepriekš, 24. punkts), spriedumu lietā *Wollny* (minēts iepriekš, 20. punkts), 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (Krājums, I-839. lpp., 28. punkts), 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF* (Krājums, I-10413. lpp., 59. punkts) un 2012. gada 16. februāra spriedumu lietā C-118/11 *Eon Aset Menidjunt* (44. punkts).

48. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, ja nodokļa maksātājs piegādā preces vai sniedz pakalpojumus citam nodokļa maksātājam, kas tos izmanto, lai veiktu darījumu, uz kuru attiecas atbrīvojums [no nodokļa] atbilstoši šīs pašas direktīvas 13. panta A daļai, tad tam principā nav tiesību atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, jo tādā gadījumā attiecīgās preces un pakalpojumi netiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem³⁷. Tas izskaidro fenomenu, kas reizēm tiek saukts par “slēpto PVN”, saskaņā ar kuru papildizmaksas pievieno tādu preču vai pakalpojumu cenām, kurus izmanto darījumos, kas tiek vēlāk atbrīvoti no nodokļa³⁸.

49. Sestajā direktīvā, it īpaši tās 17. panta 3. punkta b) un c) apakšpunktā³⁹, tikai izņēmuma kārtā ir paredzētas tiesības atskaitīt PVN par precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti no nodokļa atbrīvotiem darījumiem⁴⁰, un šajā ziņā minētajā direktīvā izmantotie termini ir interpretējami šauri⁴¹.

50. No Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā noteiktā, un it īpaši no atskaitīšanas tiesībām, izriet nodokļu neitralitātes princips, kas kā PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš tiek īstenots Kopienų tiesību aktos⁴².

51. Neitralitātes princips, kas reizēm tiek kvalificēts kā kopējai PVN sistēmai raksturīgais Savienības tiesību vispārējais princips, ir arī vispārējā vienlīdzīgas attieksmes principa izpausme⁴³, kas prasa, lai PVN maksātāji atrastos vienādos konkurences apstākļos, izņemot objektīvi attaisnotas atšķirības⁴⁴.

52. Tomēr, kā to ir uzsvērusi Tiesa, atšķirībā no citiem Savienības tiesību vispārējiem principiem neitralitātes principam nav konstitucionāla statusa un tas ir jāattīsta likumdošanas veidā, kas ir izdarāms, tikai pieņemot atvasinātu Kopienų tiesību aktu⁴⁵. Tādējādi runa ir nevis par primāro tiesību aktu noteikumu, bet gan drīzāk par interpretācijas principu⁴⁶, kas dalībvalstīm it īpaši ir jāizmanto, nodrošinot Sestās direktīvas transponēšanu.

53. Šajā ziņā ir jāuzsver, ka, lai gan ar Sesto direktīvu izveidotās kopējās PVN shēmas viens no galvenajiem mērķiem, kā izriet no tās otrā apsvēruma, ir garantēt Savienības pašas resursus, iekasējot nodokli, kuru iegūst, piemērojot kopēju nodokļa likmi, pamatojoties uz aprēķiniem, kas izdarīti vienādi atbilstoši kopīgiem noteikumiem, tās darbībai, neskatoties uz šo saskaņošanu, joprojām ļoti ir raksturīga teritoriālā un tādējādi – valsts ietekme. Tā kā ar minēto direktīvu ir tikusi veikta tikai daļēja saskaņošana, pastāv atšķirīgs PVN tiesiskais regulējums katrā dalībvalstī. Kopumā, lai arī PVN tiek piemērota kopēja sistēma, tas joprojām ir nodoklis, uz kuru attiecas dalībvalstu nodokļu suverenitāte, kas ir izteikts dažādos Sestās direktīvas noteikumos, norādot uz minētās kopējās sistēmas teritoriālo ietekmi.

37 — It īpaši skat. 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā 8/81 *Becker* (*Recueil*, 53. lpp., 44. punkts), 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-302/93 *Debouche* (*Recueil*, I-4495. lpp., 16. punkts) un 2006. gada 7. decembra spriedumu lietā C-240/05 *Eurodental* (*Recueil*, I-11479. lpp., 26. punkts).

38 — Šajā ziņā skat. fenomena aprakstu Komisijas *Apspriešanās dokumentā par finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu pievienotās vērtības nodokļa saistību modernizāciju*, kas iesniegts saistībā ar uzaicinājumu sniegt viedokļus par Kopienų tiesiskā regulējuma par finanšu pakalpojumu PVN interpretāciju pārskatīšanu, kas uzsākts 2006. gada martā (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_fr.pdf) [tulkojuma piezīme – dokuments šai vietnē ir pieejams franču valodā].

39 — Par Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunkta ietekmi uz pamatlietu skat. tālāk apsvērumus par *LCL* filiālēm, kas reģistrētas trešās valstīs.

40 — Skat. spriedumu lietā *BLP Group* (minēts iepriekš, 23. punkts).

41 — Skat. spriedumu lietā *Eurodental* (minēts iepriekš, 33. punkts).

42 — 2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark* (Krājums, I-10567. lpp., 39.–45. punkts).

43 — It īpaši skat. 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-106/05 *Lu.P.* (Krājums, I-5123. lpp., 48. punkts), 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer* (Krājums, I-2283. lpp., 49. punkts).

44 — Skat. attiecībā uz tādām neatļautām vielām kā narkotiskās vielas, kas ir izslēgtas no jebkādas konkurences, 1988. gada 5. jūlija spriedumu lietā 269/86 *Mol* (*Recueil*, 3627. lpp., 17. un 18. punkts) un spriedumu lietā 289/86 *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat* (*Recueil*, 3655. lpp., 19. un 20. punkts); attiecībā uz precēm, kuras aizliegts eksportēt uz noteiktu galapunktu, 1993. gada 2. augusta spriedumu lietā C-111/92 *Lange* (*Recueil*, I-4677. lpp., 16. un 17. punkts).

45 — Skat. spriedumu lietā *NCC Construction Danmark* (minēts iepriekš, 42. punkts).

46 — Skat. 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā C-44/11 *Deutsche Bank* (45. punkts) un ģenerāldokātes Šarpstones [*Sharpston*] secinājumu šajā lietā 60. punktā.

54. Kā to ir bijusi izdevība uzsvērt Tiesai, it īpaši Sestās direktīvas 9. panta, kas vienādi nosaka par pakalpojumu sniegšanu maksājamo nodokļu piesaistes vietu, mērķis, kā izriet no minētās direktīvas preambulas septītā apsvēruma, ir racionāli iezīmēt valsts tiesību aktu PVN jomā piemērošanas robežas un tādējādi novērst, pirmkārt, kompetenču kolīziju, kas var izraisīt dubultu aplikšanu ar nodokļiem, un, otrkārt, ienākumu neaplikšanu ar nodokļiem vispār⁴⁷.

55. Iepriekš atgādinātais princips, saskaņā ar kuru “PVN iekasēšana neatkarīgi no tā apjoma ir jāveic tai dalībvalstij, kurā notiek preces galīgais patēriņš”⁴⁸, ļauj “stingri nošķirt ienākumus no PVN par Kopienas teritorijā veiktajiem darījumiem un skaidri nodalīt attiecīgo dalībvalstu nodokļu suverenitāti”⁴⁹.

56. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, pirms atbildēt uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, ir kodolīgi jāaplūko atskaitīšanas tiesību aprēķināšanas kārtība, kura atzīta nodokļa maksātājiem, kas paši sev piegādā preces un sniedz pakalpojumus, kuri tiek daļēji aplikti ar PVN.

3) Par atskaitāmo daļu (Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts un 19. pants)

57. Gadījumos, kad nodokļa maksātājs vienlaikus un būtībā nenošķirot veic gan ar nodokli aplikamus darījumus, gan darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmo un otro daļu atskaitāma ir tikai tā priekšnodoklī samaksātā PVN daļa, kas ir attiecināma uz darījumiem, kurus aplik ar nodokli, šo daļu saskaņā ar minētās direktīvas 19. pantu nosakot visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

58. Minēto normu mērķis ir ļaut nodokļa maksātājam, kurš iegādājas preces vai saņem pakalpojumus vienlaikus gan ar nodokli aplikamu darbību, gan tādu, par kuram nodoklis nav atskaitāms, darbību veikšanai, no visiem veiktajiem darījumiem atskaitīt PVN daļu proporcionāli tam, cik minēto preču un pakalpojumu tiek izmantots ar nodokli aplikamām darbībām⁵⁰ un tādējādi iekļaujas pašu atskaitīšanas tiesību loģikā.

59. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā dalībvalstīm tomēr tiek atļauts dažādos veidos, atkāpjoties no iepriekšējās daļas paredzētā, atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt individuālu un šajā ziņā atšķirīgu aprēķinu par katru “uzņēmējdarbības nozari” (a) un b) apakšpunkts) vai noteikt atskaitāmo daļu, piemērojot “faktisko izmantošanu” visām izmantotām presēm un pakalpojumiem vai to daļai (c) apakšpunkts), bet arī izvēles vai brīvprātīgā kārtā noteikt galveno atskaitāmo daļu, un šī pēdējā izvēle nozīmē, ka ir iespējamas arī citas atskaitāmās daļas (c) apakšpunkts).

60. Skatot tos kopā, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas noteikumu, kas ir iesniedzējtiesas trešā jautājuma priekšmets, mērķis ir tieši ļaut dalībvalstīm, ņemot vērā nodokļa maksātāja darbību īpašo raksturu, nonākt pie precīzākiem rezultātiem, nekā to var pieļaut ar daļas metodi⁵¹, ievērojot minētās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmās daļas lietderīgo iedarbību, kā arī principus, uz kuriem ir balstīta kopējā PVN sistēma, proti, nodokļu neitralitātes principu un samērīguma principu⁵².

47 — It īpaši skat. 1985. gada 4. jūlija spriedumu lietā 168/84 *Berkholz* (*Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts), 1986. gada 23. janvāra spriedumu lietā 283/84 *Trans Tirreno Express* (*Recueil*, 231. lpp., 14. punkts), 1997. gada 20. februāra spriedumu lietā C-260/95 *DFDS* (*Recueil*, I-1005. lpp., 18. punkts), 1997. gada 6. novembra spriedumu lietā C-116/96 *Reisebüro Binder* (*Recueil*, I-6103. lpp., 12. punkts), 2003. gada 11. septembra spriedumu lietā C-155/01 *Cookies World* (*Recueil*, I-8785. lpp., 46. punkts), 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-111/05 *Aktiebolaget NN* (Krājums, I-2697. lpp., 43. punkts), 2012. gada 26. janvāra spriedumu lietā C-218/10 *ADV Allround* (27. punkts).

48 — It īpaši skat. 2007. gada 27. decembra spriedumu lietā C-146/05 *Collée* (Krājums, I-7861. lpp., 37. punkts).

49 — 2006. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder* (Krājums, I-3227. lpp., 40. punkts). Skat. arī manu secinājumu 67. punktu 2010. gada 7. decembra spriedumam lietā C-285/09 *R* (Krājums, I-12605. lpp.) un tajā minēto judikatūru.

50 — 2008. gada 6. marta spriedums lietā C-98/07 *Nordania Finans un BG Factoring* (Krājums, I-1281. lpp., 20. punkts).

51 — Šajā ziņā skat. 2008. gada 18. decembra spriedumu lietā C-488/07 *Royal Bank of Scotland* (Krājums, I-10409. lpp., 24. punkts).

52 — 2012. gada 8. novembra spriedums lietā C-511/10 *BLC Baumarkt* (15. un 16. punkts).

61. Kā to ir norādījusi Apvienotās Karalistes valdība, pati šo alternatīvo iespēju pastāvēšana ļauj konstatēt, ka atskaitāmās daļas sistēma ne vienmēr var nodrošināt pilnīgi precīzu atbilstību starp PVN daļu, kas var tikt atgūta saistībā ar iepriekšējiem izdevumiem, un minēto izdevumu faktisko izmantošanu saistībā ar vēlāk veiktajiem darījumiem.

4) Par jautājumu, vai Sestajā direktīvā ir noteikta “pasaules daļas” obligāta piemērošana

62. Kā izriet no iepriekš minētajiem apsvērumiem un kā to ir uzsvērusas gan *LCL*, gan Francijas valdība un Komisija, Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punktā un 19. pantā nav sniegta skaidra atbilde uz jautājumu, vai dalībvalstī reģistrētas sabiedrības galvenajam uzņēmumam tā atskaitāmās daļas aprēķinā ir jāņem vērā tās filiāļu, kas reģistrētas citās dalībvalstīs, apgrozījums.

63. Vispārīgi runājot, gan “pasaules daļas” aizstāvji, gan pretinieki ir izvirzījuši vairākus argumentus, attiecīgi mēģinot pierādīt, ka minētā ņemšana vērā izriet no kopējās PVN sistēmas, kas izveidota ar Sesto direktīvu, neitralitātes principa un tā piemērošanas vai ka tā ir izslēgta, ņemot vērā minētās sistēmas teritoriālo ietekmi un ievērojot praktiskas grūtības, kuras radītu tās īstenošana gan nodokļa maksātājiem, gan nodokļu kontroles administrācijām.

64. Taču, kā izriet no iepriekš veiktās analīzes, konkrēta atskaitīšanas tiesību īstenošanas kārtība saistībā ar tādas sabiedrības veiktajiem darījumiem, kāda ir *LCL*, kas ir reģistrēta dalībvalstī, un tās filiālēm, kas ir reģistrētas citās dalībvalstīs, tāpat kā šo tiesību apmērs lielā mērā ir atkarīgi no vairākām izvēles iespējām, kuras dalībvalstis var brīvi izmantot attiecībā uz nodokļa maksātājiem⁵³, it īpaši starp vienu vai otru Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā paredzēto atskaitīšanas tiesību noteikšanas kārtību. Ar minēto noteikumu dalībvalstīm ir piešķirta noteikta rīcības brīvība⁵⁴, lai organizētu atskaitīšanas tiesības tā, lai tās vislabāk atbilstu nodokļa maksātāju darbību īpašajam raksturam ar mērķi nodrošināt PVN neitralitāti visprecīzākā iespējamā veidā.

65. Tā kā Savienības tiesībās nav skaidru tiesību normu šajā sakarā, vispirms valsts kompetentajām iestādēm un tiesām, ievērojot ierobežojumus, kuri noteikti Sestās direktīvas 17. pantā, un ar šo direktīvu izveidotajai kopējai PVN sistēmai raksturīgos principus, ir jānosaka konkrēta atskaitīšanas tiesību īstenošanas kārtība, kurai ir jābūt pieejamai nodokļa maksātājiem, kas, kā to apgalvo *LCL*, dalībvalstī veic tādu preču un pakalpojumu iegādi, kurus izmanto citās dalībvalstīs reģistrētās filiāles vēlāk veiktajos darījumos.

66. Pārējā daļā šajā ziņā *LCL* saistībā ar tās atbildi uz iesniedzējtiesas trešo uzdoto jautājumu būtībā uzsvēra, ka tai nav bijis iespējas izveidot atsevišķas darbības nozares, ņemot vērā valsts tiesības, kas bija piemērojamas atskaitīšanas tiesībām pamatlietas faktu laikā, tādējādi, ka šajās tiesībās sabiedrības netika nekādi nošķirtas atkarībā no to organizācijas veida⁵⁵.

67. Protams, kā izriet no iepriekš izanalizētās Tiesas judikatūras, atskaitīšanas tiesībām galvenokārt un pēc iespējas ir jāatbilst priekšnodokli samaksātajam PVN par tādu preču un pakalpojumu iegādi, kurus izmanto darījumos, kas nav atbrīvoti no nodokļa. Tomēr ar šo prasību dalībvalstīm netiek uzlikts pienākums obligāti paredzēt, ka kādas nodokļa maksātājas sabiedrības atskaitāmās daļas aprēķinā, kas

53 — Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 13. panta C daļa ļauj dalībvalstīm piešķirt nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz darījumiem, kas it īpaši paredzēti 13. panta B daļas d) apakšpunktā, precizējot, ka šo izvēles tiesību izmantošana, kuras, iespējams, piešķir dalībvalsts, nepieder vienam nodokļa maksātājam. It īpaši skat. spriedumu lietā *Becker* (minēts iepriekš, 38. punkts), spriedumu lietā Komisija/Frāncija (minēts iepriekš, 18. punkts) un spriedumu lietā *Luudenkaupungin kaupunki* (minēts iepriekš, 44.–47. punkts).

54 — Šajā ziņā skat. Stemmer, W. minētos darbus.

55 — Par Francijas judikatūru un doktrīnu attiecībā uz atsevišķām darbības nozarēm it īpaši skat. Tournès, P., *Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts*, RJF, 2000, Nr. 2, 99. lpp.

paredzēts Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā un otrajā daļā un 19. pantā, sistemātiski tiek ņemts vērā sabiedrības kopējais apgrozījums, proti, gan sabiedrības galvenā uzņēmuma apgrozījums, gan visu tās filiāļu, kas reģistrētas citās dalībvalstīs, apgrozījums, radot risku izkropļot pašu atskaitāmās daļas nozīmi, kā to ir uzsvērušas to dalībvalstu valdības, kuras iesniedza apsvērumus, un Komisija.

68. Šajā ziņā ir jāuzsver, kā to ir izdarījušas Apvienotās Karalistes valdība un Komisija savos rakstveida apsvērumos, ka *LCL* argumentu mērķis ir aicināt Tiesu vispārīgi definēt teorētiskus principus, kuri jāievēro, nosakot atskaitāmo daļu, gadījumā, kad sabiedrība, kuras galvenais uzņēmums ir reģistrēts dalībvalstī, centralizē izdevumus, kurus izmanto arī attiecībā uz tās filiāļu veiktajiem darījumiem citās dalībvalstīs, nesniedzot ne mazāko precizējumu skaitļu izteiksmē⁵⁶, ne par šo kopējo izdevumu apmēru, ne par filiāļu veikto un ar nodokli apliekamo darījumu, kuros šie izdevumi izmantoti, proporciju, ne arī vismazākās norādes par tiešu un tūlītēju saikni, kas pieprasīta Tiesas judikatūrā, starp izdevumiem, ko galvenais uzņēmums samaksājis iepriekš, un darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms un kurus vēlāk veikušas šīs filiāles.

69. Tomēr PVN atskaitīšanas tiesību zudumam, uz kuru norāda *LCL*, ir gadījuma raksturs, ciktāl tas ir atkarīgs ne tikai no dažādu attiecīgo dalībvalstu izdarītajām izvēlēm, kas norādītas iepriekš, bet arī no apliekamu ar nodokli darījumu apmēra salīdzinājumā ar atbrīvotiem no nodokļa darījumiem, kurus attiecīgi veic sabiedrības galvenais uzņēmums un tā filiāles, un no kopējo izdevumu apmēra, kuru galvenais uzņēmums izmanto savu filiāļu labā.

70. Pretēji *LCL* apgalvotajam, nevar uzskatīt, ka filiāļu apgrozījuma neņemšana vērā izraisītu vienlīdzīgas attieksmes pārkāpumu, šādai attieksmei pašai esot pretrunā neitralitātes principam starp sabiedrībām atkarībā no tā, vai tām ir filiāles tikai to reģistrācijas dalībvalstī vai tām ir filiāles citās dalībvalstīs, vai vēl attiecībā uz sabiedrībām, kurām ir filiāles, kas kontrolē meitassabiedrības⁵⁷.

71. Ņemot vērā ar Sesto direktīvu izveidoto objektīvo sistēmu, sabiedrība, kuras galvenais uzņēmums un filiāles atrodas vienā dalībvalstī, neatrodas tādā pašā situācijā kā sabiedrība, kurai ir filiāles citās dalībvalstīs. Pirmā principā ir nodokļa maksātāja vienā dalībvalstī, un tādējādi tai teritoriāli ir piemērojami šīs vienas dalībvalsts PVN valsts tiesību akti, savukārt otrā ir nodokļa maksātāja visās dalībvalstīs, kurās tai ir filiāles⁵⁸, un tādējādi, ņemot vērā tās darbības nodokļu piesaistes vietu, uz to attiecas katras minētās dalībvalsts PVN nozares tiesību aktu teritoriālās piemērošanas joma.

72. Turklāt sabiedrība, kurai ir filiāles, ņemot vērā PVN un iepriekš minēto spriedumu lietā *FCE Bank*, neatrodas tādā pašā situācijā kā mātessabiedrība, kurai ir meitassabiedrības⁵⁹. Kā to ir atgādinājusi Tiesa, personas, kas ir juridiski neatkarīgas, bet kas ir cieši savstarpēji saistītas finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm, var tikt uzskatītas par vienu nodokļa maksātāju atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 4. punktam tikai tad, ja tās ir reģistrētas vienas un tās pašas dalībvalsts teritorijā⁶⁰.

56 — Kā izriet no *Cour administrative d'appel de Paris* [Parīzes Administratīvās apelācijas tiesas] 2006. gada 8. decembra sprieduma, kas ir minēts šo secinājumu 17. punktā.

57 — Šajā ziņā skat. arī iesniedzējtiesai sniegtos valsts ziņotāja secinājumus, 924. lpp.

58 — Šajā ziņā skat. 2009. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-244/08 Komisija/Itālija.

59 — Šajā ziņā it īpaši skat. 1991. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-60/90 *Polysar Investments Netherlands* (*Recueil*, I-3111. lpp., 9.–17. punkts), 2000. gada 14. novembra spriedumu lietā C-142/99 *Floridienne* un *Berginvest* (*Recueil*, I-9567. lpp., 19. punkts), 2001. gada 8. marta spriedumu lietā C-240/99 *Skandia* (*Recueil*, I-1951. lpp., 43. un 44. punkts), Tiesas 2001. gada 12. jūlija rīkojumu lietā C-102/00 *Welthgrove* (*Recueil*, I-5679. lpp., 16. punkts) un spriedumu lietā *RBS Deutschland Holdings* (minēts iepriekš, 50. punkts).

60 — Skat. spriedumu lietā *Polysar Investments Netherlands* (minēts iepriekš, 15. punkts). Skat. arī 2008. gada 22. maija spriedumu lietā C-162/07 *Amplificientifica* un *Amplifin* (Krājums, I-4019. lpp., 17.–23. punkts).

73. Visbeidzot, Tiesai ir bijusi iespēja uzsvērt, ka nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu⁶¹, kas ietver grupas organizāciju un izdevumu sadali.

74. Tādējādi, atbildot uz iesniedzējtiesas uzdoto pirmo jautājumu, ir jānospiež, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalstīm netiek uzlikts pienākums paredzēt, ka sabiedrības, kuras galvenais uzņēmums ir reģistrēts to teritorijā, nodokļa atskaitāmās daļas aprēķinā tiek ņemts vērā minētās sabiedrības citās dalībvalstīs reģistrēto filiāļu apgrozījums.

C – Par filiāļu, kas reģistrētas trešās valstīs, apgrozījuma ņemšanu vērā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības galvenā uzņēmuma nodokļa atskaitāmās daļas aprēķinā (otrais jautājums)

75. Savā otrajā jautājumā iesniedzējtiesa arī jautā Tiesai, vai, ņemot vērā Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) un c) apakšpunktu⁶², sabiedrībai, kuras galvenais uzņēmums ir reģistrēts dalībvalstī, nodokļa atskaitāmās daļas aprēķinā ir jāņem vērā tās filiāļu, kas reģistrētas trešās valstīs, apgrozījums, un tādējādi būtībā, vai atbilde, kura sniegta uz pirmo jautājumu par filiālēm, kas reģistrētas citās dalībvalstīs, attiecas arī uz filiālēm, kas reģistrētas trešās valstīs.

76. Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī PVN atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kurus izmanto tādu darījumu vajadzībām, kas tiek veikti “citā valstī” un kam būtu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja tie tiktu veikti šīs valsts teritorijā.

77. Jautājums, vai pakalpojumu sniegšana tiek veikta “citā valstī”, ir jārisina, piemērojot Sestās direktīvas 9. pantā⁶³ paredzētos noteikumus. Šajā gadījumā Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta piektajā ievilkumā⁶⁴ ir precizēts, ka tādu banku un finanšu darījumu vieta, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem citā dalībvalstī vai trešā valstī, ir vieta, kur ir pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde.

78. Savukārt Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī PVN atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kam piešķirts atbrīvojums atbilstoši 13. panta B daļas a) un d) punkta 1.–5. apakšpunktam⁶⁵, it īpaši tad, ja pakalpojuma saņēmējs ir reģistrēts ārpus Kopienas.

79. Tādējādi minētais [pakalpojuma] eksports uz trešām valstīm saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu un 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu ir definēts tāpat kā pakalpojumi, kuri tiek veikti “citā valstī”.

80. No šiem noteikumiem var secināt, ka attiecībā uz banku un finanšu eksportētiem pakalpojumiem, kam piešķirts atbrīvojums saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) un d) punkta 1.–5. apakšpunktu, atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības var izmantot tikai tad, ja minētais pakalpojums tiek sniegts trešās valstīs reģistrētiem pakalpojumu saņēmējiem.

61 — 2001. gada 9. oktobra spriedums lietā C-108/99 *Cantor Fitzgerald International* (*Recueil*, I-7257. lpp., 33. punkts), spriedums lietā *Halifax* u.c. (minēts iepriekš, 73. punkts) un spriedums lietā *RBS Deutschland Holdings* (minēts iepriekš, 53. un 54. punkts).

62 — Saistībā ar Direktīvas 2006/112 169. panta a) un c) punktu skat. 2010. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-582/08 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-7195. lpp., 25. un 31. punkts).

63 — 2009. gada 2. jūlija spriedums lietā C-377/08 *EGN* (Krājums, I-5685. lpp., 23.–34. punkts).

64 — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta e) apakšpunkta noteikumus.

65 — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 135. panta noteikumus.

81. Tomēr šajā gadījumā no lietas materiāliem izriet, ka *LCL* pieprasa izmantot atskaitīšanas tiesības nevis attiecībā uz tās galvenā uzņēmuma veiktajiem darījumiem, kuri vērsti uz trešās valstīs reģistrētiem pakalpojumu saņēmējiem, proti, saistībā ar finanšu un banku pakalpojumu eksportu, kuru veic sabiedrības galvenais uzņēmums, bet gan attiecībā uz trešās valstīs reģistrēto filiāļu apgrozījuma ņemšanu vērā minētā galvenā uzņēmuma nodokļa atskaitāmās daļas aprēķinā. Tā kā šie noteikumi neietver pamatlietas situāciju, tie nevar ietekmēt atbildi uz iesniedzējtiesas otro uzdoto jautājumu.

82. Šādos apstākļos un ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa savā otrajā jautājumā lūdz Tiesu precizēt, vai atbilde, kura sniegta uz pirmo jautājumu par filiālēm, kas reģistrētas citās dalībvalstīs, ir attiecināma arī uz filiālēm, kas reģistrētas trešās valstīs, ir jānospiež, ka, tāpat kā dalībvalstij nevar uzlikt pienākumu paredzēt, ka sabiedrības, kura ir nodokļa maksātāja minētajā dalībvalstī, atskaitāmās daļas aprēķinā tiek ņemts vērā minētās sabiedrības filiāļu, kas reģistrētas citās dalībvalstīs, apgrozījums, tā paša pamatojuma dēļ nevar uzlikt pienākumu paredzēt, ka tiek ņemts vērā minētās sabiedrības filiāļu, kas reģistrētas trešās valstīs, apgrozījums.

83. Ņemot vērā noraidošo atbildi, ko es ierosinu sniegt uz abiem pirmajiem iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, nav jāatbild uz trešo un ceturto jautājumu.

V – Secinājumi

84. Ņemot vērā iepriekš veikto analīzi, ierosinu Tiesai uz *Conseil d'État* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze, 17. panta 2., 3. un 5. punkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalstīm netiek uzlikts pienākums paredzēt, ka sabiedrības, kuras galvenais uzņēmums ir reģistrēts tās teritorijā, nodokļa atskaitāmās daļas aprēķinā tiek ņemts vērā minētās sabiedrības citās dalībvalstīs vai trešās valstīs reģistrēto filiāļu apgrozījums.