

Lieta C-210/04

**Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate**

**pret**

**FCE Bank plc**

(Corte suprema di cassazione l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 2. un 9. pants – Past?v?ga iest?de – Sabiedr?ba–nerezidente – Juridiska saikne – Vienošan?s par izmaksu sadali – ESAO dubultas nodok?u uzlikšanas nov?ršanas konvencija – Nodok?a maks?t?ja j?dziens – Pakalpojuma sniegšana pret atl?dz?bu – Administrat?v? prakse

?ener?ladvok?ta Filipa Lež? [*Philippe Léger*] secin?jumi, sniegti 2005. gada 29. septembr?

Tiesas spriedums (otr? pal?ta) 2006. gada 23. mart?

Sprieduma kopsavilkums

*Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Nodok?a maks?t?ji*

(Padomes Direkt?vas 77/388 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts)

2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts Sestaj? direkt?v? 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, ir interpret?jams t?d?j?di, ka past?v?ga iest?de, kas nav no sabiedr?bas, kurai t? pak?auta, noš?irta juridiska persona, kas ir dibin?ta cit? dal?bvalst? un kurai sabiedr?ba sniedz pakalpojumus, nav uzskat?ma par nodok?a maks?t?ju, ?emot v?r? izmaksas, kas tai raduš?s sakar? ar šiem pakalpojumiem.

(sal. ar 41. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2006. gada 23. mart? (\*)

Sest? PVN direkt?va – 2. un 9. pants – Past?v?ga iest?de – Sabiedr?ba–nerezidente – Juridiska saikne – Vienošan?s par izmaksu sadali – ESAO dubultas nodok?u uzlikšanas nov?ršanas konvencija – Nodok?a maks?t?ja j?dziens – Pakalpojuma sniegšana pret atl?dz?bu – Administrat?v? prakse

Lieta C-210/04,

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko Corte suprema di cassazione (It?lija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2004. gada 18.

februārā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 12. maijā, tiesvedībā

**Ministero dell'Economia e delle Finanze,**

**Agenzia delle Entrate**

pret

**FCE Bank plc.**

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [C. W. A. Timmermans], tiesneši J. Makarczyks [J. Makarczyk], R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta], P. Kāris [P. Kāris] (referents) un Dž. Arestis [G. Arestis],

ģenerālvokāts F. Ležā [P. Léger],

sekretārs H. fon Holšteins [H. von Holstein], sekretāra palīgs,

ģemotvārā rakstveida procesu un tiesas sēdī 2005. gada 9. jūnijā,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- FCE Bank plc vārdā – B. Gandžemi [B. Gangemi], avvocato,
- Itālijas valdības vārdā – I. M. Bragulja [I. M. Braguglia], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [G. De Bellis], avvocato dello Stato,
- Portugāles valdības vārdā – L. Fernandišs [L. Fernandes], A. Seisa Nevišs [Â. Seíça Neves] un R. Lārs [R. Laíres], pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – R. Hils [R. Hill], barrister,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – D. Triandafilu [D. Triantafyllou] un M. Velardo [M. Velardo], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 29. septembrā,

pasludina šo spriedumu.

## **Spriedums**

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par 2. panta 1. punkta un 9. panta 1. punkta interpretāciju 1977. gada 17. maija Padomes Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “sestā direktīva”).

2 Šis līgums radies prāvā starp *Ministero dell'Economia e delle Finanze* [Ekonomikas un Finanšu ministrija] un *Agenzia delle Entrate de Rome* (turpmāk tekstā – “aģentūra”), no vienas puses, un *FCE Bank plc*, Apvienotajā Karalistē dibinātu banku (turpmāk tekstā – “FCE Bank”), no otras puses, saistībā ar samaksāta pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”), ko samaksā jusi tās filiāle, kas atrodas Itālijā (turpmāk tekstā – “FCE IT”), atmaksu.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Kopienu tiesiskais regulējums*

Sestā direktīva

3 Sestās direktīvas 2. pants noteic:

“Pievienotās vairošanās nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas.

[..]”

4 Šīs direktīvas 4. panta 1. punkts noteic:

“Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.”

5 Tās pašas direktīvas 9. panta 1. punkts noteic:

“Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu, vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.”

Astotā direktīva 79/1072/EEK

6 1. pants Padomes 1979. gada 6. decembra Astotajā direktīvā 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārta pievienotās vairošanās nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp., turpmāk tekstā – “astotā direktīva”) noteic:

“Šajā direktīvā “nodokļiem pakāauta persona, kas nav reģistrēta valsts teritorijā” ir persona Direktīvas 77/388/EEK 4. panta 1. punkta nozīmē, kam 7. panta 1. punkta pirmā apakšpunkta pirmajā un otrajā teikumā minētajā laikā posmā šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskās darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums [pastāvīga iestāde], no kura notikusi darījumu kārtošana, nedz arī, ja neeksistē šāda saimnieciskās darbības vieta vai pastāvīga iestāde, pastāvīga dzīvesvieta vai parasta uzturēšanās vieta, un kas tajā pašā laikā nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī [..]”.

Direktīva 2000/12/EK

7 13. pants 2000. gada 20. marta Eiropas Parlamenta Direktīvā 2000/12/EK par kredītiestāžu darbības sākšanu un veikšanu (OV L 126, 1. lpp.), kas attiecas uz citā dalībvalstī akreditētām kredītiestāžu filiālēm, noteic:

“Valsts, kurā pakalpojumi tiek saņemti, nevar pieprasīt akreditāciju un pašu kapitālu attiecībā uz kredītiestāžu filiālēm, kuras ir akreditētas citās dalībvalstīs [..]”

### *ESAO konvencija*

8 7. panta 2. punkts nodokļu paraugkonvencijā par ienākumiem un peļņu, ko īstenojusi Ekonomiskās Sadarbības un Attīstības Organizācija (turpmāk tekstā – “ESAO konvencija”),

noteic:

“[...] Ja L?gumsl?dz?jas Valsts uz??mums veic uz??m?jdarb?bu otraj? L?gumsl?dz?j? Valst?, izmantojot tur izvietotu past?v?gu p?rst?vniec?bu [past?v?gu iest?di], katr? L?gumsl?dz?j? Valst? uz šo past?v?go iest?di j?attiecina t?ds pe??as daudzums, k?du t? var?tu g?t, ja b?tu nep?rprotami atseviš?s uz??mums, kas veic t?du pašu vai l?dz?gu uz??m?jdarb?bu, t?dos pašos vai l?dz?gos apst?k?os, un darbotos piln?gi neatkar?gi no š? uz??muma. [...]”

9 Š?s konvencijas 7. panta 3. punkts noteic:

“Nosakot past?v?g?s iest?des pe??u, tiks pie?auta past?v?g?s iest?des izdevumu atskait?šana no summas, kuru apliek ar nodok?iem. Šie izdevumi var b?t past?v?g?s iest?des operat?vie un visp?r?jie administrat?vie izdevumi, kas radušies L?gumsl?dz?j? Valst?, kur atrodas past?v?g? iest?de, vai citur.”

*Valsts tiesiskais regul?jums*

10 1990. gada 5. novembra Likuma Nr. 329 par Konvencijas, kas nosl?gta starp It?lijas Republiku un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienoto Karalisti par nodok?u dubult?s uzlikšanas un nodok?u nemaks?šanas nov?ršanu attiec?b? uz ien?kuma nodok?iem, ratifik?ciju un ?stenošanu, kop? ar notu apmai?u, parakst?tu 1988. gada 21. oktobr? *Pallanza* (k?rt?jais *GURI* pielikums Nr. 267, 1990. gada 15. novembris, 107. lpp.), 7. panta 2. un 3. punkts p?r?em atbilstošos ESAO konvencijas noteikumus.

11 1972. gada 26. oktobra PVN pamatlikuma, Republikas prezidenta dekr?ta Nr. 633 (k?rt?jais *GURI* pielikums Nr. 292, 1972. gada 11. novembris, 2. lpp.) 1. pants noteic:

“Pievienot?s v?rt?bas nodokli piem?ro pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, kas veiktas, ?stenojot valsts teritorij? uz??m?jdarb?bu, arodu vai profesiju, k? ar? pre?u importam, ko veikusi jebkura persona [...]”

12 Š? likuma 3. pant? preciz?ts:

“Pakalpojumi, kas sniegti pret atl?dz?bu daž?du l?gumu ietvaros, publisk? iepirkuma l?guma, transporta, pilnvarojuma, kravas nos?t?šanas, a?enta, kurt?žas, glab?juma l?guma ietvaros, un kas izriet no visp?r?ja pien?kuma kaut ko dar?t vai nedar?t, vai ?aut kaut ko dar?t, lai k?ds b?tu pamats, ir pakalpojumu sniegšana.”

13 T? paša likuma 7. panta 3. punkts noteic, ka pakalpojumu sniegšanu uzskata par veiktu “valsts teritorij?, ja tos sniegušas personas, kuru dz?vesvieta ir valsts teritorij?, vai personas—rezidentes, kuras savu dz?vesvietu nav re?istr?jušas ?rvalst?s, k? ar? past?v?gas iest?des It?lij?, kuru ?pašnieki ir It?lij? dz?vojošas personas vai ?rvalsts rezidenti.”

### **Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi**

14 *FCE IT* ir Apvienotaj? Karalist? dibin?tas sabiedr?bas *FCE Bank* uz??muma atzars, kas atrodas It?lij? un kura galven? nodarbošan?s ir sniegt finansi?la rakstura pakalpojumus, kuri ir atbr?voti no PVN.

15 *FCE IT* no *FCE Bank* sa?em konsultat?vus, p?rvald?bas, person?la apm?c?bas, datu apstr?des pakalpojumus, k? ar? lietojuma programmat?ru un t?s administr?šanu. T? piepras?ja PVN atmaksu saist?b? ar sniegtajiem pakalpojumiem laikposm? no 1996. l?dz 1999. gadam, pamatojoties uz pašai sev izsniegtajiem r??iniem (oper?cija, saukta “r??inu pašizrakst?šana”).

16 Pēc tam, kad administrācija bija netieši noraidījusi šo lūgumu, *FCE IT* šo lūgumu izteica *Commissione tributaria provinciale di Roma* [Romas apriņķa nodokļu palāta], kas to apmierināja. Aģentūra par šo lūgumu iesniedza apelācijas sūdzību, noraidot, ka, pirmkārt, lūgumam attiecībā uz 1996. un 1997. gadu ir iestājies noilgums un, otrkārt, ka lūgums par [PVN] atmaksu attiecībā uz 1998. un 1999. gadu nav pienācīgi pamatots.

17 Ar 2002. gada 29. marta/25. maija lūgumu *Commissione tributaria regionale del Lazio* [Lācio reģiona Nodokļu palāta] apelācijas sūdzību noraidīja, pamatojoties uz to, ka, pirmkārt, noilgums nav piemērojams pārsūdzējamam, kas veikts, pārkāpjot Kopienas tiesības, un, otrkārt, ka nevar apstiprināt "pakalpojumu sniegšanas" kvalificēšanu attiecībā uz kērtotajiem darījumiem, ko mēģē sabiedrība sava uzņēmuma atzara labā veikusi bez atlīdzības, jo nepastāv objektīvs iemesls, lai iekasētu PVN. *FCE Bank* pakalpojumu *FCE IT* izmaksu ieskaitšana attiecas uz izmaksām sabiedrības iekšienā.

18 *Le Ministero dell'Economia e delle Finanze* par šo lūgumu iesniedza kasācijas sūdzību *Corte suprema di cassazione* [Augstākā Kasācijas tiesa]. Kasācijas sūdzības pamats ir balstīts uz *FCE Bank* veikto pakalpojumu apliekamību ar PVN saistībā ar to, ka *FCE IT* piemērt subjektīva neatkarība nodokļu jomā. Mēģē sabiedrības labā veikti pārsūdzējumi ir jāatzīst par atlīdzību [par sniegtajiem pakalpojumiem] un tādēļ par apliekamo bēzi.

19 Turpretī atbilstoši *FCE Bank* teiktajam *FCE IT* nav juridiska persona, un tādējādi tā nav piesaistes punkts PVN iekasēšanas nolūkā par darbības saistību ar sabiedrības darbības mērķi. Turklāt PVN nav jāpiemēro pakalpojumiem, kas tiek veikti divu vienību, kas veido vienu nodokļu maksātāju, starpā.

20 Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir interpretējami tādējādi, ka sabiedrības filiāle, kuras sūdeklis atrodas citā valstī (vai nu Eiropas Savienībā, vai ārpus tās) un kurai piemērt ražošana vienības pazīmes, ir uzskatāma par autonomu subjektu, tā ka līdz ar to starp šīm divām vienībām var pastāvēt juridiska saikne, un ka tā rezultātā mēģē sabiedrības sniegtie pakalpojumi ir apliekami ar PVN? Vai, lai atbildētu uz šo jautājumu, būtu jāatsaucas uz 1988. gada 21. oktobra ESAO paraugkonvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Itāliju un [Lielbritāniju] un Ziemeļrīgas Apvienoto Karalisti, 7. panta 2. un 3. punktā ietvertā *arm's length* kritēriju? Vai var pastāvēt juridiska saikne, pieņemot, ka ir spēkā *cost-sharing agreement* attiecībā uz uzņēmuma atzara veiktajiem pakalpojumiem? Ja tas tā ir, kādi ir šādas juridiskas saiknes pastāvēšanas priekšnosacījumi? Vai saiknes jādziens būtu jāizvērtē, ņemot vērā valsts vai Kopienas tiesības?

2) Vai un – attiecīgā gadījumā – cik lielā mērā šo meitas sabiedrības sniegto pakalpojumu izmaksas var uzskatīt kā atlīdzību par veikto pakalpojumu sestās direktīvas 2. panta izpratnē, lai cik lielas šīs izmaksas būtu un neatkarīgi no uzņēmējdarbības peļņas mērķa?

3) Ja principā tiek uzskatīts, ka mēģē sabiedrība un tās filiāle starpā veiktie pakalpojumi nav apliekami ar PVN, jo pakalpojumu saņēmējs nav autonomš subjekts, un tā rezultātā neeksistē juridiska saikne starp šīm divām vienībām, un gadījumā, ja mēģē sabiedrība ir citas Eiropas Savienības valsts rezidente, vai administratīvā valsts prakse, šādā gadījumā pieļaujot ar nodokli aplikt minētos pakalpojumus, nav pretrunā EKL 43. pantā iedibinātajam brīvības veikt uzņēmējdarbību principam?"

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### Par pirmo jautājumu

21. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesai EKL 234. pantā noteiktās sadarbības ar valstu tiesīmprocedūras ietvaros valsts tiesai ir jāsniedz derīga atbilde, kas tai ļautu iztiesāt ties izskatīšanā esošo prāvu (skat. 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-334/95 *Krüger, Recueil*, I-4517. lpp., 22. punkts, un 2000. gada 28. novembra spriedumu lietā C-88/99 *Roquette Frères, Recueil*, I-10465. lpp., 18. punkts). Šajā kontekstā attiecīgajā gadījumā Tiesai ir jāpārformulē tai uzdotais jautājums (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Krüger*, 23. punkts, un 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer, Recueil*, I-6325. lpp., 32. punkts).

22. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka iesniedzējtiesa vēlās uzzināt, cik lielā mērā Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības sniegtie pakalpojumi tās Itālijā dibinātai iestādei ietilpst sestās direktīvas piemērošanas jomā. No tā izriet, ka nav jāiztirzā pieņēmums, saskaņā ar kuru sabiedrības sādēklis atrodas valstī, kas nav Eiropas Savienības teritorijā.

23. Turklāt ir jāatzīmē, ka ir skaidrs, ka *FCE IT*, kas ir *FCE Bank* uzņēmuma atzars, nav atsevišķa juridiska persona un tādējādi ir šīs bankas nodaļa.

24. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir interpretējami tādējādi, ka pastāvīga iestāde, kas nav atsevišķa sabiedrība, kurai tā pakāauta, juridiska vienība, kas ir dibināta citā dalībvalstī, un kurai sabiedrība sniedz pakalpojumus, ir atzīstama par nodokļa maksātāju saistībā ar izmaksām, kas tai radušās, saņemot minētos pakalpojumus.

Lietas dalībnieku atbildes

25. *FCE Bank*, Apvienotās Karalistes valdība un Eiropas Kopienų Komisija uzskata, ka sniegtie pakalpojumi vienas un tās pašas juridiskās personas (vienības) iekšienē nav ar PVN apliekami pakalpojumi.

26. Atbilstoši *FCE Bank* teiktajam starp šo sabiedrību un *FCE IT* nevar pastāvēt nekāda juridiska saikne, jo tie abi ir viens un tas pats nodokļu maksātājs. Tādējādi starp šīm divām vienībām, kas ir dibinātas divās dažādās valstīs, nevar notikt pakalpojumu sniegšana pret atlīdzību. Faktiski *FCE Bank* netiek atlīdzināts par iekšēju darbību veikšanu, kas tiek īstenotas pašas sabiedrības interesēs, lai saskaņoti apstrādātu grāmatvedības, mārketiņa un citus datus.

27. Atbilstoši Komisijas teiktajam pakalpojumu sniegšana dalībvalstī dibinātas sabiedrības un subjekta, kas nav reģistrēts kā autonoma juridiska persona un kas ir citā dalībvalstī esoša pastāvīga iestāde, starpā nav uzskatāmi par darījumiem, kas ir apliekami ar PVN.

28. Saskaņā ar Itālijas valdības viedokli, pat ja civiltiesiskajā apgrozībā mētes sabiedrība un tās filiāle pieder vienai un tai pašai juridiskajai personai un ja tas varētu radīt šķēršļus pienākumu piespiedu izpildei, kas ir apliekama darījuma objekts, tas nekādā gadījumā neliedz uzskatīt, ka tās abas ir atsevišķi nodokļu maksātāji finanšu jomā vispār un it īpaši attiecībā uz PVN.

29. Raugoties uz sestās direktīvas 2. panta 1. punktu, kurā PVN piemērošanas priekšnosacījums norādīts pakalpojuma atlīdzības raksturs, tikai iespējamie bezmaksas pakalpojumi var būt pamats, lai šos darījumus izslēgtu no šīs nodokļa piemērošanas jomas. No tā izriet, ka apstākļi, lai pastāvētu kāda juridiska saistība ar apliekamu darījumu, ir tie, kas izriet no sestajā direktīvā noteiktajiem principiem.

30 Turklīt saskaņā ar sestās direktīvas 9. panta 1. punktu un astotās direktīvas 1. pantu uzņemtajā dalībvalstī dibinātā pastāvīgā iestādē ir uzskatāma par autonomu nodokļu maksātāju, kē rezultātā tiek izslēgta iespēja, ka PVN var nolemt atmaksēt par labu mītes sabiedrībai.

31 Atbilstoši Portugāles valdības viedoklim PVN, neskatoties uz to augsto saskaņošanas pakāpi, ir dalībvalstu, kuras var brīvi piešķirt tās teritorijā esošām uzņēmējdarbības vietām nodokļa maksātāja statusu, nodoklis. Otrkārt, pastāvīgā iestādē, kas apvieno cilvēkresursus un tehniskos resursus ar mērķi īstenot ar nodokli apliekamas darbības, veido pašuma vienību un pietiekami autonomu interešu centru, lai tai pašai PVN jomā rastos saistības, tiesības un pienākumi.

Tiesas vērtējums

32 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka sestās direktīvas 2. panta 1. punkts nosaka, kam PVN ir jāpiemēro pakalpojumiem, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kē tās rīkojas.

33 Otrkārt, sestās direktīvas 4. pantā ir definēts “nodokļa maksātājs”. Tas nozīmē personu, kas “patstāvīgi” veic saimniecisku darbību. Tā pašā panta 4. punktā precizēts, ka vārda “patstāvīgi” lietojums izslēdz no nodokļa piemērošanas personas, kuras ir saistītas ar savu darba devēju ar jebkāda veida juridiskām saiknēm, kas rada pakāutības attiecības it paši saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību (skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajās lietās no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou* u.c., *Recueil*, I-13295. lpp., 35. punkts).

34 Šajā sakarā no Tiesas judikatūras izriet, ka pakalpojums ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiska saikne, kuras esamības laikā savstarpēji tiek sniegti pakalpojumi (skat. 1994. gada 3. marta spriedumu lietā C-16/93 *Tolsma*, *Recueil*, I-743. lpp., 14. punkts, un 2002. gada 21. marta spriedumu lietā C-174/00 *Kennemer Golf*, *Recueil*, I-3293. lpp., 39. punkts).

35 Lai noteiktu, vai šāda saikne pastāv starp sabiedrību–nerezidenti un tās filiāli, lai piemērotu PVN sniegtajiem pakalpojumiem, ir jāpārbauda, vai *FCE IT* veic neatkarīgu saimniecisku darbību. Šajā sakarā ir jāizpēta, vai tādā filiālē kā *FCE IT* ir uzskatāma par autonomu banku, proti, vai tā uzņemas ekonomisko risku, kas izriet no tās darbības.

36 Tātad, kē to savu secinājumu 46. punktā norāda enerģētiskās filiāle pati neuzņemas nekādu ekonomisku risku, kas saistīts ar kredītiestādes darbības veikšanu, kē, piemēram, klienta aizņēmuma neatmaksāšana. Banka kā juridiska persona šo risku uzņemas un tādēļ ir savas finansējuma stabilitātes un maksāspējas kontroles objekts savas izcelsmes valstī.

37 Faktiski *FCE IT* kā filiālei nav pašu kapitāla. Tādējādi ar saimniecisko darbību saistītais risks pilnībā gulstas uz *FCE Bank*. Tā rezultātā *FCE IT* ir atkarīga no šīs sabiedrības, ar kuru kopā tā veido vienu vienotu nodokļu maksātāju.

38 Šo apsvērumu nevar apstrīdēt ar sestās direktīvas 9. panta 1. punktu. Šīs tiesību normas mērķis ir noteikt nodokļa maksātāju attiecībā uz darījumiem starp filiāli un trešām personām. Tādējādi tam nav nozīmes tādā gadījumā kē šajā lietā, kas attiecas uz darījumiem starp sabiedrību–rezidenti vienā dalībvalstī un vienu no tās filiālēm, kas dibināta citā dalībvalstī.

39 Attiecībā uz ESAO konvenciju ir jākonstatē, ka tai nav nozīmes, jo tā attiecas uz tiešajiem

nodokļiem, savukārt PVN ir netiešs nodoklis.

40 Visbeidzot, attiecībā uz vienošanās esamību par izmaksu sadali ar šaj lietā nav nozīmes, jo šāda vienošanās netika slēgta starp divām neatkarīgām pusēm.

41 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir interpretējami tādējādi, ka pastāvīga iestāde, kas nav no sabiedrības, kurai tā pakāauta, nošķirta juridiska persona, kas ir dibināta citā dalībvalstī un kurai sabiedrība sniedz pakalpojumus, nav uzskatāma par nodokļa maksātāju, ēmot vērā izmaksas, kas tai radušās saistībā ar šiem pakalpojumiem.

#### *Par otro jautājumu*

42 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai sestās direktīvas 2. pants ir interpretējams tādējādi, ka pakalpojumu, ko uzņēmuma atzāram sniegusi sabiedrība–nerezidente, izmaksu rašanās ir atlīdzība, lai cik lielas būtu šīs izmaksas, un neatkarīgi no uzņēmējdarbības peļņas mēra.

43 Atbilstoši šā sprieduma 37. punktam attiecīgā filiāle nav no sabiedrības neatkarīga. Tādējādi uz otro jautājumu nav jāatbild.

#### *Par trešo jautājumu*

44 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai valsts administratīvā prakse, saskaņā ar kuru ar PVN apliek mētes sabiedrības sniegtos pakalpojumus tās uzņēmuma atzāram, kas atrodas citā dalībvalstī, ir pretrunā EKL 43. pantā iedibinātajam brīvības veikt uzņēmējdarbību principam.

Lietas dalībnieku apsvērumi

45 Kā uzskata *FCE Bank*, Apvienotā Karaliste un Komisija, Itālijas administratīvajā praksē tiek pārņemta EKL 43. pantā garantētā brīvība veikt uzņēmējdarbību.

46 *FCE Bank* uzskata, ka attiecīgās valsts prakses rezultātā tiek konsolidēts PVN, kas kļūst neatskaitāms. Tās ir papildu un galīgās izmaksas, kas Itālijas bankai, kura sniedz šos pašus pakalpojumus sava uzņēmuma atzāriem, kas dibināti Itālijas teritorijā, nav jācieš un kas nav atzāstamas par piemērotu pasākumu nodokļu kontroles efektivitātes nodrošināšanai.

47 Apvienotās Karalistes valdība piekrīt Komisijas viedoklim, saskaņā ar kuru Itālijas administratīvajā praksē tiek pārņemts nediskriminācijas princips, kas izriet no tiesbūm veikt uzņēmējdarbību, jo salīdzinājumā ar vietējās bankas filiāli nodokļu režīma PVN jomā ērvalsts bankas filiālei ir lielākas izmaksas – neskatoties uz to, ka papildus tam vēl ir citas objektīvas atšķirības šo divu filiāļu starpā. Ar pakalpojumu, kas sniegti mētes sabiedrības un filiāles, vietājas vai ērvalsts, starpā, aplikšana ar PVN rada šķērslī brīvībai veikt uzņēmējdarbību filiāles formā, ko nevar attaisnot ar “vispārīgām” interesēm Tiesas judikatras izpratnē (šajā sakarā skat. 1993. gada 31. marta spriedumu lietā C-19/92 *Kraus, Recueil*, I-1663. lpp., 32. punkts, un 1995. gada 30. novembra spriedumu lietā C-55/94 *Gebhard, Recueil*, I-4165. lpp., 37. punkts).

48 Itālijas valdība šajā sakarā nav sniegusi nekādus apsvērumus, uzskatot, ka pastāvīga iestāde ir autonoma PVN nodokļa maksātāja.

49 Saskaņā ar Portugāles valdības viedokli no kopējās PVN sistēmas mēra un noteikumiem izriet, ka runa nav par jomu, kas ir atkarīga tikai no valsts administratīvās prakses. Tādējādi nav jāatbild uz trešo jautājumu, kas attiecas uz EKL 43.–48. pantā noteiktajām tiesbūm veikt



uz??m?jdarb?bu.

Tiesas v?rt?jums

50 K? savu secin?jumu 74. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, pier?d?jums par tiesisk? regul?juma vai valsts prakses nesader?gumu ar sesto direkt?vu neliek p?rbaud?t, vai ir p?rk?ptas L?gum? paredz?t?s pamatbr?v?bas, tostarp br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu.

51 Faktiski š? sprieduma 37. punkt? jau tika teikts, ka sabiedr?bas–nerezidentes fili?le nav autonoma un t?d?j?di starp t?m neeksist? juridiska saikne. T?s ir j?uzskata par vienu un to pašu nodok?a maks?t?ju sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn?. T?d?j?di *FCE IT* ir tikai *FCE Bank* da?a.

52 No iepriekš teikt? izriet, ka It?lijas administrat?v? prakse nav sader?ga ar sesto direkt?vu, un nav j?spriež par EKL 43. panta p?rk?pumu.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

53 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

**2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, ir interpret?jami t?d?j?di, ka past?v?ga iest?de, kas nav no sabiedr?bas, kurai t? pak?auta, noš?irta juridiska persona, kas ir dibin?ta cit? dal?bvalst? un kurai sabiedr?ba sniedz pakalpojumus, nav uzskat?ma par nodok?a maks?t?ju, ?emot v?r? izmaksas, kas tai raduš?s sakar? ar šiem pakalpojumiem.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – it??u.