

ENERĢLADVOKĀTA FILIPA LEŽĀ [PHILIPPE LÉGER] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 29. septembrī 1(1)

Lieta C-210/04

Ministero dell'Economia e delle Finanze un

Agenzia delle Entrate

pret

FCE Bank plc

[Corte suprema di cassazione (Itālija) līgums sniegt prejudiciālu nolīgumu]

Sestā PVN direktīva – 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts – Vienas juridiskas personas ietvaros sniegti pakalpojumi – Pastāvīgā iestāde – Ar PVN neapliekamas darbības – ESAO dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanas konvencija – Sniegto pakalpojumu izmaksu atskaitīšana no peļņas, kas uzņemtajā valstī gūta ar uzņēmuma pastāvīgās iestādes starpniecību – Neatbilstība PVN jomā

1. Šīs prejudiciālās tiesvedības mērķis ir noskaidrot, vai un, ja tā, ar kādiem nosacījumiem vienas juridiskas personas ietvaros sniegti pakalpojumi ir jāuzskata par pakalpojumiem, kas sniegti pret atlīdzību, un tādējādi atbilstoši Padomes Sestajai direktīvai 77/388/EEK (2) ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokli (3).

2. Tiesvedības pamats ir strīds starp PVN jomā kompetentajām Itālijas iestādēm un *FCE Bank plc* (4), kas dibināta Apvienotajā Karalistē; strīds attiecas uz personāla vadības un apmācības pakalpojumiem, ko tā sniegusi savai pastāvīgajai iestādei Itālijā un kuru izmaksas attiecinātas uz minēto iestādi. Pamata prāvas daļēnieki nav vienprātis par to, vai minētās darbības, kas veiktas vienas un tās pašas juridiskās personas ietvaros, būtu jāuzskata par pakalpojumiem, kas sniegti par atlīdzību, un ir apliekami ar PVN.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

3. Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN ir jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas”.

4. Jādziens “nodokļu maksātājs” ir definēts Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru par tādā uzskatāma jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku

darb?bu neatkar?gi no š?das darb?bas m?r?a un rezult?ta. Saska?? ar direkt?vas 4. panta 4. punkta pirmo da?u, pateicoties 1. punkt? izmantotajam j?dzienam "patst?v?gi", no nodok?a ir atbr?votas nodarbin?tas un citas personas tikt?l, cikt?l t?s ar darba dev?ju saista darba l?gums vai jebk?das citas juridiskas saiknes, kas rada darba dev?ja un darba ??m?ja attiec?bas saist?b? ar darba apst?k?iem, atalgojumu un darba dev?ja atbild?bu.

5. Ar nodokli apliekamu darb?bu vieta saist?b? ar pakalpojumu sniegšanu regul?ta Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkt?, kur? noteikts:

"Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur pieg?d?t?js ir dibin?jis savu uz??mumu vai kur tam ir past?v?ga iest?de, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav š?da uz??muma vai past?v?gas iest?des, t? past?v?g?s adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezid?."

B – *Valsts ties?bas*

6. It?lijas ties?b?s PVN piem?rošanu regul?jošie noteikumi ir ietverti 1972. gada 26. oktobra PVN pamatlikum? (*Decreto del Presidente della Repubblica* Nr. 633) (turpm?k tekst? – "DPR"). DPR 1. pant? paredz?ts, ka PVN piem?ro valsts teritorij? sniegtajiem pakalpojumiem. DPR 3. pant? min?tie pakalpojumi ir defin?ti k? pakalpojumi, kas sniegti pret atl?dz?bu.

7. Atbilstoši DPR 7. panta ar nosaukumu "Nodok?a teritori?l? piem?rojam?ba" 3. punkta noteikumiem ir uzskat?ms, ka pakalpojumu sniegšana "veikta 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".

II – Fakti un tiesved?ba pamata pr?v?

8. *FCE Bank* m?r?is ir veikt finanšu darb?bas, ko neapliek ar PVN. *FCE Bank* sav?m past?v?gaj?m iest?d?m sniedz konsult?cijas, person?la vad?bas un apm?c?bas pakalpojumus, datu apstr?des pakalpojumus, k? ar? nodrošina programmnodrošin?juma pieg?di un apkalpošanu; min?to pakalpojumu izmaksas uz??muma past?v?g?s iest?des sadala sav? starp?.

9. Atbilstoši iesniedz?jtiesas faktu izkl?stam *FCE IT*, kas ir *FCE Bank* past?v?ga iest?de It?lij?, pati sev ir izrakst?jusi r??inus par iepriekš nor?d?tajiem pakalpojumiem par laika periodu no 1996. l?dz 1999. gadam. Vispirms It?lijas nodok?u administr?cijai iemaks?jot atbilstošo PVN, *FCE IT* l?gusi min?t?s nodok?u summas atmaksu, pamatojoties uz to, ka t? nav patst?v?ga juridiska persona.

10. Attiec?g?s It?lijas iest?des uz min?to atmaksas l?gumu neatbild?ja; t? k? atbildes nesniegšana ir uzskat?ma par l?guma noraid?šanu, *FCE IT* v?rs?s ties? ar pras?bu, kas tika atz?ta par pamatotu. It?lijas iest?žu iesniegt? apel?cija tika noraid?ta. Kompetent? tiesa uzskat?ja, ka attiec?gie pakalpojumi ir uzskat?mi par iekš?jiem pakalpojumiem, kas sniegti vienas un t?s pašas juridisk?s personas ietvaros, un l?dz ar to paši par sevi nav apliekami ar PVN. Tiesa noteica, ka pakalpojumu izmaksas, ko m?tes uz??mums attiecin?jis uz past?v?go iest?di, nav uzskat?mas par atl?dz?bu par pakalpojumu sniegšanu, bet gan vienk?rši par izmaksu sadali uz??muma iekšien?.

11. Itālijas Ekonomikas un finanšu ministrija min?to l?mumu p?rs?dz?ja kas?cijas k?rt?b?. Kas?cijas s?dz?ba bija pamatota ar *DPR* 7. pantu, un taj? tika nor?d?ts, ka, ?emot v?r? past?v?go iest?žu subjekt?vo autonomiju nodok?u jom?, m?tes sabiedr?bas lab? veikti p?rskait?jumi, kas saist?ti ar sniegtajiem pakalpojumiem, ir atz?stami par atl?dz?bu un t?d?? ir ar PVN apliekam? b?ze.

III – Prejudici?lie jaut?jumi

12. Iesniedz?jtiesa nor?da, ka tai ir j?noskaidro divi jaut?jumi, no kuriem pirmais attiecas uz PVN apr??in?šanai nepieciešamo tiesisko attiec?bu esam?bu starp m?tes uz??mumu un past?v?gu iest?di, bet otrs – uz j?dziena “pret atl?dz?bu sniegts pakalpojums” noz?mi.

13. Saska?? ar iesniedz?jtiesas viedokli attiec?b? uz pirmo jaut?jumu ir j?noskaidro, vai atbilstoši valsts ties?bu aktiem un Sest?s direkt?vas 2. pantam k?da uz??muma past?v?ga iest?de vai fili?le, kas atrodas cit? dal?bvalst? nevis taj?, kur atrodas m?tes uz??mums, var tikt uzskat?ta par autonomu vien?bu un l?dz ar to par pakalpojumu sa??m?ju, kam j?maks? PVN, ?emot v?r? judikat?ru, ka sniegts pakalpojums ar PVN var aplik? vien?gi gad?jum?, ja starp pakalpojumu sniedz?ju un sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas (5).

14. *Corte suprema di cassazione* nor?da, ka saska?? ar valsts ties?bu norm?m nerezid?jošiem uz??mumiem, kas Itālij? izveido past?v?gu iest?di, ir j?l?dz to re?istr?t komercr?istr? un š?dai iest?dei, ?paši, ja to ir izveidojis banku uz??mums, nav no m?tes uz??muma atseviš?as juridiskas personas statusa. Tiesisk?s attiec?bas ar treš?m person?m uz?emas m?tes uz??mums.

15. Neskatoties uz to, tiešo nodok?u jom? nerezid?jošo uz??mumu past?v?go iest?žu ien?kumi ir apliekami ar ien?kuma nodokli un gr?matved?ba ar to starpniec?bu veiktajos dar?jumos ir noš?irama no m?tes uz??mumu gr?matved?bas. Iesniedz?jtiesa šaj? sakar? v?las noskaidrot, cik?l PVN jom? ir piem?rojams Ekonomisk?s Sadarb?bas un Att?st?bas Organiz?cijas paraugkonvencijas par ien?kumiem un pe??u (6) 7. pants (7). Iesniedz?jtiesa uzsver, ka ESAO koment?ros par 7. pantu pakalpojumi, ko m?tes uz??mums sniedz savai past?v?gajai iest?dei, ir tieši nor?d?ti k? piem?rs t?du izdevumu iesp?jamam avotam, ko var attiecin?t uz past?v?gu iest?di. Iesniedz?jtiesa turkl?t nor?da, ka starp Itālijas Republiku un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienoto Karalisti nosl?gtaj? konvencij? ir ietverti min?tie paraugkonvencijas noteikumi.

16. Turkl?t iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai tas, ka ir sp?k? vienošan?s par izmaksu sadali (*cost-sharing agreement*) vai vismaz tiesisks akts, saska?? ar kuru past?v?gajai iest?dei tiek pieskait?tas m?tes uz??muma tai sniegto pakalpojumu izmaksas, var?tu apliecin?t, ka starp m?tes uz??mumu un t? past?v?go iest?di past?v juridiska saikne Tiesas judikat?ras izpratn?.

17. T?d?j?di ir j?noskaidro, vai viena ties?bu subjekta ietvaros var b?t strukt?ra, kas ir pietiekami autonoma, lai past?v?tu juridiska saikne, atbilstoši kurai var tikt sniegti ar PVN apliekami pakalpojumi. Apstiprinošas atbildes gad?jum? ir j?noskaidro v?l divi jaut?jumi, proti, k? š?du autonomu strukt?ru ir iesp?jams izveidot un vai juridiskas saiknes esam?ba Tiesas judikat?ras izpratn? ir j?izv?rt? saska?? ar valsts ties?bu noteikumiem vai Kopien? ties?bu principiem, k? tas, š?iet, izriet no 2002. gada 17. septembra sprieduma liet? *Town and County Factors* (8).

18. Attiec?b? uz j?dzien? “pret atl?dz?bu sniegts pakalpojums” iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai izmaksu attiecin?šanu – attiec?g? gad?jum? ar? da??j? apm?r? – var, neg?stot pe??u no uz??m?jdarb?bas, uzskat?t par atl?dz?bu judikat?ras izpratn?.

19. Ēmot vār? izkl?st?tos apsv?rumus, *Corte suprema di cassazione* nol?ma aptur?t tiesved?bu un l?gt Tiesai sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?diem jaut?jumiem:

“1) Vai Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka sabiedr?bas fili?le, kuras s?deklis atrodas cit? valst? (vai nu Eiropas Savien?b? vai ?rpus t?s) un kurai piem?t ražošanas vien?bas paz?mes, ir uzskat?ma par autonomu subjektu, t? ka l?dz ar to starp š?m div?m vien?b?m var past?v?t juridiska saikne un ka t? rezult?t? m?tes sabiedr?bas sniegtie pakalpojumi ir apliekami ar PVN? Vai, lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, b?tu j?atsaucas uz 1988. gada 21. oktobra ESAO paraugkonvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, kas nosl?gta starp It?liju un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienoto Karalisti, 7. panta 2. un 3. punkt? ietvert? *arm’s length* krit?riju? Vai var past?v?t juridiska saikne, pie?emot, ka ir sp?k? *cost-sharing agreement* attiec?b? uz uz??muma atzara veiktajiem pakalpojumiem? Ja tas t? ir, k?di ir š?das juridiskas saiknes past?v?šanas priekšnosac?jumi? Vai saist?bas j?dziens b?tu j?izv?rt?, Ēmot vār? valsts vai Kopienu ties?bas?

2) Vai un – attiec?g? gad?jum? – cik liel? m?r? š?du meitas sabiedr?bas sniegto pakalpojumu izmaksas var uzskat?t k? atl?dz?bu par veikto pakalpojumu Sest?s direkt?vas 2. panta izpratn?, lai cik lielas š?s izmaksas b?tu un neatkar?gi no uz??m?jdarb?bas pe??as m?r?a?

3) Ja princip? tiek uzskat?ts, ka m?tes sabiedr?bu un t?s fili??u starp? sniegtie pakalpojumi nav apliekami ar PVN, jo pakalpojumu sa??m?js nav autonom? subjekts un t? rezult?t? neeksist? juridiska saikne starp š?m div?m vien?b?m, un gad?jum?, ja m?tes sabiedr?ba ir citas Eiropas Savien?bas valsts rezidente, vai administrat?v? valsts prakse š?d? gad?jum?, pie?aujot, ka ar nodokli tiek aplikti min?tie pakalpojumi, nav pretrun? EKL 43. pant? iedibin?tajam br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu principam?”

IV – Anal?ze

A – Prejudici?lo jaut?jumu apjoms

20. Prejudici?lajos jaut?jumos izmantotie j?dzieni var rad?t zin?mu neskaidr?bu, kas b?tu j?klien?, lai preciz?tu jaut?jumu j?gu un valsts tiesai sniegtu lietder?gas atbildes.

21. Pirmk?rt, *Corte suprema di cassazione* prejudici?lajos jaut?jumos un l?mum? par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu vair?kk?rt ir izmantojusi j?dzienu “fili?le”, t?d?? var?tu pie?emt, ka *FCE IT* ir uz??m?jsabiedr?ba, kas izveidota atbilstoši It?lijas ties?b?m un l?dz ar to ir uzskat?ma par juridisku vien?bu, kas ir noš?irta no *FCE Bank*.

22. Taj? pat laik? no argumentiem, kas izmantoti l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamatojuma da??, izriet, ka j?dziens “fili?le” nav j?izprot tikko nor?d?taj? veid?; j?dzienam ir j?pieš?ir plaš?ka noz?me, kas atbilst uz??muma atzaram. Iesniedz?jtiesa faktiski nor?da, ka *FCE IT* ir *FCE Bank* past?v?ga iest?de (9) un ka galven? neskaidr?ba pamata pr?v? ir, cik liel? m?r? viena ties?bu subjekta ietvaros var past?v?t juridiska saikne, saska?? ar kuru tiek veikti ar PVN apliekami dar?jumi (10).

23. Turkl?t tiesas s?d? *FCE Bank* ir izkl?st?jusi, ka *FCE IT* ir uzskat?ma par fili?li Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 20. marta Direkt?vas 2000/12/EK 1. panta 3. punkta izpratn? (11); min?t? direkt?va ir pie?emta, lai ieviestu iekš?jo tirgu kred?tiest?žu darb?bas jom?. Atbilstoši min?t? punkta noteikumiem *FCE IT* ir “uz??m?jdarb?bas vieta, kas ir kred?tiest?des juridiski atkar?ga da?a [bez ties?bsp?jas] un kur tieši veic visus vai da?u no dar?jumiem, kas ir rakstur?gi kred?tiest?žu uz??m?jdarb?bai”.

24. *FCE IT* juridiskā darbība precīzi ir jānosaka iesniedzējtiesai. Ēmot vērā visus minētos apsvērumus, tomēr šīet skaidrs, ka *FCE IT* ir uzņēmuma atzars, kas nav no mētes uzņēmuma noširta juridiska persona; lādž ar to, lai atbildtu uz šajā tiesvedībā uzdoto iesniedzējtiesas jautājumu, ir jānoskaidro, vai un, ja tā, ciklā vienas juridiskas personas ietvaros sniegtos pakalpojumus var aplikt ar PVN.

25. Kā jau norādīts, iesniedzējtiesa turklāt skaidro, ka *FCE IT* ir uzskatāma par *FCE Bank* pastāvīgu iestādi. Pirmajā prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa lādž tai sniegt Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta un 9. panta 1. punkta interpretāciju; jāatgādina, ka atbilstoši 9. panta 1. punktam par pakalpojumu sniegšanas vietu ir uzskatāma vieta, kur pakalpojumu sniedzējs ir dibinājis savu uzņēmumu vai *kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras tiek sniegti pakalpojumi* (12).

26. Jādziens “pastāvīga iestāde” Sestajā direktīvā nav definēts, bet no pastāvīgās judikatūras izriet, ka minētais jādziens apzīmē pastāvīgu iestādi, ko kādā dalībvalstī atvērīs nerezidējošs uzņēmums un kura rādība ir personāla un tehniskie resursi, kas nepieciešami, lai sniegtu minētā uzņēmuma darbības mērķiem atbilstošus pakalpojumus (13). Tā kā izvērīt Tiesai uzdodamo prejudiciālo jautājumu piemērotību, ēmot vērā visus attiecīgos faktiskos apstākļus, ir viēngi tās valsts tiesas ziņā, kurā tiek izskatāta attiecīgā lieta un kurai tiesvedības noslīgumā ir jāpieēm nolēmums (14), jāatzst, ka *FCE IT* ir uzskatāma par pastāvīgu iestādi Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

27. Tātad pirmo prejudiciālo jautājumu vērītšu, pamatojoties uz pieņēmumu, ka *FCE IT* ir *FCE Bank* atzars Itālijā, kas nav patstāvīga juridiska persona un kas minētajā valstī ir uzskatāma par pastāvīgu iestādi Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

B – *Pirmais prejudiciālais jautājums*

28. Ar pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa bātibā vālas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir interpretājami tādājādi, ka pakalpojumus, ko kādā dalībvalstī nerezidējošs mētes uzņēmums sniedzis attiecīgajā dalībvalstī esošām uzņēmuma atzaram, kas nav patstāvīga juridiska persona, tāu atbilstoši 9. panta 1. punktam ir minētā mētes uzņēmuma pastāvīga iestāde minētajā dalībvalstī, var uzskatīt par darījumiem, kas ir apliekami ar PVN, ja šādu pakalpojumu izmaksas ir pieskaitāmas uzņēmuma atzaram.

29. Uzdodot šādu jautājumu, iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, vai var uzskatīt, ka šāds uzņēmuma atzars ir pietiekami autonomas attiecībā pret mētes uzņēmumu, lai starp tiem varētu pastāvēt tāda juridiska saikne, ka vienas juridiskas personas ietvaros veikts darbības varētu kvalificēt kā pakalpojumus, kas ir apliekami ar PVN.

30. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa jautā, vai šāda autonomija var izrietēt no ESAO paraugkonvencijā paredztājiem nosacījumiem, saskaā ar kuriem uzēmošajā dalībvalstī aprēķina nodokļus attiecīgā uzņēmuma peāai, kas gāta ar pastāvīgās iestādes starpniecību un pateicoties tam, ka ir spēkā vienošanās par izmaksu sadali (*cost sharing agreement*) vai akts, saskaā ar kuru mētes uzņēmuma sniegto pakalpojumu izmaksas tiek atskaitātas no minētās peāas. Iesniedzējtiesa vālas zināt arā, vai jādziens “juridiska saikne” ir vērītjams valsts tiesību vai Kopienas tiesību kontekstā.

31. Itālijas un Portugāles valdības uzskata, ka pakalpojumi, ko mētes uzņēmums sniedz savai pastāvīgajai iestādei, ir apliekami ar PVN, jo saskaā ar viāu viedokli pastāvīgu iestādi uzēmošajā valstī var uzskatīt par patstāvīgu nodokļu maksātāju.

32. Itālijas valdība minēto argumentu pamato ar Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta

noteikumiem, k? ar? ar Padomes Astot?s direkt?vas 79/1072/EEK (15) 1. pantu, kur? paredz?ts, ka "šaj? direkt?v? "nodok?iem pak?auta persona [nodok?u maks?t?js], kas nav re?istr?ta valsts teritorij?", ir persona Direkt?vas 77/388/EEK 4. panta 1. punkta noz?m?, kam [...] šaj? valst? nav bijusi nedz saimnieciskas darb?bas vieta, nedz past?v?gs uz??mums, no kura notikusi dar?jumu k?rtošana [...]. It?lijas vald?ba no t? secina, ka, pat ja m?tes uz??mums un t? fili?le ir viena un t? pati juridisk? persona, nodok?u apr??in?šanas nol?k?, ?paši attiec?b? uz PVN, t?s ir atseviš?i nodok?u maks?t?ji.

33. Portug?les vald?ba atg?dina, ka t?s skat?jum? PVN piem?rošanas jom? neietilpst t?s vien?bas, kas ir juridiskas personas, un ka PVN maks?t?ja j?dziens Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn? attiecas ar? uz subjektiem, kas nav juridiskas personas, tom?r zin?m? m?r? darbojas patst?v?gi. Portug?les vald?ba ar? apgalvo, ka j?dziena "past?v?ga iest?de" defin?cija, ko sniegusi Tiesa, nav pamatota ar krit?rijiem, kas izriet no valstu ties?b?m, bet gan ir atkar?ga no nosac?juma, ka š?das iest?des r?c?b? ir j?b?t pietiekamiem person?la un tehniskajiem resursiem, lai t? patst?v?gi sp?tu veikt saimniecisku darb?bu. Portug?les vald?ba uzskata, ka, neskatoties uz augsto PVN [savstarp?jo] saska?ot?bu, PVN tom?r joproj?m ir valsts [noteikts] nodoklis; t?d?j?di to, vai k?ds uz??mums ir nodok?u maks?t?js, var noteikt saska?? ar valsts ties?bu norm?m. No min?tajiem apsv?rumiem Portug?les vald?ba secina, ka past?v?ga iest?de ir uzskat?ma par patst?v?gu un no m?tes uz??muma noš?irtu nodok?u maks?t?ju, neskatoties uz to, ka past?v?g? iest?de ir subjekta, kas ir "viena un nedal?ma juridiska persona", neat?emama sast?vda?a.

34. Es nepiekr?tu iepriekš izkl?st?tajiem lietas dal?bnieku argumentiem. Es piekr?tu pras?t?jam, Apvienot?s Karalistes vald?bai un Eiropas Kopienu Komisijai, ka vienas juridiskas personas ietvaros sniegtus pakalpojumus nevar uzskat?t par pakalpojumiem, kas ir apliekami ar PVN, pat ja š?du pakalpojumu izmaksas tiek sadal?tas starp vair?k?m past?v?g?m iest?d?m. Š?du nost?ju es pamatoju ar turpm?k izkl?st?tajiem argumentiem.

35. Protams, ir skaidrs, ka Sestaj? direkt?v? ir noteikta ?oti plaša PVN piem?rošanas joma, jo PVN piem?ro jebk?dai saimnieciskai darb?bai, k? ar? visiem izplat?šanas un tirdzniec?bas posmiem (16). Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka PVN ir j?maks? par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko pret atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas. Šaj? liet? nav apstr?d?ts, ka t?das darb?bas k? konsult?ciju sniegšana, person?la vad?ba un apm?c?ba, datu apstr?de, k? ar? programmnodrošin?juma pieg?de un apkalpošana var tikt uzskat?tas par darb?b?m, kuras atbilstoši Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punktam ir apliekamas ar PVN, t?s pret atl?dz?bu veicot nodok?u maks?t?jam (17).

36. Nor?d?tais Sest?s direkt?vas m?r?is atspogu?ots ar? t?s 4. panta 1. punkt?, kur? k? nodok?u maks?t?ji ir defin?tas "visas personas", kas jebkur? viet? patst?v?gi veic jebkuru saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta. K? pamatoti nor?d?jusi Portug?les vald?ba, nodok?u maks?t?ja j?dziens t?d?j?di attiecas ne vien uz fizisk?m un juridisk?m person?m, bet var attiekties ar? uz vien?b?m, kas nav juridiskas personas (18).

37. No min?tajiem apst?k?iem var secin?t ar?, ka ar PVN apliekamas darb?bas esam?ba ir objekt?va realit?te, jo t? nav atkar?ga no t?s veic?ja m?r?a vai no attiec?g?s darb?bas rezult?tiem. To ar? nevar pak?rtot krit?rijiem, kas raksturo š?das darb?bas formu vai attiecas uz pakalpojumu sniedz?ja un sa??m?ja nosl?gt?s vienošan?s juridiskaj?m sek?m, kas daž?d?s dal?bvalst?s var b?t atš?ir?gas. K? atg?dina It?lijas vald?ba, Tiesa jau agr?k ir nospriedusi, ka tas, vai pakalpojumi sniegti pret atl?dz?bu, nav atkar?gs no pakalpojumu sniedz?ja pien?kuma sniegt pakalpojumu; proti, pat ja pakalpojumu sniedz?ja pien?kumu izpildi nav iesp?jams pan?kt piespiedu k?rt?, uzskat?ms, ka juridiska saikne past?v sprieduma liet? *Tolsma* izpratn? (19).

38. Pret?ji Portug?les vald?bas un It?lijas vald?bas apgalvotajam es tom?r neuzskatu, ka Kopienu PVN sist?m? vienas juridiskas personas ietvaros var past?v?t vair?ki pietiekami

patst?v?gi ties?bu subjekti, t?d?j?di tos uzskatot par atseviš?iem nodok?u maks?t?jiem. Pirmk?rt, man b?tu gr?ti atz?t, ka past?v?ga iest?de Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn? var?tu darboties neatkar?gi no m?tes uz??muma. Otrk?rt, Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn? past?v?ga iest?de nav no sava m?tes uz??muma noš?irts autonomš nodok?u maks?t?js.

39. Pirm? iepriekš izkl?st?t? argumenta pamatojumam ir j?nor?da, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkt? nor?d?tais "patst?v?bas" j?dziens, kas ir viens no krit?rijiem, lai konstat?tu, vai persona ir nodok?u maks?t?js, ir defin?ts tikai negat?v? aspekt? t? paša panta 4. punkta pirmaj? da???. Atbilstoši šai defin?cijai nevar konstat?t, ka subjekts ir patst?v?gs, ja past?v subordin?tas attiec?bas, kas piel?dzin?mas t?d?m attiec?b?m, kas ar darba l?gumu rad?tas starp darba ??m?ju un darba dev?ju. Min?taj? norm? ir paredz?ti tr?s atkar?bas krit?riji saist?b? ar darba apst?k?iem, atalgojumu un darba dev?ja atbild?bu.

40. Piem?rojot min?tos krit?rijus, Tiesa ir nospriedusi, ka not?ri un tiesu izpild?t?ji savu darb?bu veic neatkar?gi, ja vi?i darbojas sav?s interes?s un paši par sevi atbild, br?vi organiz? sava darba izpildes k?rt?bu un paši iekas? atl?dz?bu, kas ir vi?u ien?kumi (20). Tiesa t?pat ir nospriedusi, ka darb?ba, ko Sp?nij? veic viet?jo iest?žu iecelti nodok?u inkasatori, ir j?uzskata par neatkar?gi veiktu saimniecisku darb?bu, kas ir apliekama ar PVN (21). Tiesa ir nor?d?jusi, ka attiec?b? uz atalgojumu subordin?ciju nevar konstat?t, jo, "t? k? šie nodok?u inkasatori uz?emas atbild?bu par saimniecisko risku, kas saist?ts ar [vi?u] darb?bu, tad no š?s darb?bas g?t? pe??a ir atkar?ga ne tikai no iekas?to nodok?u apm?ra, bet ar? no izdevumiem, kas saist?ti ar person?la un materi?lo resursu organiz?šanu darb?bas nodrošin?šanai" (22).

41. Pamatojoties uz tiem pašiem krit?rijiem, Tiesa iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Heerma* nosprieda, ka attiec?gais subjekts ir atz?stams par nodok?u maks?t?ju. Min?taj? liet? bija j?izv?rt?, vai tas, ka k?da N?derlandes uz??muma partneris min?tajam uz??mumam iznom? nekustamu ?pašumu, ir uzskat?ms par dar?jumu, kas ir apliekams ar PVN. N?derlandes vald?ba apgalvoja, ka H?rma [*Heerma*] kungu nevarot uzskat?t par nodok?u maks?t?ju Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta izpratn?, ?emot v?r?, ka attiec?gais iznom?šanas dar?jums esot noticis sl?gt? lok? un iznom?t?js k? attiec?g? uz??muma partneris esot l?dzatbild?gs par to, lai nekustamo ?pašumu nom?jošais uz??mums izpild?tu nomas saist?bas.

42. Tiesa nosprieda, ka starp H?rma kungu un uz??mumu nomnieku neesot past?v?jušas subordin?tas attiec?bas, kas b?tu piel?dzin?mas Sest?s direkt?vas 4. panta 4. punkta pirmaj? da?? aprakst?taj?m. Saska?? ar Tiesas viedokli H?rma kungs, nododot attiec?g? uz??muma nom? nekustamu ?pašumu, r?kojas pats sav? v?rd?, sav? lab? un pats par sevi atbild, neskatoties uz to, ka vienlaic?gi ir ar? uz??muma nomnieka vad?t?js. Tiesa turkl?t konstat?ja, ka, neskatoties uz to, ka min?tais, saska?? ar N?derlandes ties?b?m nodibin?tais uz??mums nebija juridiska persona, faktiski tas esot bijis tikpat patst?v?gs k? atseviš?s uz??mums un savu saimniecisko darb?bu ?stenojis patst?v?gi, l?dz ar to attiec?b? uz šo darb?bu ir uzskat?ms par PVN maks?t?ju (23).

43. ?emot v?r? min?tos krit?rijus un to piem?rošanu judikat?r?, man ir gr?ti pie?aut domu, ka vienas juridiskas personas ietvaros past?v?ga iest?de var b?t pietiekami autonoma, lai r?kotos sav?s interes?s, pati par sevi atbild?tu un uz?emt?s ar t?s darb?bu saist?tos saimnieciskos riskus. Protams, k? uzsv?rusi Portug?les vald?ba, lai personu var?tu uzskat?t par nodok?u maks?t?ju, tai nav noteikti j?b?t juridiskai personai. Neskatoties uz to, min?tais apsv?rums šaj? liet? nav izš?irošais. Paties?b? b?tisk?k ir izv?rt?t, vai past?v?g? iest?de, kas ir t?das juridiskas vien?bas neat?emama sast?vda?a, kura ir juridiska persona, Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punkta pirm?s da?as izpratn? sal?dzin?jum? ar min?to vien?bu var tikt uzskat?ta par neatkar?gu l?dzv?rt?gi jebkuram citam uz??mumam – PVN maks?t?jam, kam m?tes uz??mums sniedz pakalpojumus. Manupr?t, šaj? liet? fakts, ka m?tes uz??muma atzaram nav juridiskas personas statusa, liedz

atzēt, ka tas varētu darboties autonomi.

44. Pēc manām domām, šādu argumentāciju var pamatot ar iepriekš minēto spriedumu lietā *DFDS*, kurā Tiesa patstāvīgas jēdzienu vērtējuma saistībā ar attiecībām starp kādu Dāniju reģistrētu ceļojumu aģentūru un tās filiāli Anglijā. Tiesa konstatēja, ka minētā uzņēmumi neesot autonomi: lai gan filiāle bija juridiska persona, kuras telpas bija tās pašums, no vairākiem apstākļiem, kas izklāstīti rīkojumā par prejudiciāla nolikuma sniegšanu, paši no tā, ka *DFDS* piederjis viss minētās filiāles kapitāls un ka *DFDS* filiālei noteicis virkni dažādu līgumsaistību, izrietēja, ka filiāle rīkojas vienrādi kā *DFDS* atzars (24).

45. Lai gan filiāli, kas pati ir juridiska persona, atkarībā no tā, kādas ir tās attiecības ar tās mātes uzņēmumu, var uzskatīt par vienkāršu mātes uzņēmuma atzaru, pastāvīga iestāde, kas ir mātes uzņēmuma neatņemama sastāvdaļa, *a fortiori* nevar būt autonoma vienība, kas ir kvalificējama kā nodokļu maksātājs. Komisija ir norādījusi, ka vienas grupas ietvaros veikti darījumi starp mātes uzņēmumu un tā atzaru, kas uzēmošajai daļbvalstī nav reģistrēts kā atsevišķa juridiska persona, kas nodibināta atbilstoši minētās daļbvalsts tiesību normām, principā nevar būt pakalpojumi, kas ir apliekami ar PVN (25).

46. Minēto principu labi var ilustrēt arī ar attiecībām starp mātes uzņēmumu un tādu tā atzaru kā *FCE IT*. Pēc definīcijas *FCE IT* ir vienkārši uzņēmuma saimnieciskās darbības atzars, kas nav juridiska persona. Manā skatījumā tas nedarbojas savas intereses, bet gan kā kredītiestādes daļa, kam, pateicoties tādā nodibināšanas valsts atļaujai, atbilstoši Direktīvai 2000/12 ir tiesības savu darbību citā daļbvalstī īstenot, nodibinot filiāli (26). Šādai filiālei nav sava kapitāla (27). Tāpat attiecībā uz atbildības kritēriju ir jākonstatē, ka mātes uzņēmuma filiāle pati neuzēmas ar kredītiestādes darbību saistītos saimnieciskos riskus, piemēram, gadījumā, kad klients neatmaksā tam izsniegtu aizdevumu. Šādu risku uzēmas kredītiestāde kopumā, un līdz ar to tā ir pakāauta finanšu vadības un maksātspējas pārbaudāmā daļbvalstī, kurā tā dibināta.

47. Tādējādi, manuprāt, pakalpojumi, ko mātes uzņēmums sniedz šādai pastāvīgai iestādei, ir uzskatāmi par pakalpojumiem, ko uzņēmums savas iekšējās politikas ietvaros nolikmis īstenot, savu dažādo darbības atzaru labā izmantojot paša darbiniekus. Apstāklis, ka attiecīgais darbības atzars atrodas citā daļbvalstī, neliedz uzskatīt, ka uzņēmums attiecīgos pakalpojumus ir sniedzis ar saviem darbiniekiem un savu vajadzību apmierināšanai.

48. Iepriekšējais apgalvojums liek pievērsties otram jautājumam, kurā es nepiekrītu Itālijas un Portugāles valdībām. Atšķirībā no tā, kas es neuzskatu, ka pastāvīga iestāde Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē ir neatkarīgs nodokļu maksātājs, kas ir nošķirts no tās nerezidentu mātes uzņēmuma.

49. Sestās direktīvas 9. panta 1. punktā saistībā ar tās septīto apsvērumu ir iecerēts noteikt vispārīgu kritēriju pakalpojumu sniegšanas piesaistei, lai tādējādi novērstu pretrunas daļbvalstu kompetenču starpā, kā arī dubultu PVN uzlikšanu vai PVN neuzlikšanu. Atbilstoši Sestās direktīvas 9. panta 1. punktam judikatūrā sniegtajai interpretācijai par pakalpojumu sniegšanu PVN ir aprēķināms vietā, kur pakalpojumu sniedzējs ir dibinājis savu uzņēmumu, izņemot gadījumos, kad šā piesaistes kritērija izmantošana neapņemt pie risinājuma, kas no nodokļu aprēķināšanas viedokļa ir uzskatāms par saprātīgu vai starp daļbvalstīm rada [kompetenču] kolīziju (28). Tiesa no tā ir secinājusi, ka pakalpojumus var sniegt cita iestāde nevis tā, kur atrodas šā uzņēmuma sēdekļis, vienīgi tad, ja attiecīgajai iestādes daļai ir gan no cilvēkresursu, gan no tehnisko resursu viedokļa piemērota struktūra, lai sniegtu attiecīgos pakalpojumus (29).

50. Tādējādi pakalpojumu sniegšanas piesaiste šādai pastāvīgai iestādei kalpo, lai vienkārši ievērotu būtisko PVN kopējās sistēmas principu, saskaņā ar kuru PVN ir jāpiemēro, pēc iespējas labāk pielgojoties faktiskajiem ekonomiskajiem apstākļiem (30). Tādējādi Sestās direktīvas 9.

panta 1. punkta piemērošanas mērķis ir noteikt ar nodokli apliekamā darījuma vietu gadījumos, kad tam ir pārrobežu raksturs, ņemot vērā ar to saistītās dalībvalstu finansiālās intereses un joprojām vēl iespējamās tiesiskās regulējuma atšķirības attiecībā uz nodokļa likmēm un atbrīvojumiem no nodokļa.

51. Fakts, ka pastāvīgas iestādes rīcībā ilgstoši ir cilvēkresursu un materiālo resursu kopums, kas ļauj uzņēmuma klientiem sniegt pakalpojumus, manuprāt, nav pamats uzskatīt, ka tā darbojas neatkarīgi no mētes uzņēmuma Sestās direktīvas 4. panta 1. un 4. punkta izpratnē un ir uzskatāma par atsevišķu nodokļu maksātāju.

52. Šis Portugāles valdības apgalvojums ir atspēkots iepriekš minētajā spriedumā lietā *DFDS*, no kura skaidri izriet, ka pastāvīga iestāde pēc savas būtības ir uzņēmuma atzars, kas nav autonomas attiecībā pret mētes uzņēmumu (31). Pēc manām domām, šāda argumentācija, kas minētajā spriedumā izmantota attiecībā uz uzņēmuma filiāli ar juridiskas personas statusu, kas tādējādi bija no mētes uzņēmuma nošķirta juridiska vienība, tāu faktiski darbojās vienkārši kā uzņēmuma atzars, *a fortiori* ir piemērojama arī attiecībā uz pastāvīgu iestādi, kam nav juridiskas personas statusa un ar kuras palīdzību tiek īstenota uzņēmuma darbība.

53. Jāpiekrīt Apvienotās Karalistes paustajam viedoklim, ka, ja tiktu atzīts par pareizu Portugāles valdības apgalvojums, Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta noteikumiem nebūtu nekādas nozīmes. Ja pastāvīga iestāde būtu neatkarīga, no mētes uzņēmuma nošķirts nodokļu maksātājs, būtu pietiekami vienkārši piemērot Sestās direktīvas 22. pantu, saskaņā ar kuru visi nodokļu maksātāji ir jāreģistrē valstī, kurā tie veic uzņēmējdarbību.

54. Manuprāt, šādu vārtījumu atbalsta Astotās direktīvas 79/1072 (32) 1. panta noteikumi. Manā skatījumā saskaņā ar minētajiem noteikumiem uzņēmums, kam uzēmošajā dalībvalstī ir pastāvīga iestāde, ir uzskatāms par nodokļu maksātāju šajā valstī. Tādā minētie noteikumi *a contrario* apstiprina viedokli, ka pastāvīga iestāde nav autonomas nodokļu maksātājs, kas ir nošķirts no uzņēmuma, kurā tas ietilpst, bet pieļauj šādu uzņēmumu piesaistīt pie uzēmošās valsts. Manuprāt, Itālijas valdība minētos noteikumus ir interpretējusi nepareizi, pamatodamās uz minētajiem noteikumiem, lai pastāvīgu iestādi uzskatītu par autonomu nodokļu maksātāju (33).

55. Jāpiekrīt Apvienotās Karalistes valdības tiesas sēdē paustajai nostājai, ka, ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, viena juridiska vienība var būt tikai viens vienīgs nodokļu maksātājs.

56. Pirmais apsvērumš šādas nostājas pamatošanai ir meklējams Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, saskaņā ar kuru, ievērojot 29. pantā paredzēto apspriežu ar PVN komiteju kārtoību, katra dalībvalsts par autonomiem nodokļu maksātājiem var atzīt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, cita ar citu ir cieši saistītas finansiāli, saimnieciskā un organizatoriskā saiknā. Kā norādīja Apvienotās Karalistes valdība, minētos noteikumus var *a contrario* interpretēt tā, ka viena juridiska persona var būt tikai viens vienīgs nodokļu maksātājs.

57. Minēto nostāju var pamatot arī ar to, ka Sestajā direktīvā ir iekļautas vairākas normas, kas piemērojamas gadījumiem, kad nodokļu maksātājs piegādā preces vai sniedz pakalpojumus pats sava uzņēmuma vajadzību apmierināšanai. Šajā sakarā var norādīt uz Sestās direktīvas 28.a panta 5. punkta b) apakšpunktu, saskaņā ar kuru preču piegādei pret atlīdzību ir pielīdzināta "nodokļu maksātāja veikta savam uzņēmumam piederošas preces piegāde uz citu dalībvalsti". Es tāpat kā Komisija un pretēji Portugāles valdībai sliecos uzskatīt, ka tas, ka likumdevājs ir paredzējis šādu normu, *a contrario* norāda, ka šādu piegādi principā nevar uzskatīt par preču piegādi pret atlīdzību.

58. Š?du pašu secin?jumu var izdar?t attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanu, jo atbilstoši Sest?s direkt?vas 6. panta 3. punkta noteikumiem, lai nepie?autu konkurences trauc?jumus un ?emtu v?r? apspriedes ar PVN komiteju, dal?bvalstis par pakalpojumu sniegšanu pret atl?dz?bu var atz?t, ka nodok?u maks?t?js sniedz pakalpojumu sava uz??muma vajadz?b?m, jo pievienot?s v?rt?bas nodoklis par š?du pakalpojumu neb?tu piln?gi atskait?ms t?d? gad?jum?, ja to b?tu sniedzis cits nodok?u maks?t?js.

59. Nor?d?t? norma ir piem?rojama gad?jumiem, kad gluži k? šaj? liet? izskat?majos apst?k?os uz??mums veic ar PVN neapliekamas darb?bas. Ja š?das darb?bas tiek veiktas, tad uz??muma klientiem sniegto pakalpojumu izmaksas netiek paaugstin?tas PVN d?? un uz??mums nav ties?gs piepras?t to summu atmaksu, ko tas samaks?jis k? PVN, lai var?tu nodrošin?t min?to no nodok?a atbr?voto darb?bu veikšanu. Attiec?gi Kopienu ties?b?s, t.i., Sest?s direkt?vas 6. panta 3. punkt?, ir paredz?ts, ka dal?bvalsts var, iev?rojot pien?kumu konsult?ties ar PVN komiteju, nolemt, ka pakalpojums, ko uz??mums sniedzis savas past?v?g?s iest?des vajadz?b?m, var aplikt ar PVN, lai nov?rstu konkurences deform?šanu, jo, ja uz??mums attiec?gos pakalpojumus b?tu sa??mis no cita nodok?u maks?t?ja, tas nevar?tu PVN novirz?t t?l?k saviem klientiem.

60. Manupr?t, tas, ka Sestaj? direkt?v? ir iek?autas vair?kas ties?bu normas, kur?s tieši paredz?ts, ar k?diem nosac?jumiem pakalpojumi, ko nodok?u maks?t?js sniedz sav?m profesion?laj?m vai person?gaj?m vajadz?b?m, ir piel?dzin?mi pakalpojumiem, kas sniegti pret atl?dz?bu, apstiprina, ka, iz?emot min?tos ?pašos gad?jumus, š?di pakalpojumi nav uzskat?mi par t?diem, ko apliek ar PVN.

61. Visbeidzot, es ar? neuzskatu, ka š?da nost?ja neatbilst ESAO paraugkonvencijas 7. pant? min?tajiem noteikumiem, saska?? ar kuriem ar nodokli ir apliekama pe??a, ko uz??mums guvis uz?emošaj? dal?bvalst? ar savas past?v?g?s iest?des starpniec?bu. Min?tie tiešo nodok?u jom? piem?rojamie noteikumi neattiecas uz PVN kop?j?s sist?mas piem?rošanu. Zin?ms, ka tiešie nodok?i ir dal?bvalstu suver?n? kompetenc?. T?d?j?di dal?bvalstis var noteikt, ka to teritorij? nodibin?tajiem uz??mumiem ir j?maks? nodok?i ar? par pe??u, ko tie guvuši, veicot darb?bu cit? dal?bvalst?. Dal?bvalstis var noteikt ar?, ka nodok?i ir j?maks? uz??mumiem, kas darb?bu attiec?g?s dal?bvalsts teritorij? ?steno ar savas past?v?g?s iest?des starpniec?bu.

62. ESAO paraugkonvencijas 7. panta 2. punkt?, kura noteikumi p?r?emti Konvencijas 90/436/EEK (nosl?gta starp dal?bvalst?m, piem?rojot EKL 293. pantu) (34) 4. panta 2. punkt?, ir paredz?ts l?gumiski p?rdal?t konvencijas l?gumsl?dz?ju valstu kompetenci nodok?u jom?, lai nov?rstu uz??mumu pe??as dubultu aplikšanu ar nodok?iem, tiem veicot starptautiskus dar?jumus. Atbilstoši min?t? panta 1. punkt? paredz?tajai reglament?cijai visu uz??muma pe??u ar nodok?iem apliek valsts, kur? uz??mums rezid?, iz?emot gad?jumus, kad uz??mums savu darb?bu veic cit? l?gumsl?dz?j? valst? ar past?v?gas iest?des starpniec?bu (35). Š?d? gad?jum? past?v?g?s iest?des ilgstoša atrašan?s uz?emoš?s dal?bvalsts teritorij? ?auj past?v?go iest?di piesaist?t uz?emoš?s dal?bvalsts nodok?u sist?mai. T?d?j?di pe??u, ko uz??mums guvis ar savas past?v?g?s iest?des starpniec?bu, ar nodok?iem apliek valsts, kur? t? atrodas. Saska?? ar ESAO paraugkonvencijas 7. panta 2. punktu uz past?v?go iest?di tiek attiecin?ta pe??a, ko t? b?tu var?jusi g?t, ja t? b?tu uzskat?ma par "atseviš?u uz??mumu [..], kas darbojas piln?gi neatkar?gi no uz??muma, kura past?v?g? iest?de tas ir".

63. No min?t?s normas izriet, ka t? ir piem?rojama vien?gi tad, ja uz??muma atzars nav atseviš?s uz??mums, kas ir v?rt?jams piln?gi atseviš?i un neatkar?gi no m?tes uz??muma. T?d?j?di ar min?to normu ir paredz?ts uz past?v?go iest?di attiecin?t to pe??as da?u, ko uz??mums guvis ar savas past?v?g?s iest?des starpniec?bu, it k? tas b?tu fikt?vs patst?v?gs uz??mums. Tom?r tas, ka tiešo nodok?u kontekst? pe??as nodok?u apr??in?šanai nerezid?joša uz??muma past?v?g? iest?de ir atz?stama par autonomu uz??mumu, manupr?t, nenoz?m?, ka t?

ir autonomu uzņēmumu PVN kopējās sistēmas izpratnē.

64. Pirmkārt, PVN kopējās sistēmas sevī ietver jēdzienus, kas saskaņoti Kopienas lēmumā, piemēram, nodokļu maksātāja jēdzienu, kura nozīme nevar mainīties atkarībā no valsts tiesību normām, kas regulē peļņas aplikšanu ar tiešajiem nodokļiem, tātad neapdraudot Sestās direktivas mērķu īstenošanu. Otrkārt, ESAO paraugkonvencijas 7. panta 2. punktā paredztais *arm's length* princips ir juridiska fikcija, jo saskaņā ar to pastāvīga iestāde ir pielīdzināma neatkarīgam uzņēmumam, neskatoties uz to, ka tas tā nav. PVN kopējās sistēmas savukārt fundamentāls kritērijs ir ekonomiskā realitāte (36). Ēmot vērā galvenokārt šo kritēriju, ar PVN pielikuma bāzei ir jāatbilst summai, kas faktiski saņemta kā atlīdzība par saņemto pakalpojumu, nevis jābūt noteiktai, piemērojot objektīvus kritērijus (37). Tātad, pamatojoties ar juridisku fikciju un pieņemot, ka uzņēmuma ietvaros veikts darījums ir vērtējams kā darījums starp divām patstāvīgām iestādēm, būtu pretrunā ar PVN kopējās sistēmu.

65. Tāpat es arī neuzskatu, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksu iekaušana uzņēmuma peļņā, kas gūta uzēmošajā dalībvalstī ar pastāvīgās iestādes starpniecību, ir pierādījums, ka pastāv juridiska saikne PVN piemērošanas jomā radītās judikatūras izpratnē. Šāda pakalpojumu izmaksu iekaušana uzņēmuma peļņā daļēji, kas gūta ar uzņēmuma pastāvīgās iestādes starpniecību, attiecīgajam valstī ir loģisks un taisnīgs atlīdzinājums šādai peļņai sadalī. Proti, starp valstīm tiek sadalītas arī uzņēmuma vispārējās izmaksas, kas saistītas ar uzņēmuma darbību. Attiecīgi ESAO paraugkonvencijas 7. panta 3. punktā ir paredzēts, ka, lai noteiktu pastāvīgās iestādes gūtās peļņas apmēru, var atskaitīt izdevumus, kas veikti tās darbības nodrošināšanai, tajā skaitā vadības izdevumus un vispārējās administrācijas izmaksas, kas radušās vai nu dalībvalstī, kurā atrodas pastāvīgā iestāde, vai jebkur citā dalībvalstī. Pastāvīgā iestādei sniegtu pakalpojumu izmaksu pieskaitīšana šai iestādei tādējādi izriet vienkārši no [ar nodokli] pielikuma peļņas aprēķinā uzņēmuma dibināšanas valstī un nebūt nav pierādījums, ka pastāvīgā iestāde ir uzskatāma par vienību, kas ir no mētes uzņēmuma neatkarīga vienība.

66. Iesniedzējtiesa šajā sakarā jautā, kā vērtēt vienošanās par izmaksu sadali (*cost-sharing agreement*). Iesniedzējtiesa tomēr nesniedz nekādas precīzas ziņas par to, kāda ir šīs vienošanās nozīme pamata prāvā, un tāpaši, kāda veida saistības ir apzīmētas ar terminu "vienošana". Katrā ziņā, pat ja uzņēmuma iekšējās politikas ietvaros tas kādā dokumenta formāli ir noteicis, kā uzņēmuma pastāvīgā iestāžu starpā ir jāsadala vadības izdevumi, vispārējās administrācijas izmaksas, kā arī izmaksas, kas saistītas ar tūdu pakalpojumu kā šajā lietā apskatāmā sniegšanu, ar to nebūt netiek pierādīts, ka minētās pastāvīgās iestādes ir uzskatāmas par autonomām vienībām.

67. Visbeidzot, kā tiesas sēdē atgādinājis Apvienotās Karalistes valdība, Ēmot vērā finansētās sekas, kādas uzņēmumiem var rasties no PVN kopējās sistēmas, šai sistēmai ir jābūt drošai un tās piemērošanai – paredzamai. Kritērijs par uzņēmuma atzara juridiskas personas statusu atbilst minētajam prasībām. Šāds kritērijs ir pamats vienas dalībvalsts uzņēmumu, kas vēlas darboties citā dalībvalstī, pieņēmumam, ka uzņēmuma un tā pastāvīgās iestādes savstarpējie pakalpojumi principā netiks aplikti ar PVN, ja uzņēmums nolems izmantot savu uzņēmējdarbības brīvību ar pastāvīgās iestādes nevis uzņēmuma, kas reģistrēts kā atsevišķa juridiska persona atbilstoši uzēmošās dalībvalsts tiesību aktiem, starpniecību.

68. Ēmot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Sestās direktivas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, izņemot Sestajā direktīvā paredzētos izņēmuma gadījumus, pakalpojumi, ko nerezidentu mētes uzņēmums sniedzis savam atzaram, kas attiecīgajā dalībvalstī nav reģistrēts kā atsevišķa juridiska vienība un kas uzskatāms par pastāvīgu iestādi otrās minētās tiesību

normas izpratn?, nav uzskat?mi par dar?jumiem, kas apliekami ar PVN, pat ja šo pakalpojumu izmaksas ir pieskait?mas min?tajai iest?dei.

C – Otrais prejudici?lais jaut?jums

69. Otrais prejudici?lais jaut?jums ir j?interpret? t?d?j?di, ka iesniedz?jtiesa ir v?l?jusies noskaidrot, vai un, ja t?, k?d? m?r? min?to pakalpojumu izmaksu pieskait?šanu past?v?gajai iest?dei var uzskat?t par atl?dz?bu Sest?s direkt?vas 2. panta izpratn?, lai cik lielas š?s izmaksas b?tu un neatkar?gi no uz??m?jdarb?bas pe??as m?r?a.

70. Šis jaut?jums pamata pr?v? pal?dz?tu rast risin?jumu vien?gi gad?jum?, ja tiktu atz?ts, ka šie pakalpojumi ir apliekami ar PVN. T? k? esmu Tiesai ieteicis nospriest, ka min?tie pakalpojumi nav uzskat?mi par pakalpojumiem, kas ir apliekami ar PVN, min?tajam jaut?jumam par to, vai un, ja t?, cik liel? m?r? ar izmaksu pieskait?šanu dar?jumam tiek pieš?irts atl?dz?bas raksturs, nav j?gas. T?d?? es uzskatu, ka šis jaut?jums nav j?izv?rt?.

D – Trešais prejudici?lais jaut?jums

71. Ar trešo prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai tas, ka dal?bvalsts ar PVN apliek pakalpojumus, ko vien? dal?bvalst? re?istr?ts m?tes uz??mums sniedz savai past?v?gajai iest?dei cit? dal?bvalst?, ir pretrun? ar EKL 43. pant? nostiprin?to principu par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

72. Pras?t?js, Apvienot?s Karalistes vald?ba un Komisija uz min?to jaut?jumu iesaka atbild?t apstiprinoši. Šie lietas dal?bnieki apgalvo, ka š?da prakse ir L?gumam neatbilstoša diskrimin?cija, ja – k? tas š?iet esam šaj? liet? – t? attiecas nevis uz rezid?jošu, bet gan uz nerezid?jošu uz??mumu past?v?gaj?m iest?d?m. Lietas dal?bnieki turkl?t nor?da, ka, pat ja š?du praksi vienl?dz piem?ro gan rezid?jošu, gan nerezid?jošu uz??mumu past?v?g?m iest?d?m, t? rada uz??m?jdarb?bas br?v?bas ierobežojumu, kas nav pamatojams ar visp?r?jo interešu apsv?rumiem, jo ir pretrun? ar Sest?s direkt?vas noteikumiem.

73. It?lijas un Portug?les vald?bas nor?da, ka š?da prakse nav pretrun? ar L?gumu, jo, vi?upr?t, t? atbilst Sestajai direkt?vai.

74. Man ir nopietnas šaubas par š? prejudici?l? jaut?juma pie?emam?bu. Man nav skaidrs, k?d? veid? atbilde uz šo jaut?jumu var?tu pal?dz?t rast risin?jumu pamata pr?v?. Atš?ir?b? no tiešajiem nodok?iem PVN tiesiskais regul?jums ir saska?ots Kopien? ties?b?s, galvenok?rt Sestaj? direkt?v?. T? k? ir konstat?ts, ka valsts ties?bu normas vai prakse ir pretrun? ar Sesto direkt?vu, vairs nav papildus j?nosaka, vai t? ir pretrun? ar? ar L?gum? paredz?taj?m pamatbr?v?b?m, k?, piem?ram, br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu. Turkl?t iesniedz?jtiesa nav nor?d?jusi, k?du iemeslu d?? šis jaut?jums b?tu j?izskata.

75. T?d?j?di es uzskatu, ka nav j?sniedz atbilde uz trešo prejudici?lo jaut?jumu.

V – Secin?jumi

76. ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, iesaku Tiesai uz *Corte Suprema di cassazione* uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem sniegt š?du atbildi:

2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EK 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 j?interpret? t?d?j?di, ka, iz?emot Sestaj? direkt?v? paredz?tos iz??muma gad?jumus, pakalpojumi, ko nerezid?jošs m?tes uz??mums sniedzis savam atzaram, kas attiec?gaj? dal?bvalst? nav re?istr?ts k? atseviš?a

juridiska vienība un kas uzskatāms par pastāvīgu iestādi otrās minētās tiesību normas izpratnē, nav uzskatāmi par darījumiem, kas apliekami ar PVN, pat ja šo pakalpojumu izmaksas ir pieskaitāmas minētajai iestādei.

1 – Oriģinālvārdi – franču.

2 – Turpmāk tekstā – “PVN”.

3 – Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 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.), ar grozījumiem, kas veikti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

4 – Turpmāk tekstā – “FCE Bank”.

5 – Iesniedzējtiesa konkrēti atsaucas uz 1994. gada 3. marta spriedumu lietā C-16/93 *Tolsma (Recueil, I-743. lpp.)*, kurā Tiesa norādījusi, ka tiešajai saistībai starp sniegto pakalpojumu un par to saņemto atlīdzību, kas ir priekšnosacījums tam, ka notikusi pakalpojuma sniegšana pret atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē, ir jāpastāv tiesisku attiecību formā. Minētajā lietā bija jānoskaidro, vai ielu muzikants, kas no garāmgājējiem saņem naudu, sniedz pakalpojumus pret atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. Piemērojot formulu, kas pēc tam bieži izmantota judikatūrā, Tiesa nosprieda, ka pakalpojums ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru ietvaros puses savstarpēji apmainās ar pakalpojumiem, piemērot, ka pakalpojuma sniedzēja saņemto atlīdzība ir saņēmējam sniegta pakalpojuma faktiskā vērtība. Tiesa uzskatīja, ka minētie nosacījumi norādītajā lietā nav izpildīti, jo garāmgājēju [iemest] nauda nav atlīdzība par sniegto pakalpojumu. Starp pusēm nepastāv ja nekāda vienošanās, jo garāmgājēji naudu iemeta brīvprātīgi un tās apmēru noteica paši pēc saviem ieskatiem. Tādējādi starp muzicēšanu un ar to saistīto naudu nepastāv cieša saikne, jo garāmgājēji neesot līguši, lai viņiem tiktu spēlētām mūzikas, un naudu ir iemetuši pēc subjektīviem ieskatiem, nevis kā atlīdzību par muzicēšanu.

6 – Paraugs, ko 2000. gada 29. aprīlī aktualizējusi ESAO Nodokļu lietu komiteja, I sējums (turpmāk tekstā – “ESAO paraugkonvencija”).

7 – ESAO paraugkonvencijas 7. panta 2. punktā paredzēts, ka “[...] ja Līgumslēdzēja Valsts uzņēmums veic uzņēmējdarbību citā Līgumslēdzēja Valstī, izmantojot tur izvietotu pastāvīgu pārstāvniecību [pastāvīgu iestādi], katrā Līgumslēdzēja Valstī uz šo pastāvīgo iestādi jāattiecinā tās peļņas daudzums, kādu tā varētu gūt, ja būtu nepārprotami atsevišķs uzņēmums, kas veic tādus pašus vai līdzīgus uzņēmējdarbību, tādus pašos vai līdzīgos apstākļos un darbotos pilnīgi neatkarīgi no šā uzņēmuma [...]”.

Tā pašā panta 3. punktā paredzēts:

“Nosakot pastāvīgās iestādes peļņu, tiks pieņemta pastāvīgās iestādes izdevumu atskaitēšana no summas, kuru apliek ar nodokļiem. Šie izdevumi var būt pastāvīgās iestādes operatīvie un vispārējie administratīvie izdevumi, kas radušies Līgumslēdzēja Valstī, kur atrodas pastāvīgā iestāde, vai citur.”

8 – Spriedums lietā C-498/99 (*Recueil, I-7173. lpp., 21. un 22. punkts*).

- 9 – Skat. lēmumu par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, 5.1. punkts.
- 10 – Turpat, 5.5. punkts.
- 11 – 2000. gada 20. marta Direktīva par kredītiestāžu darbības sākšanu un veikšanu (OV L 126, 1. lpp.).
- 12 – Mans izcēlums.
- 13 – Skat. 1985. gada 4. jūlija spriedumu lietā 168/84 *Berkholz* (*Recueil*, 2251. lpp., 18. punkts), 1997. gada 20. februāra spriedumu lietā C-260/95 *DFDS* (*Recueil*, I-1005. lpp., 20. punkts), 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-190/95 *ARO Lease* (*Recueil*, I-4383. lpp., 15. punkts) un 1998. gada 7. maija spriedumu lietā C-390/96 *Lease Plan Luxembourg* (*Recueil*, I-2553. lpp., 24. punkts).
- 14 – Skat. itāļi 2004. gada 1. aprīlī spriedumu lietā C-286/02 *Bellio F.lli* (*Recueil*, I-3465. lpp., 27. punkts) un tajā minēto judikatūru.
- 15 – 1979. gada 6. decembra Direktīva par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārta pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.).
- 16 – Skat. 1989. gada 15. jūnija spriedumu lietā 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (*Recueil*, 1737. lpp., 10. punkts).
- 17 – Šajā sakarā skat. 2000. gada 14. novembra spriedumu lietā C-142/99 *Floridienne* un *Berginvest* (*Recueil*, I-9567. lpp., 19. punkts).
- 18 – Par privāttiesību juridiskās personas jēdzienu Nīderlandes tiesību saskaņā ar 2000. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-23/98 *Heerma* (*Recueil*, I-419. lpp., 8. punkts).
- 19 – Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Town and County Factors*, 21. punkts, kurā tika izskatīts jautājums, vai ar PVN ir apliekami pretatlīdzību sniegti pakalpojumi, ko pakalpojumu sniedzējs vienpusēji apņēmis sniegt pret godavērdi.
- 20 – Skat. 1987. gada 26. marta spriedumu lietā 235/85 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, 1471. lpp., 14. punkts).
- 21 – Skat. 1991. gada 25. jūlija spriedumu lietā C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla* (*Recueil*, I-4247. lpp., 11.–15. punkts).
- 22 – Turpat, 13. punkts.
- 23 – Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Heerma*, 8. punkts.
- 24 – Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *DFDS*, 26. punkts.
- 25 – Komisija šādu nostāju ir paudusi arī, iesniedzot savu priekšlikumu Padomes direktīvai, ar kuru attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu tiktu grozīti Direktīvas 77/388/EEK noteikumi [COM (2003) 822, galīgā redakcija]; tajā Komisija Padomei ir ierosinājusi minētās direktīvas 6. pantu papildināt ar 6. punktu, kura redakcija ir šāda:

“Ja vienotai juridiskai vienībai ir vairākas pastāvīgas iestādes, tad šo iestāžu starpā sniegtie pakalpojumi nav uzskatāmi par piegādes pakalpojumiem.”

Interesanti varētu būt tas, ka Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komiteja par minēto priekšlikumu sniegtajā atzinumā attiecīgo punktu uzskata nevis par Sestās direktīvas noteikumu grozījumiem, bet gan par atgādinājumu, ka šī direktīva būtu piemērojama [Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejas atzinums par priekšlikumu Padomes direktīvai, ar ko attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu tiktu grozīta Direktīva 77/388/EEK, COM (2003) 822, galīgā redakcija – 2003/0329 CNS (OV 2004, C 117, 15. lpp.)].

26 – Saskaņojot nosacījumus atļaujas saņemšanai un saprātīgai kontrolei, lai uzsāktu kredītiestādes darbību, ir paredzēts nodrošināt, ka visas attiecīgo atļauju saņēmējs un dalībvalsts kompetento iestāžu kontrolei pakāutās kredītiestādes atļauj norādītās darbības var veikt citas dalībvalsts teritorijā, tajā nodibinot savu filiāli vai sniedzot pakalpojumus (skat. Direktīvas 2000/12 9. pārrādītā apsvērumu un 18. pantu).

27 – Saskaņā ar Direktīvas 2000/12 13. pantu uzņēmēja dalībvalstis nevar prasīt atļauju vai dotāciju kapitālu citās dalībvalstīs atāutu kredītiestāžu filiālēm.

28 – Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Berkholz*, 17. punkts, 1996. gada 2. maija spriedumu lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien (Recueil, I-2395. lpp., 16. punkts)*, iepriekš minēto spriedumu lietā *ARO Lease*, 15. punkts, iepriekš minēto spriedumu lietā *DFDS*, 19. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Lease Plan Luxembourg*, 24. punkts.

29 – Skat. 11. lpp. zemsvertras piezīmi minēto judikatūrā.

30 – Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *DFDS*, 23. punkts.

31 – Skat. minēto spriedumu, 25. punkts.

32 – Atgādināšu, ka minētā panta noteikumi ir šādi:

“Šajā direktīvā “nodokļiem pakāuta persona, kas nav reģistrēta valsts teritorijā,” ir persona Direktīvas 77/388/EEK 4. panta 1. punkta nozīmā, kam [...] šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskās darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana [...]”

33 – Komisija šajā sakarā norāda, ka Itālijas Republika ir atbildējusi lietā par valsts pienākumu neizpildi, jo tās tiesību aktos ir paredzēts, ka uzņēmumam, kam ir pastāvīga iestāde Itālijā, tajā atkārtoti jāreģistrējas, lai veiktu darbības, ko uzņēmums īsteno tieši no rīcības (Komisijas rakstveida apsvērumu 21. punkts).

34 – Konvencija dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanai, koriģējot asociāto uzņēmumu peļņu (OV 1990, L 225, 10. lpp.).

35 – ESAO paraugkonvencijā jādziens “pastāvīga iestāde” ir definēts 5. pantā. Saskaņā ar šo pantu jādziens nozīmē stabilu uzņēmējdarbības struktūru, ar kuras starpniecību uzņēmums pilnībā vai daļēji īsteno savu darbību. Kā piemērus var minēt vadības iestādes, filiāles, birojus, rīcības, darbinācas utt.

36 – Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *DFDS*, 23. punkts.

37 – Skat. 1988. gada 23. novembra spriedumu lietā 230/87 *Naturally Yours Cosmetics (Recueil,*

6365. lpp., 16. punkts), 1994. gada 2. jūnija spriedumu lietā C-33/93 *Empire Stores* (*Recueil*, I-2329. lpp., 18. punkts), 1998. gada 22. oktobra spriedumu lietā C-308/96 *Madgett un Baldwin* (*Recueil*, I-6229. lpp., 40. punkts) un 2001. gada 3. jūlija spriedumu lietā C-380/99 *Bertelsmann* (*Recueil*, I-5163. lpp., 22. punkts).