ĢENERĀLADVOKĀTA FILIPA LEŽĒ [*PHILIPPE LÉGER*] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 29. septembrī [1]

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].

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

2. Tiesvedības pamatā 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 dalībnieki nav vienisprātis 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.

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 kā tāds rīkojas".

4. Jēdziens "nodokļu maksātājs" ir definēts Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru par tādu uzskatāma jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šādas darbības mērķa un rezultāta. Saskaņā ar direktīvas 4. panta 4. punkta pirmo daļu, pateicoties 1. punktā izmantotajam jēdzie-

1 — Oriģinālvaloda — 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 — Kopēja 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*".

nam "patstāvīgi", no nodokļa ir atbrīvotas nodarbinātas un citas personas tiktāl, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saiknes, kas rada darba devēja un darba ņēmēja attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

5. Ar nodokli apliekamu darbību vieta saistībā ar pakalpojumu sniegšanu regulēta Sestās direktīvas 9. panta 1. punktā, kurā noteikts:

"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."

B — *Valsts tiesības*

6. Itālijas tiesībās PVN piemērošanu regulējošie noteikumi ir ietverti 1972. gada 26. oktobra PVN pamatlikumā (*Decreto del Presidente della Repubblica* Nr. 633) (turpmāk tekstā — "*DPR*"). *DPR* 1. pantā paredzēts, ka PVN piemēro valsts teritorijā sniegtajiem pakalpojumiem. *DPR* 3. pantā minētie pakalpojumi ir definēti kā pakalpojumi, kas sniegti pret atlīdzību.

7. Atbilstoši *DPR* 7. panta ar nosaukumu "Nodokļa teritoriālā piemērojamība" 3. punkta noteikumiem ir uzskatāms, ka pakalpojumu sniegšana "veikta valsts teritorijā, ja tos sniegušas personas, kuru dzīvesvieta ir valsts teritorijā, vai personas rezidentes, kuras savu dzīvesvietu nav reģistrējušas ārvalstīs, kā arī pastāvīgas iestādes Itālijā, kuru īpašnieki ir Itālijā dzīvojošas personas vai ārvalsts rezidenti".

II — Fakti un tiesvedība pamata prāvā

8. *FCE Bank* mērķis ir veikt finanšu darbības, ko neapliek ar PVN. *FCE Bank* savām pastāvīgajām iestādēm sniedz konsultācijas, personāla vadības un apmācības pakalpojumus, datu apstrādes pakalpojumus, kā arī nodrošina programmnodrošinājuma piegādi un apkalpošanu; minēto pakalpojumu izmaksas uzņēmuma pastāvīgās iestādes sadala savā starpā.

9. Atbilstoši iesniedzējtiesas faktu izklāstam *FCE IT*, kas ir *FCE Bank* pastāvīga iestāde Itālijā, pati sev ir izrakstījusi rēķinus par iepriekš norādītajiem pakalpojumiem par laika periodu no 1996. līdz 1999. gadam. Vispirms Itālijas nodokļu administrācijai iemaksājot atbilstošo PVN, *FCE IT* lūgusi minētās nodokļu summas atmaksu, pamatojoties uz to, ka tā nav patstāvīga juridiska persona.

III — Prejudiciālie jautājumi

10. Attiecīgās Itālijas iestādes uz minēto atmaksas lūgumu neatbildēja; tā kā atbildes nesniegšana ir uzskatāma par lūguma noraidīšanu, *FCE IT* vērsās tiesā ar prasību, kas tika atzīta par pamatotu. Itālijas iestāžu iesniegtā apelācija tika noraidīta. Kompetentā tiesa uzskatīja, ka attiecīgie pakalpojumi ir uzskatāmi par iekšējiem pakalpojumiem, kas sniegti vienas un tās pašas juridiskās personas ietvaros, un līdz ar to paši par sevi nav apliekami ar PVN. Tiesa noteica, ka pakalpojumu izmaksas, ko mātes uzņēmums attiecinājis uz pastāvīgo iestādi, nav uzskatāmas par atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu, bet gan vienkārši par izmaksu sadali uzņēmuma iekšienē.

11. Itālijas Ekonomikas un finanšu ministrija minēto lēmumu pārsūdzēja kasācijas kārtībā. Kasācijas sūdzība bija pamatota ar *DPR* 7. pantu, un tajā tika norādīts, ka, ņemot vērā pastāvīgo iestāžu subjektīvo autonomiju nodokļu jomā, mātes sabiedrības labā veikti pārskaitījumi, kas saistīti ar sniegtajiem pakalpojumiem, ir atzīstami par atlīdzību un tādēļ ir ar PVN apliekamā bāze.

12. Iesniedzējtiesa norāda, ka tai ir jānoskaidro divi jautājumi, no kuriem pirmais attiecas uz PVN aprēķināšanai nepieciešamo tiesisko attiecību esamību starp mātes uzņēmumu un pastāvīgu iestādi, bet otrais — uz jēdziena "pret atlīdzību sniegts pakalpojums" nozīmi.

13. Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli attiecībā uz pirmo jautājumu ir jānoskaidro, vai atbilstoši valsts tiesību aktiem un Sestās direktīvas 2. pantam kāda uzņēmuma pastāvīga iestāde vai filiāle, kas atrodas citā dalībvalstī nevis tajā, kur atrodas mātes uzņēmums, var tikt uzskatīta par autonomu vienību un līdz ar to par pakalpojumu saņēmēju, kam jāmaksā PVN, ņemot vērā judikatūru, ka sniegtos pakalpojumus ar PVN var aplikt vienīgi gadījumā, ja starp

pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības [5].

14. *Corte suprema di cassazione* norāda, ka saskaņā ar valsts tiesību normām nerezidējošiem uzņēmumiem, kas Itālijā izveido pastāvīgu iestādi, ir jālūdz to reģistrēt komercreģistrā un šādai iestādei, īpaši, ja to ir izveidojis banku uzņēmums, nav no mātes uzņēmuma atsevišķas juridiskas personas statusa. Tiesiskās attiecības ar trešām personām uzņemas mātes uzņēmums.

15. Neskatoties uz to, tiešo nodokļu jomā nerezidējošo uzņēmumu pastāvīgo iestāžu ienākumi ir apliekami ar ienākuma nodokli un grāmatvedība ar to starpniecību veiktajos darījumos ir nošķirama no mātes uzņēmumu grāmatvedības. Iesniedzējtiesa šajā sakarā vēlas noskaidrot, ciktāl PVN jomā ir piemērojams Ekonomiskās Sadarbības un Attīstības Organizācijas paraugkonvencijas par ienākumiem un peļņu [6] 7. pants [7]. Iesniedzējtiesa uzsver, ka ESAO komentāros par 7. pantu pakalpojumi, ko mātes uzņēmums sniedz savai pastāvīgajai iestādei, ir tieši norādīti kā piemērs tādu izdevumu iespējamam avotam, ko var attiecināt uz pastāvīgu iestādi. Iesniedzējtiesa turklāt norāda, ka starp Itālijas Republiku un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti noslēgtajā konvencijā ir ietverti minētie paraugkonvencijas noteikumi.

16. Turklāt iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai tas, ka ir spēkā vienošanās par izmaksu sadali (*cost-sharing agreement*) vai vismaz tiesisks akts, saskaņā ar kuru pastāvīgajai

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 tādā gadījumā, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru ietvaros puses savstarpēji apmainās ar pakalpojumiem, pieņemot, ka pakalpojuma sniedzēja saņemtā atlīdzība ir saņēmējam sniegtā pakalpojuma faktiskā vērtība. Tiesa uzskatīja, ka minētie nosacījumi norādītajā lietā nav izpildīti, jo garāmgājēju [iemestā] nauda nav atlīdzība par sniegto pakalpojumu. Starp pusēm nepastāvēja 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 lūguši, lai viņiem tiktu spēlēta mūzika, 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 Līgumslēdzējas Valsts uzņēmums veic uzņēmējdarbību citā Līgumslēdzējā Valstī, izmantojot tur izvietotu pastāvīgu pārstāvniecību [pastāvīgu iestādi], katrā Līgumslēdzējā Valstī uz šo pastāvīgo iestādi jāattiecina tāds peļņas daudzums, kādu tā varētu gūt, ja būtu nepārprotami atsevišķs uzņēmums, kas veic tādu pašu vai līdzīgu uzņēmējdarbību, tādos pašos vai līdzīgos apstākļos un darbotos pilnīgi neatkarīgi no šī uzņēmuma [..]".
Tā paša panta 3. punktā paredzēts:
"Nosakot pastāvīgās iestādes peļņu, tiks pieļauta pastāvīgās iestādes izdevumu atskaitīšana no summas, kuru apliek ar nodokļiem. Šie izdevumi var būt pastāvīgās iestādes operatīvie un vispārējie administratīvie izdevumi, kas radušies Līgumslēdzējā Valstī, kur atrodas pastāvīgā iestāde, vai citur."

iestādei tiek pieskaitītas mātes uzņēmuma tai sniegto pakalpojumu izmaksas, varētu apliecināt, ka starp mātes uzņēmumu un tā pastāvīgo iestādi pastāv juridiska saikne Tiesas judikatūras izpratnē.

17. Tādējādi ir jānoskaidro, vai viena tiesību subjekta ietvaros var būt struktūra, kas ir pietiekami autonoma, lai pastāvētu juridiska saikne, atbilstoši kurai var tikt sniegti ar PVN apliekami pakalpojumi. Apstiprinošas atbildes gadījumā ir jānoskaidro vēl divi jautājumi, proti, kā šādu autonomu struktūru ir iespējams izveidot un vai juridiskas saiknes esamība Tiesas judikatūras izpratnē ir jāizvērtē saskaņā ar valsts tiesību noteikumiem vai Kopienu tiesību principiem, kā tas, šķiet, izriet no 2002. gada 17. septembra sprieduma lietā *Town and County Factors* [8].

18. Attiecībā uz jēdzienu "pret atlīdzību sniegts pakalpojums" iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai izmaksu attiecināšanu — attiecīgā gadījumā arī daļējā apmērā — var, negūstot peļņu no uzņēmējdarbības, uzskatīt par atlīdzību judikatūras izpratnē.

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

19. Ņemot vērā izklāstītos apsvērumus, *Corte suprema di cassazione* nolēma apturēt tiesvedību un lūgt Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

"1) Vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir interpretējami tādējādi, ka sabiedrības filiāle, kuras sēdeklis atrodas citā valstī (vai nu Eiropas Savienībā vai ārpus tās) un kurai piemīt ražošanas vienības pazīmes, ir uzskatāma par autonomu subjektu, tā ka līdz ar to starp šīm divām vienībām var pastāvēt juridiska saikne un ka tā rezultātā mātes sabiedrības sniegtie pakalpojumi ir apliekami ar PVN? Vai, lai atbildētu uz šo jautājumu, būtu jāatsaucas uz 1988. gada 21. oktobra ESAO paraugkonvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Itāliju un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti, 7. panta 2. un 3. punktā ietverto *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 saistības jēdziens būtu jāizvērtē, ņemot vērā valsts vai Kopienu tiesības?

2) Vai un — attiecīgā gadījumā — cik lielā mērā šādu 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?

21. Pirmkārt, *Corte suprema di cassazione* prejudiciālajos jautājumos un lēmumā par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu vairākkārt ir izmantojusi jēdzienu "filiāle", tādēļ varētu pieņemt, ka *FCE IT* ir uzņēmējsabiedrība, kas izveidota atbilstoši Itālijas tiesībām un līdz ar to ir uzskatāma par juridisku vienību, kas ir nošķirta no *FCE Bank*.

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

22. Tajā pat laikā no argumentiem, kas izmantoti lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma daļā, izriet, ka jēdziens "filiāle" nav jāizprot tikko norādītajā veidā; jēdzienam ir jāpiešķir plašāka nozīme, kas atbilst uzņēmuma atzaram. Iesniedzējtiesa faktiski norāda, ka *FCE IT* ir *FCE Bank* pastāvīga iestāde [9] un ka galvenā neskaidrība pamata prāvā ir, cik lielā mērā viena tiesību subjekta ietvaros var pastāvēt juridiska saikne, saskaņā ar kuru tiek veikti ar PVN apliekami darījumi [10].

IV — Analīze

A — *Prejudiciālo jautājumu apjoms*

20. Prejudiciālajos jautājumos izmantotie jēdzieni var radīt zināmu neskaidrību, kas būtu jākliedē, lai precizētu jautājumu jēgu un valsts tiesai sniegtu lietderīgas atbildes.

23. Turklāt tiesas sēdē *FCE Bank* ir izklāstījusi, ka *FCE IT* ir uzskatāma par filiāli Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 20. marta Direktīvas 2000/12/EK 1. panta 3. punkta izpratnē [11]; minētā direktīva ir pieņemta, lai ieviestu iekšējo tirgu kredītiestāžu darbības jomā. Atbilstoši minētā punkta noteikumiem *FCE IT* ir "uzņēmējdarbības vieta, kas ir kredītiestādes juridiski

9 — Skat. lēmumu par lūgumu 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.).

atkarīga daļa [bez tiesībspējas] un kur tieši veic visus vai daļu no darījumiem, kas ir raksturīgi kredītiestāžu uzņēmējdarbībai".

24. *FCE IT* juridiskā darbība precīzi ir jānosaka iesniedzējtiesai. Ņemot vērā visus minētos apsvērumus, tomēr šķiet skaidrs, ka *FCE IT* ir uzņēmuma atzars, kas nav no mātes uzņēmuma nošķirta juridiska persona; līdz ar to, lai atbildētu uz šajā tiesvedībā uzdoto iesniedzējtiesas jautājumu, ir jānoskaidro, vai un, ja tā, ciktāl 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 lūdz 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. Jēdziens "pastāvīga iestāde" Sestajā direktīvā nav definēts, bet no pastāvīgās judikatūras izriet, ka minētais jēdziens apzīmē pastāvīgu iestādi, ko kādā dalībvalstī atvēris nerezidējošs uzņēmums un kura rīcībā ir personāla un tehniskie resursi, kas nepieciešami, lai sniegtu minētā uzņēmuma darbības mērķiem atbilstošus pakalpojumus [13]. Tā kā izvērtēt Tiesai uzdodamo prejudiciālo jautājumu piemērotību, ņemot vērā visus attiecīgos faktiskos apstākļus, ir vienīgi tās valsts tiesas ziņā, kurā tiek izskatīta attiecīgā lieta un kurai tiesvedības noslēgumā ir jāpieņem nolēmums [14], jāatzīst, ka *FCE IT* ir uzskatāma par pastāvīgu iestādi Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

27. Tātad pirmo prejudiciālo jautājumu vērtēšu, 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 būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās

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. it īpaši 2004. gada 1. aprīļa spriedumu lietā C-286/02 *Bellio F.lli* (*Recueil*, I-3465. lpp., 27. punkts) un tajā minēto judikatūru.

direktīvas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir interpretējami tādējādi, ka pakalpojumus, ko kādā dalībvalstī nerezidējošs mātes uzņēmums sniedzis attiecīgajā dalībvalstī esošam uzņēmuma atzaram, kas nav patstāvīga juridiska persona, taču atbilstoši 9. panta 1. punktam ir minētā mātes 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 vēlas noskaidrot, vai var uzskatīt, ka šāds uzņēmuma atzars ir pietiekami autonoms attiecībā pret mātes uzņēmumu, lai starp tiem varētu pastāvēt tāda juridiska saikne, ka vienas juridiskas personas ietvaros veiktās darbības varētu kvalificēt kā pakalpojumus, kas ir apliekami ar PVN.

30. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa jautā, vai šāda autonomija var izrietēt no ESAO paraugkonvencijā paredzētajiem nosacījumiem, saskaņā ar kuriem uzņemošajā dalībvalstī aprēķina nodokļus attiecīgā uzņēmuma peļņai, kas gūta ar pastāvīgās iestādes starpniecību un pateicoties tam, ka ir spēkā vienošanās par izmaksu sadali (*cost sharing agreement*) vai akts, saskaņā ar kuru mātes uzņēmuma sniegto pakalpojumu izmaksas tiek atskaitītas no minētās peļņas. Iesniedzējtiesa vēlas zināt arī, vai jēdziens "juridiska saikne" ir vērtējams valsts tiesību vai Kopienu tiesību kontekstā.

31. Itālijas un Portugāles valdības uzskata, ka pakalpojumi, ko mātes uzņēmums sniedz savai pastāvīgajai iestādei, ir apliekami ar PVN, jo saskaņā ar viņu viedokli pastāvīgu iestādi uzņemošajā valstī var uzskatīt par patstāvīgu nodokļu maksātāju.

32. Itālijas valdība minēto argumentu pamato ar Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta noteikumiem, kā arī ar Padomes Astotās direktīvas 79/1072/EEK[15] 1. pantu, kurā paredzēts, ka "šajā direktīvā "nodokļiem pakļauta persona [nodokļu maksātājs], kas nav reģistrēta valsts teritorijā", ir persona Direktīvas 77/388/EEK 4. panta 1. punkta nozīmē, kam [..] šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana [..]". Itālijas valdība no tā secina, ka, pat ja mātes uzņēmums un tā filiāle ir viena un tā pati juridiskā persona, nodokļu aprēķināšanas nolūkā, īpaši attiecībā uz PVN, tās ir atsevišķi nodokļu maksātāji.

33. Portugāles valdība atgādina, ka tās skatījumā PVN piemērošanas jomā neietilpst tās vienības, kas ir juridiskas personas, un ka PVN maksātāja jēdziens Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē attiecas arī uz subjektiem, kas nav juridiskas personas,

15 — 1979. gada 6. decembra Direktīva par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.).

tomēr zināmā mērā darbojas patstāvīgi. Portugāles valdība arī apgalvo, ka jēdziena "pastāvīga iestāde" definīcija, ko sniegusi Tiesa, nav pamatota ar kritērijiem, kas izriet no valstu tiesībām, bet gan ir atkarīga no nosacījuma, ka šādas iestādes rīcībā ir jābūt pietiekamiem personāla un tehniskajiem resursiem, lai tā patstāvīgi spētu veikt saimniecisku darbību. Portugāles valdība uzskata, ka, neskatoties uz augsto PVN [savstarpējo] saskaņotību, PVN tomēr joprojām ir valsts [noteikts] nodoklis; tādējādi to, vai kāds uzņēmums ir nodokļu maksātājs, var noteikt saskaņā ar valsts tiesību normām. No minētajiem apsvērumiem Portugāles valdība secina, ka pastāvīga iestāde ir uzskatāma par patstāvīgu un no mātes uzņēmuma nošķirtu nodokļu maksātāju, neskatoties uz to, ka pastāvīgā iestāde ir subjekta, kas ir "viena un nedalāma juridiska persona", neatņemama sastāvdaļa.

34. Es nepiekrītu iepriekš izklāstītajiem lietas dalībnieku argumentiem. Es piekrītu prasītājam, Apvienotās Karalistes valdībai un Eiropas Kopienu Komisijai, ka vienas juridiskas personas ietvaros sniegtus pakalpojumus nevar uzskatīt par pakalpojumiem, kas ir apliekami ar PVN, pat ja šādu pakalpojumu izmaksas tiek sadalītas starp vairākām pastāvīgām iestādēm. Šādu nostāju es pamatoju ar turpmāk izklāstītajiem argumentiem.

35. Protams, ir skaidrs, ka Sestajā direktīvā ir noteikta ļoti plaša PVN piemērošanas joma, jo PVN piemēro jebkādai saimnieciskai darbībai, kā arī visiem izplatīšanas un tirdzniecības posmiem [16]. Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir paredzēts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko pret atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas. Šajā lietā nav apstrīdēts, ka tādas darbības kā konsultāciju sniegšana, personāla vadība un apmācība, datu apstrāde, kā arī programmnodrošinājuma piegāde un apkalpošana var tikt uzskatītas par darbībām, kuras atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 1. punktam ir apliekamas ar PVN, tās pret atlīdzību veicot nodokļu maksātājam [17].

36. Norādītais Sestās direktīvas mērķis atspoguļots arī tās 4. panta 1. punktā, kurā kā nodokļu maksātāji ir definētas "visas personas", kas jebkurā vietā patstāvīgi veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta. Kā pamatoti norādījusi Portugāles valdība, nodokļu maksātāja jēdziens tādējādi attiecas ne vien uz fiziskām un juridiskām personām, bet var attiekties arī uz vienībām, kas nav juridiskas personas [18].

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 tiesībās skat. 2000. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-23/98 *Heerma* (*Recueil*, I-419. lpp., 8. punkts).

37. No minētajiem apstākļiem var secinēt arī, ka ar PVN apliekamas darbības esamība ir objektīva realitāte, jo tā nav atkarīga no tās veicēja mērķa vai no attiecīgās darbības rezultātiem. To arī nevar pakārtot kritērijiem, kas raksturo šādas darbības formu vai attiecas uz pakalpojumu sniedzēja un saņēmēja noslēgtās vienošanās juridiskajām sekām, kas dažādās dalībvalstīs var būt atšķirīgas. Kā atgādina Itālijas valdība, Tiesa jau agrāk ir nospriedusi, ka tas, vai pakalpojumi sniegti pret atlīdzību, nav atkarīgs no pakalpojumu sniedzēja pienākuma sniegt pakalpojumu; proti, pat ja pakalpojumu sniedzēja pienākumu izpildi nav iespējams panākt piespiedu kārtā, uzskatāms, ka juridiska saikne pastāv sprieduma lietā *Tolsma* izpratnē [19].

38. Pretēji Portugāles valdības un Itālijas valdības apgalvotajam es tomēr neuzskatu, ka Kopienu PVN sistēmā vienas juridiskas personas ietvaros var pastāvēt vairāki pietiekami patstāvīgi tiesību subjekti, tādējādi tos uzskatot par atsevišķiem nodokļu maksātājiem. Pirmkārt, man būtu grūti atzīt, ka pastāvīga iestāde Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē varētu darboties neatkarīgi no mātes uzņēmuma. Otrkārt, Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē pastāvīga iestāde nav no sava mātes uzņēmuma nošķirts autonoms nodokļu maksātājs.

39. Pirmā iepriekš izklāstītā argumenta pamatojumam ir jānorāda, ka Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā norādītais "patstāvības" jēdziens, kas ir viens no kritērijiem, lai konstatētu, vai persona ir nodokļu maksātājs, ir definēts tikai negatīvā aspektā tā paša panta 4. punkta pirmajā daļā. Atbilstoši šai definīcijai nevar konstatēt, ka subjekts ir patstāvīgs, ja pastāv subordinētas attiecības, kas pielīdzināmas tādām attiecībām, kas ar darba līgumu radītas starp darba ņēmēju un darba devēju. Minētajā normā ir paredzēti trīs atkarības kritēriji saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

40. Piemērojot minētos kritērijus, Tiesa ir nospriedusi, ka notāri un tiesu izpildītāji savu darbību veic neatkarīgi, ja viņi darbojas savās interesēs un paši par sevi atbild, brīvi organizē sava darba izpildes kārtību un paši iekasē atlīdzību, kas ir viņu ienākumi [20]. Tiesa tāpat ir nospriedusi, ka darbība, ko Spānijā veic vietējo iestāžu iecelti nodokļu inkasatori, ir jāuzskata par neatkarīgi veiktu saimniecisku darbību, kas ir apliekama ar PVN [21]. Tiesa ir norādījusi, ka attiecībā uz atalgojumu subordināciju nevar konstatēt, jo, "tā kā šie nodokļu inkasatori uzņemas atbildību par saimniecisko risku, kas saistīts ar [viņu] darbību, tad no šīs darbības gūtā

19 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Town and County Factors*, 21. punkts, kurā tika izskatīts jautājums, vai ar PVN ir apliekami pret atlīdzību sniegti pakalpojumi, ko pakalpojumu sniedzējs vienpusēji apņēmies sniegt pret godavārdu.

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).

peļņa ir atkarīga ne tikai no iekasēto nodokļu apmēra, bet arī no izdevumiem, kas saistīti ar personāla un materiālo resursu organizēšanu darbības nodrošināšanai" [22].

41. Pamatojoties uz tiem pašiem kritērijiem, Tiesa iepriekš minētajā spriedumā lietā *Heerma* nosprieda, ka attiecīgais subjekts ir atzīstams par nodokļu maksātāju. Minētajā lietā bija jāizvērtē, vai tas, ka kāda Nīderlandes uzņēmuma partneris minētajam uzņēmumam iznomā nekustamu īpašumu, ir uzskatāms par darījumu, kas ir apliekams ar PVN. Nīderlandes valdība apgalvoja, ka Hērma [*Heerma*] kungu nevarot uzskatīt par nodokļu maksātāju Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē, ņemot vērā, ka attiecīgais iznomāšanas darījums esot noticis slēgtā lokā un iznomātājs kā attiecīgā uzņēmuma partneris esot līdzatbildīgs par to, lai nekustamo īpašumu nomājošais uzņēmums izpildītu nomas saistības.

42. Tiesa nosprieda, ka starp Hērma kungu un uzņēmumu nomnieku neesot pastāvējušas subordinētas attiecības, kas būtu pielīdzināmas Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta pirmajā daļā aprakstītajām. Saskaņā ar Tiesas viedokli Hērma kungs, nododot attiecīgā uzņēmuma nomā nekustamu īpašumu, rīkojas pats savā vārdā, savā labā un pats par sevi atbild, neskatoties uz to, ka vienlaicīgi ir arī uzņēmuma nomnieka vadītājs. Tiesa turklāt konstatēja, ka, neskatoties uz to, ka minētais, saskaņā ar Nīderlandes tiesībām nodibinātais uzņēmums nebija juridiska persona, faktiski tas esot bijis tikpat patstāvīgs kā atsevišķs uzņēmums un savu saimniecisko darbību īstenojis patstāvīgi, līdz ar to attiecībā uz šo darbību ir uzskatāms par PVN maksātāju [23].

43. Ņemot vērā minētos kritērijus un to piemērošanu judikatūrā, man ir grūti pieļaut domu, ka vienas juridiskas personas ietvaros pastāvīga iestāde var būt pietiekami autonoma, lai rīkotos savās interesēs, pati par sevi atbildētu un uzņemtos ar tās darbību saistītos saimnieciskos riskus. Protams, kā uzsvērusi Portugāles valdība, lai personu varētu uzskatīt par nodokļu maksātāju, tai nav noteikti jābūt juridiskai personai. Neskatoties uz to, minētais apsvērums šajā lietā nav izšķirošais. Patiesībā būtiskāk ir izvērtēt, vai pastāvīgā iestāde, kas ir tādas juridiskas vienības neatņemama sastāvdaļa, kura ir juridiska persona, Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē salīdzinājumā ar minēto vienību var tikt uzskatīta par neatkarīgu līdzvērtīgi jebkuram citam uzņēmumam — PVN maksātājam, kam mātes uzņēmums sniedz pakalpojumus. Manuprāt, šajā lietā fakts, ka mātes uzņēmuma atzaram nav juridiskas personas statusa, liedz atzīt, ka tas varētu darboties autonomi.

22 — Turpat, 13. punkts.

23 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Heerma*, 8. punkts.

44. Pēc manām domām, šādu argumentāciju var pamatot ar iepriekš minēto spriedumu lietā *DFDS*, kurā Tiesa patstāvības jēdzienu vērtēja saistībā ar attiecībām starp kādu Dānijā reģistrētu ceļojumu aģentūru un tās filiāli Anglijā. Tiesa konstatēja, ka minētie uzņēmumi neesot autonomi: lai gan filiāle bija juridiska persona, kuras telpas bija tās īpašums, no vairākiem apstākļiem, kas izklāstīti rīkojumā par prejudiciāla nolēmuma sniegšanu, īpaši no tā, ka *DFDS* piederējis viss minētās filiāles kapitāls un ka *DFDS* filiālei noteicis virkni dažādu līgumsaistību, izrietēja, ka filiāle rīkojas vienkārši 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 uzņemošajā dalībvalstī nav reģistrēts kā atsevišķa juridiska persona, kas nodibināta atbilstoši minētās dalībvalsts 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 savās interesēs, bet gan kā kredītiestādes daļa, kam, pateicoties tā nodibināšanas valsts atļaujai, atbilstoši Direktīvai 2000/12 ir tiesības savu darbību citā dalībvalstī īstenot, nodibinot filiāli [26]. Šādai filiālei nav sava kapitāla [27]. Tāpat attiecībā uz atbildības kritēriju ir jākonstatē, ka mātes uzņēmuma filiāle pati neuzņemas ar kredīt-

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, kā 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 saņēmušās un dalībvalsts kompetento iestāžu kontrolei pakļautās kredītiestādes atļaujā norādītās darbības var veikt citas dalībvalsts teritorijā, tajā nodibinot savu filiāli vai sniedzot pakalpojumus (skat. Direktīvas 2000/12 četrpadsmito apsvērumu un 18. pantu).

27 — Saskaņā ar Direktīvas 2000/12 13. pantu uzņēmējas dalībvalstis nevar prasīt atļauju vai dotāciju kapitālu citās dalībvalstīs atļautu kredītiestāžu filiālēm.

iestādes darbību saistītos saimnieciskos riskus, piemēram, gadījumā, kad klients neatmaksā tam izsniegtu aizdevumu. Šādu risku uzņemas kredītiestāde kopumā, un līdz ar to tā ir pakļauta finanšu vadības un maksātspējas pārbaudēm dalībvalstī, kurā tā dibināta.

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

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

49. Sestās direktīvas 9. panta 1. punktā saistībā ar tās septīto apsvērumu ir iecerēts noteikt vispārēju kritēriju pakalpojumu sniegšanas piesaistei, lai tādējādi novērstu pretrunas dalībvalstu kompetenču starpā, kā arī dubultu PVN uzlikšanu vai PVN neuzlikšanu. Atbilstoši Sestās direktīvas 9. panta 1. punktam judikatūrā sniegtajā interpretācijā par pakalpojumu sniegšanu PVN ir aprēķināms vietā, kur pakalpojumu sniedzējs ir dibinājis savu uzņēmumu, izņemot gadījumos, kad šī piesaistes kritērija izmantošana neļauj nonākt pie risinājuma, kas no nodokļu aprēķināšanas viedokļa ir uzskatāms par saprātīgu vai starp dalībvalstīm rada [kompetenču] kolīziju [28]. Tiesa no tā ir secinājusi, ka pakalpojumus var sniegt cita iestāde nevis tā, kur atrodas šī uzņēmuma sēdeklis, vienīgi tad, ja attiecīgajā iestādes daļā 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 pielāgojoties 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 tiesiskā regulējuma atšķirības attiecībā uz nodokļa likmēm un atbrīvojumiem no nodokļa.

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. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

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

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 mātes 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 autonoms attiecībā pret mātes uzņēmumu [31]. Pēc manām domām, šāda argumentācija, kas minētajā spriedumā izmantota attiecībā uz uzņēmuma filiāli ar juridiskas personas statusu, kas tādējādi bija no mātes uzņēmuma nošķirta juridiska vienība, taču 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 neatkarīgs, no mātes 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 vērtējumu atbalsta Astotās direktīvas 79/1072 [32] 1. panta noteikumi. Manā skatījumā saskaņā ar minētajiem noteikumiem uzņēmums, kam uzņemošajā dalībvalstī ir pastāvīga iestāde, ir uzskatāms par nodokļu maksātāju šajā valstī. Tātad minētie noteikumi *a contrario* apstiprina viedokli, ka pastāvīga iestāde nav autonoms nodokļu maksātājs, kas ir nošķirts no uzņēmuma, kurā tas ietilpst, bet pieļauj šādu uzņēmumu piesaistīt pie uzņemošās 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.

31 — Skat. minēto spriedumu, 25. punkts.

32 — Atgādināšu, ka minētā panta noteikumi ir šādi: "Šajā direktīvā "nodokļiem pakļauta persona, kas nav reģistrēta valsts teritorijā," ir persona Direktīvas 77/388/EEK 4. panta 1. punkta nozīmē, kam [..] šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana [..]."

33 — Komisija šajā sakarā norāda, ka Itālijas Republika ir atbildētāja 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 ārvalstīm (Komisijas rakstveida apsvērumu 21. punkts).

56. Pirmais apsvērums šādas nostājas pamatošanai ir meklējams Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā, saskaņā ar kuru, ievērojot 29. pantā paredzēto apspriežu ar PVN komiteju kārtību, 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 finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saiknēm. Kā norādījusi 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 likumdevējs ir paredzējis šādu normu, *a contrario* norāda, ka šādu piegādi principā nevar uzskatīt par preču piegādi pret atlīdzību.

58. Šādu pašu secinājumu var izdarīt attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu, jo atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 3. punkta noteikumiem, lai nepieļautu konkurences traucējumus un ņemtu vērā apspriedes ar PVN komiteju, dalībvalstis par pakalpojumu sniegšanu pret atlīdzību var atzīt, ka nodokļu maksātājs sniedz pakalpojumu sava uzņēmuma vajadzībām, jo pievienotās vērtības nodoklis par šādu pakalpojumu nebūtu pilnīgi atskaitāms tādā gadījumā, ja to būtu sniedzis cits nodokļu maksātājs.

59. Norādītā norma ir piemērojama gadījumiem, kad gluži kā šajā lietā izskatāmajos apstākļos uzņēmums veic ar PVN neapliekamas darbības. Ja šādas darbības tiek veiktas, tad uzņēmuma klientiem sniegto pakalpojumu izmaksas netiek paaugstinātas PVN dēļ un uzņēmums nav tiesīgs pieprasīt to summu atmaksu, ko tas samaksājis kā PVN, lai varētu nodrošināt minēto no nodokļa atbrīvoto darbību veikšanu. Attiecīgi Kopienu tiesībās, t.i., Sestās direktīvas 6. panta 3. punktā, ir paredzēts, ka dalībvalsts var, ievērojot pienākumu konsultēties ar PVN komiteju, nolemt, ka pakalpojumus, ko uzņēmums sniedzis savas pastāvīgās iestādes vajadzībām, var aplikt ar PVN, lai novērstu konkurences deformēšanu, jo, ja uzņēmums attiecīgos pakalpojumus būtu saņēmis no cita nodokļu maksātāja, tas nevarētu PVN novirzīt tālāk saviem klientiem.

60. Manuprāt, tas, ka Sestajā direktīvā ir iekļautas vairākas tiesību normas, kurās tieši paredzēts, ar kādiem nosacījumiem pakalpojumi, ko nodokļu maksātājs sniedz savām

profesionālajām vai personīgajām vajadzībām, ir pielīdzināmi pakalpojumiem, kas sniegti pret atlīdzību, apstiprina, ka, izņemot minētos īpašos gadījumus, šādi pakalpojumi nav uzskatāmi par tādiem, ko apliek ar PVN.

61. Visbeidzot, es arī neuzskatu, ka šāda nostāja neatbilst ESAO paraugkonvencijas 7. pantā minētajiem noteikumiem, saskaņā ar kuriem ar nodokli ir apliekama peļņa, ko uzņēmums guvis uzņemošajā dalībvalstī ar savas pastāvīgās iestādes starpniecību. Minētie tiešo nodokļu jomā piemērojamie noteikumi neattiecas uz PVN kopējās sistēmas piemērošanu. Zināms, ka tiešie nodokļi ir dalībvalstu suverēnā kompetencē. Tādējādi dalībvalstis var noteikt, ka to teritorijā nodibinātajiem uzņēmumiem ir jāmaksā nodokļi arī par peļņu, ko tie guvuši, veicot darbību citā dalībvalstī. Dalībvalstis var noteikt arī, ka nodokļi ir jāmaksā uzņēmumiem, kas darbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā īsteno ar savas pastāvīgās iestādes starpniecību.

62. ESAO paraugkonvencijas 7. panta 2. punktā, kura noteikumi pārņemti Konvencijas 90/436/EEK (noslēgta starp dalībvalstīm, piemērojot EKL 293. pantu) [34] 4. panta 2. punktā, ir paredzēts līgumiski pārdalīt konvencijas līgumslēdzēju valstu kompetenci nodokļu jomā, lai novērstu uzņēmumu peļņas dubultu aplikšanu ar nodokļiem, tiem veicot starptautiskus darījumus. Atbilstoši minētā panta 1. punktā paredzētajai reglamentācijai visu uzņēmuma peļņu ar nodokļiem apliek valsts, kurā uzņēmums rezidē, izņemot gadījumus, kad uzņēmums savu darbību veic citā līgumslēdzējā valstī ar pastāvīgas iestādes starpniecību [35]. Šādā gadījumā pastāvīgās iestādes ilgstoša atrašanās uzņemošās dalībvalsts teritorijā ļauj pastāvīgo iestādi piesaistīt uzņemošās dalībvalsts nodokļu sistēmai. Tādējādi peļņu, ko uzņēmums guvis ar savas pastāvīgās iestādes starpniecību, ar nodokļiem apliek valsts, kurā tā atrodas. Saskaņā ar ESAO paraugkonvencijas 7. panta 2. punktu uz pastāvīgo iestādi tiek attiecināta peļņa, ko tā būtu varējusi gūt, ja tā būtu uzskatāma par "atsevišķu uzņēmumu [..], kas darbojas pilnīgi neatkarīgi no uzņēmuma, kura pastāvīgā iestāde tas ir".

63. No minētās normas izriet, ka tā ir piemērojama vienīgi tad, ja uzņēmuma atzars nav atsevišķs uzņēmums, kas ir vērtējams pilnīgi atsevišķi un neatkarīgi no mātes uzņēmuma. Tādējādi ar minēto normu ir paredzēts uz pastāvīgo iestādi attiecināt to peļņas daļu, ko uzņēmums guvis ar savas pastāvīgās iestādes starpniecību, it kā tas būtu fiktīvs patstāvīgs uzņēmums. Tomēr

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

35 — ESAO paraugkonvencijā jēdziens "pastāvīga iestāde" ir definēts 5. pantā. Saskaņā ar šo pantu jēdziens nozīmē stabilu uzņēmējdarbības struktūru, ar kuras starpniecību uzņēmums pilnībā vai daļēji īsteno savu darbību. Kā piemērus var minēt vadības iestādes, filiāles, birojus, rūpnīcas, darbnīcas utt.

tas, ka tiešo nodokļu kontekstā peļņas nodokļu aprēķināšanai nerezidējoša uzņēmuma pastāvīgā iestāde ir atzīstama par autonomu uzņēmumu, manuprāt, nenozīmē, ka tā ir autonoms uzņēmums PVN kopējās sistēmas izpratnē.

64. Pirmkārt, PVN kopējā sistēma sevī ietver jēdzienus, kas saskaņoti Kopienu līmenī, piemēram, nodokļu maksātāja jēdzienu, kura nozīme nevar mainīties atkarībā no valstu tiesību normām, kas regulē peļņas aplikšanu ar tiešajiem nodokļiem, tā neapdraudot Sestās direktīvas mērķu īstenošanu. Otrkārt, ESAO paraugkonvencijas 7. panta 2. punktā paredzētais *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 kopējā sistēmā savukārt fundamentāls kritērijs ir ekonomiskā realitāte [36]. Ņemot vērā galvenokārt šo kritēriju, ar PVN apliekamajai bāzei ir jāatbilst summai, kas faktiski saņemta kā atlīdzība par saņemto pakalpojumu, nevis jābūt noteiktai, piemērojot objektīvus kritērijus [37]. Tātad, pamatoties ar juridisku fikciju un pieņemt, ka uzņēmuma ietvaros veikts darījums ir vērtējams kā darījums starp divām patstāvīgām iestādēm, būtu pretrunā ar PVN kopējo sistēmu.

65. Tāpat es arī neuzskatu, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksu iekļaušana uzņēmuma peļņā, kas gūta uzņemošajā dalībvalstī ar pastāvīgas iestādes starpniecību, ir pierādījums, ka pastāv juridiska saikne PVN piemērošanas jomā radītās judikatūras izpratnē. Šāda pakalpojumu izmaksu iekļaušana uzņēmuma tās peļņas daļā, kas gūta ar uzņēmuma pastāvīgās iestādes starpniecību, attiecīgajām valstīm ir loģisks un taisnīgs atlīdzinājums šādai peļņas sadalei. 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 pastāvīgas 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 jebkurā citā dalībvalstī. Pastāvīgai iestādei sniegtu pakalpojumu izmaksu pieskaitīšana šai iestādei tādējādi izriet vienkārši no [ar nodokli] apliekamās peļņas aprēķina uzņēmuma dibināšanas valstī un nebūt nav pierādījums, ka pastāvīgā iestāde ir uzskatāma par vienību, kas ir no mātes uzņēmuma neatkarīga vienība.

66. Iesniedzējtiesa šajā sakarā jautā, kā vērtēt vienošanās par izmaksu sadali (*cost-sharing agreement*). Iesniedzējtiesa tomēr nesniedz

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).

nekādas precīzas ziņas par to, kāda ir šīs vienošanās nozīme pamata prāvā, un īpaši, kāda veida saistības ir apzīmētas ar terminu "vienošanās". Katrā ziņā, pat ja uzņēmuma iekšējās politikas ietvaros tas kādā dokumentā formāli ir noteicis, kā uzņēmuma pastāvīgo iestāžu starpā ir jāsadala vadības izdevumi, vispārējās administrācijas izmaksas, kā arī izmaksas, kas saistītas ar tādu pakalpojumu kā šajā lietā apskatāmie sniegšanu, ar to nebūt netiek pierādīts, ka minētās pastāvīgās iestādes ir uzskatāmas par autonomām vienībām.

67. Visbeidzot, kā tiesas sēdē atgādinājusi Apvienotās Karalistes valdība, ņemot vērā finansiālās 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 minētajām 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 pastāvīgas iestādes nevis uzņēmuma, kas reģistrēts kā atsevišķa juridiska persona atbilstoši uzņemošās dalībvalsts tiesību aktiem, starpniecību.

68. Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, izņemot Sestajā direktīvā paredzētos izņēmuma gadījumus, pakalpojumi, ko nerezidējošs mātes uzņēmums sniedzis savam atzaram, kas attiecīgajā dalībvalstī nav reģistrēts kā atsevišķa 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.

C — *Otrais prejudiciālais jautājums*

69. Otrais prejudiciālais jautājums ir jāinterpretē tādējādi, ka iesniedzējtiesa ir vēlējusies noskaidrot, vai un, ja tā, kādā mērā minēto pakalpojumu izmaksu pieskaitīšanu pastāvīgajai iestādei var uzskatīt par atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta izpratnē, lai cik lielas šīs izmaksas būtu un neatkarīgi no uzņēmējdarbības peļņas mērķa.

70. Šis jautājums pamata prāvā palīdzētu rast risinājumu vienīgi gadījumā, ja tiktu atzīts, ka šie pakalpojumi ir apliekami ar PVN. Tā kā esmu Tiesai ieteicis nospriest, ka minētie pakalpojumi nav uzskatāmi par

pakalpojumiem, kas ir apliekami ar PVN, minētajam jautājumam par to, vai un, ja tā, cik lielā mērā ar izmaksu pieskaitīšanu darījumam tiek piešķirts atlīdzības raksturs, nav jēgas. Tādēļ es uzskatu, ka šis jautājums nav jāizvērtē.

D — *Trešais prejudiciālais jautājums*

71. Ar trešo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai tas, ka dalībvalsts ar PVN apliek pakalpojumus, ko vienā dalībvalstī reģistrēts mātes uzņēmums sniedz savai pastāvīgajai iestādei citā dalībvalstī, ir pretrunā ar EKL 43. pantā nostiprināto principu par brīvību veikt uzņēmējdarbību.

72. Prasītājs, Apvienotās Karalistes valdība un Komisija uz minēto jautājumu iesaka atbildēt apstiprinoši. Šie lietas dalībnieki apgalvo, ka šāda prakse ir Līgumam neatbilstoša diskriminācija, ja — kā tas šķiet esam šajā lietā — tā attiecas nevis uz rezidējošu, bet gan uz nerezidējošu uzņēmumu pastāvīgajām iestādēm. Lietas dalībnieki turklāt norāda, ka, pat ja šādu praksi vienlīdz piemēro gan rezidējošu, gan nerezidējošu uzņēmumu pastāvīgām iestādēm, tā rada uzņēmējdarbības brīvības ierobežojumu, kas nav pamatojams ar vispārējo interešu apsvērumiem, jo ir pretrunā ar Sestās direktīvas noteikumiem.

73. Itālijas un Portugāles valdības norāda, ka šāda prakse nav pretrunā ar Līgumu, jo, viņuprāt, tā atbilst Sestajai direktīvai.

74. Man ir nopietnas šaubas par šī prejudiciālā jautājuma pieņemamību. Man nav skaidrs, kādā veidā atbilde uz šo jautājumu varētu palīdzēt rast risinājumu pamata prāvā. Atšķirībā no tiešajiem nodokļiem PVN tiesiskais regulējums ir saskaņots Kopienu tiesībās, galvenokārt Sestajā direktīvā. Tā kā ir konstatēts, ka valsts tiesību normas vai prakse ir pretrunā ar Sesto direktīvu, vairs nav papildus jānosaka, vai tā ir pretrunā arī ar Līgumā paredzētajām pamatbrīvībām, kā, piemēram, brīvību veikt uzņēmējdarbību. Turklāt iesniedzējtiesa nav norādījusi, kādu iemeslu dēļ šis jautājums būtu jāizskata.

75. Tādējādi es uzskatu, ka nav jāsniedz atbilde uz trešo prejudiciālo jautājumu.

V — Secinājumi

76. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Corte Suprema di cassazione* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem sniegt šādu atbildi:

2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir jāinterpretē tādējādi, ka, izņemot Sestajā direktīvā paredzētos izņēmuma gadījumus, pakalpojumi, ko nerezidējošs mātes uzņēmums sniedzis savam atzaram, kas attiecīgajā dalībvalstī nav reģistrēts kā atsevišķa 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.