

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2006. gada 23. martā *

Lieta C-210/04,

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 18. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 12. maijā, tiesvedībā

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

pret

FCE Bank plc.

* Tiesvedības valoda — itāļu.

TIESA (otrā palāta)

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

ģenerālvokāts F. Ležē [*P. Léger*],
sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palīgs,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 9. jūnijā,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *FCE Bank plc* vārdā — B. Gandžemi [*B. Gangemi*], *avvocato*,

— Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz
Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,

— Portugāles valdības vārdā — L. Fernandišs [*L. Fernandes*], A. Seisa Nevišs
[*Á. Seíça Neves*] un R. Lērs [*R. Laires*], pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un M. Velardo [*M. Velardo*], pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 2. panta 1. punkta un 9. panta 1. punkta interpretāciju 1977. gada 17. maija Padomes Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “sestā direktīva”).
- 2 Šis lūgums radies prāvā starp *Ministero dell’Economia e delle Finanze* [Ekonomikas un Finanšu ministrija] un *Agenzia delle Entrate de Rome* (turpmāk tekstā — “aģentūra”), no vienas puses, un *FCE Bank plc*, Apvienotajā Karalistē dibinātu banku (turpmāk tekstā — “*FCE Bank*”), no otras puses, saistībā ar samaksāta pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”), ko samaksājusi tās filiāle, kas atrodas Itālijā (turpmāk tekstā — “*FCE IT*”), atmaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

Sestā direktīva

3 Sestās direktīvas 2. pants noteic:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

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

[..]”

4 Šīs direktīvas 4. panta 1. punkts noteic:

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

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

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

Astotā direktīva 79/1072/EEK

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

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

Direktīva 2000/12/EK

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

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

ESAO konvencija

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

“[..] Ja Līgumslēdzējas Valsts uzņēmums veic uzņēmējdarbību otrajā Līgumslēdzējā Valstī, izmantojot tur izvietotu pastāvīgu pārstāvniecību [pastāvīgu iestādi], katrā Līgumslēdzējā Valstī uz šo pastāvīgo iestādi jāattiecinā tads 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. [..]”

9 Šīs konvencijas 7. panta 3. punkts noteic:

“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.”

Valsts tiesiskais regulējums

- 10 1990. gada 5. novembra Likuma Nr. 329 par Konvencijas, kas noslēgta starp Itālijas Republiku un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem, ratifikāciju un īstenošanu, kopā ar notu apmaiņu, parakstītu 1988. gada 21. oktobrī *Pallanza* (kārtējais *GURI* pielikums Nr. 267, 1990. gada 15. novembris, 107. lpp.), 7. panta 2. un 3. punkts pārņem atbilstošos ESAO konvencijas noteikumus.
- 11 1972. gada 26. oktobra PVN pamatlikuma, Republikas prezidenta dekrēta Nr. 633 (kārtējais *GURI* pielikums Nr. 292, 1972. gada 11. novembris, 2. lpp.) 1. pants noteic:

“Pievienotās vērtības nodokli piemēro preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, kas veiktas, īstenojot valsts teritorijā uzņēmējdarbību, arodu vai profesiju, kā arī preču importam, ko veikusi jebkura persona [..].”

12 Šī likuma 3. pantā precizēts:

“Pakalpojumi, kas sniegti pret atlīdzību dažādu līgumu ietvaros, publiskā iepirkuma līguma, transporta, pilnvarojuma, kravas nosūtīšanas, aģenta, kurtāžas, glabājuma līguma ietvaros, un kas izriet no vispārēja pienākuma kaut ko darīt vai nedarīt, vai ļaut kaut ko darīt, lai kāds būtu pamats, ir pakalpojumu sniegšana.”

13 Tā paša likuma 7. panta 3. punkts noteic, ka pakalpojumu sniegšanu uzskata par veiktu “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.”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

14 *FCE IT* ir Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības *FCE Bank* uzņēmuma atzars, kas atrodas Itālijā un kura galvenā nodarbošanās ir sniegt finansiāla rakstura pakalpojumus, kuri ir atbrīvoti no PVN.

15 *FCE IT* no *FCE Bank* saņem konsultatīvus, pārvaldības, personāla apmācības, datu apstrādes pakalpojumus, kā arī lietojuma programmatūru un tās administrēšanu. Tā pieprasīja PVN atmaksu saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem laikposmā no 1996. līdz 1999. gadam, pamatojoties uz pašai sev izsniegtajiem rēķiniem (operācija, saukta “rēķinu pašizrakstīšana”).

- 16 Pēc tam, kad administrācija bija netieši noraidījusi šo lūgumu, *FCE IT* šo lūgumu izteica *Commissione tributaria provinciale di Roma* [Romas apriņķa nodokļu palāta], kas to apmierināja. Aģentūra par šo lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību, norādot, ka, pirmkārt, lūgumam attiecībā uz 1996. un 1997. gadu ir iestājies noilgums un, otrkārt, ka lūgums par [PVN] atmaksu attiecībā uz 1998. un 1999. gadu nav pienācīgi pamatots.
- 17 Ar 2002. gada 29. marta/25. maija lēmumu *Commissione tributaria regionale del Lazio* [Lacio reģiona Nodokļu palāta] apelācijas sūdzību noraidīja, pamatojoties uz to, ka, pirmkārt, noilgums nav piemērojams pārskaitījumam, kas veikts, pārkāpjot Kopienu tiesības, un, otrkārt, ka nevar apstiprināt “pakalpojumu sniegšanas” kvalificēšanu attiecībā uz kārtotajiem darījumiem, ko mātes sabiedrība sava uzņēmuma atzara labā veikusi bez atlīdzības, jo nepastāv objektīvs iemesls, lai iekasētu PVN. *FCE Bank* pakalpojumu *FCE IT* izmaksu ieskaitīšana attiecas uz izmaksām sabiedrības iekšienē.
- 18 *Le Ministero dell'Economia e delle Finanze* par šo lēmumu iesniedza kasācijas sūdzību *Corte suprema di cassazione* [Augstākā Kasācijas tiesa]. Kasācijas sūdzības pamats ir balstīts uz *FCE Bank* veikto pakalpojumu apliekamību ar PVN saistībā ar to, ka *FCE IT* piemīt subjektīva neatkarība nodokļu jomā. Mātes sabiedrības labā veikti pārskaitījumi ir jāatzīst par atlīdzību [par sniegtajiem pakalpojumiem] un tādēļ par apliekamo bāzi.
- 19 Turpretī atbilstoši *FCE Bank* teiktajam *FCE IT* nav juridiska persona, un tādējādi tā nav piesaistes punkts PVN iekasēšanas nolūkā par darbībām saistībā ar sabiedrības darbības mērķi. Turklāt PVN nav jāpiemēro pakalpojumiem, kas tiek veikti divu vienību, kas veido vienu nodokļu maksātāju, starpā.

20 Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir interpretējami tādējādi, ka sabiedrības filiāle, kuras sēdekļis 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 saiknes jēdziens būtu jāizvērtē, ņemot vērā valsts vai Kopienu tiesības?

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

- 3) Ja principā tiek uzskatīts, ka mātes sabiedrību un tās filiāļu starpā veiktie pakalpojumi nav apliekami ar PVN, jo pakalpojumu saņēmējs nav autonomas 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 ar nodokli aplikt minētos pakalpojumus, nav pretrunā EKL 43. pantā iedibinātajam brīvības veikt uzņēmējdarbību principam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 21 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesai EKL 234. pantā noteiktās sadarbības ar valstu tiesām procedūras ietvaros valsts tiesai ir jāsniedz derīga atbilde, kas tai ļautu iztiesāt tās izskatīšanā esošo prāvu (skat. 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā *C-334/95 Krüger, Recueil*, I-4517. lpp., 22. punkts, un 2000. gada 28. novembra spriedumu lietā *C-88/99 Roquette Frères, Recueil*, I-10465. lpp., 18. punkts). Šajā kontekstā attiecīgajā gadījumā Tiesai ir jāpārformulē tai uzdotais jautājums (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Krüger*, 23. punkts, un 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā *C-62/00 Marks & Spencer, Recueil*, I-6325. lpp., 32. punkts).
- 22 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, cik lielā mērā Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības sniegtie pakalpojumi tās Itālijā dibinātai iestādei ietilpst sestās direktīvas piemērošanas jomā. No tā izriet, ka nav jāiztirzā pieņēmums, saskaņā ar kuru sabiedrības sēdekļi atrodas valstī, kas nav Eiropas Savienības teritorijā.
- 23 Turklāt ir jāatzīmē, ka ir skaidrs, ka *FCE IT*, kas ir *FCE Bank* uzņēmuma atzars, nav atsevišķa juridiska persona un tādējādi ir šīs bankas nodaļa.
- 24 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir interpretējami tādējādi, ka pastāvīga iestāde, kas nav atsevišķa sabiedrība, kurai tā pakļauta, juridiska vienība, kas ir dibināta citā dalībvalstī, un kurai sabiedrība sniedz pakalpojumus, ir atzīstama par nodokļa maksātāju saistībā ar izmaksām, kas tai radušās, saņemot minētos pakalpojumus.

Lietas dalībnieku apsvērumi

- 25 *FCE Bank*, Apvienotās Karalistes valdība un Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka sniegtie pakalpojumi vienas un tās pašas juridiskās personas (vienības) iekšienē nav ar PVN apliekami pakalpojumi.
- 26 Atbilstoši *FCE Bank* teiktajam starp šo sabiedrību un *FCE IT* nevar pastāvēt nekāda juridiska saikne, jo tie abi ir viens un tas pats nodokļu maksātājs. Tādējādi starp šīm divām vienībām, kas ir dibinātas divās dažādās valstīs, nevar notikt pakalpojumu sniegšana pret atlīdzību. Faktiski *FCE Bank* netiek atlīdzināts par iekšēju darbību veikšanu, kas tiek istenotas pašas sabiedrības interesēs, lai saskaņoti apstrādātu grāmatvedības, mārketinga un citus datus.
- 27 Atbilstoši Komisijas teiktajam pakalpojumu sniegšana dalībvalstī dibinātas sabiedrības un subjekta, kas nav reģistrēts kā autonoma juridiska persona un kas ir citā dalībvalstī esoša pastāvīga iestāde, starpā nav uzskatāmi par darījumiem, kas ir apliekami ar PVN.
- 28 Saskaņā ar Itālijas valdības viedokli, pat ja civiltiesiskajā apgrozībā mātes sabiedrība un tās filiāle pieder vienai un tai pašai juridiskajai personai un ja tas varētu radīt šķēršļus pienākumu piespiedu izpildē, kas ir apliekama darījuma objekts, tas nekādā gadījumā neliedz uzskatīt, ka tās abas ir atsevišķi nodokļu maksātāji finanšu jomā vispār un it īpaši attiecībā uz PVN.
- 29 Raugoties uz sestās direktīvas 2. panta 1. punktu, kurā kā PVN piemērošanas priekšnosacījums norādīts pakalpojuma atlīdzības raksturs, tikai iespējamie bezmaksas pakalpojumi var būt pamats, lai šos darījumus izslēgtu no šī nodokļa

piemērošanas jomas. No tā izriet, ka apstākļi, lai pastāvētu kāda juridiska saistība ar apliekamu darījumu, ir tie, kas izriet no sestajā direktīvā noteiktajiem principiem.

- 30 Turklāt saskaņā ar sestās direktīvas 9. panta 1. punktu un astotās direktīvas 1. pantu uzņēmējdarbībā dalībvalstī dibināta pastāvīga iestāde ir uzskatāma par autonomu nodokļu maksātāju, kā rezultātā tiek izslēgta iespēja, ka PVN var nolemt atmaksāt par labu mātes sabiedrībai.
- 31 Atbilstoši Portugāles valdības viedoklim PVN, neskatoties uz tā augsto saskaņošanas pakāpi, ir dalībvalstu, kuras var brīvi piešķirt tās teritorijā esošām uzņēmējdarbības vietām nodokļa maksātāja statusu, nodoklis. Otrkārt, pastāvīga iestāde, kas apvieno cilvēkresursus un tehniskos resursus ar mērķi īstenot ar nodokli apliekamas darbības, veido īpašuma vienību un pietiekami autonomu interešu centru, lai tai pašai PVN jomā rastos saistības, tiesības un pienākumi.

Tiesas vērtējums

- 32 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka sestās direktīvas 2. panta 1. punkts nosaka, kam PVN ir jāpiemēro pakalpojumiem, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rikojas.
- 33 Otrkārt, sestās direktīvas 4. pantā ir definēts “nodokļa maksātājs”. Tas nozīmē personu, kas “patstāvīgi” veic saimniecisku darbību. Tā paša panta 4. punktā precizēts, ka vārda “patstāvīgi” lietojums izslēdz no nodokļa piemērošanas personas, kuras ir saistītas ar savu darba devēju ar jebkāda veida juridiskām saiknēm, kas rada

pakļautības attiecības it īpaši saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību (skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajās lietās no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou* u.c., *Recueil*, I-13295. lpp., 35. punkts).

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

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

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

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

- 38 Šo apsvērumu nevar apstrīdēt ar sestās direktīvas 9. panta 1. punktu. Šīs tiesību normas mērķis ir noteikt nodokļa maksātāju attiecībā uz darījumiem starp filiāli un trešām personām. Tādējādi tam nav nozīmes tādā gadījumā kā šajā lietā, kas attiecas uz darījumiem starp sabiedrību–rezidenti vienā dalībvalstī un vienu no tās filiālēm, kas dibināta citā dalībvalstī.
- 39 Attiecībā uz ESAO konvenciju ir jākonstatē, ka tai nav nozīmes, jo tā attiecas uz tiešajiem nodokļiem, savukārt PVN ir netiešs nodoklis.
- 40 Visbeidzot, attiecībā uz vienošanās esamību par izmaksu sadali arī tai šajā lietā nav nozīmes, jo šāda vienošanās netika slēgta starp divām neatkarīgām pusēm.
- 41 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts ir interpretējami tādējādi, ka pastāvīga iestāde, kas nav no sabiedrības, kurai tā pakļauta, nošķirta juridiska persona, kas ir dibināta citā dalībvalstī un kurai sabiedrība sniedz pakalpojumus, nav uzskatāma par nodokļa maksātāju, ņemot vērā izmaksas, kas tai radušās saistībā ar šiem pakalpojumiem.

Par otro jautājumu

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

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

Par trešo jautājumu

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

Lietas dalībnieku apsvērumi

- 45 Kā uzskata *FCE Bank*, Apvienotā Karaliste un Komisija, Itālijas administratīvajā praksē tiek pārkāpta EKL 43. pantā garantētā brīvība veikt uzņēmējdarbību.
- 46 *FCE Bank* uzskata, ka attiecīgās valsts prakses rezultātā tiek konsolidēts PVN, kas kļūst neatskaitāms. Tās ir papildu un galīgas izmaksas, kas Itālijas bankai, kura sniedz šos pašus pakalpojumus sava uzņēmuma atzariem, kas dibināti Itālijas teritorijā, nav jācieš un kas nav atzīstamas par piemērotu pasākumu nodokļu kontroles efektivitātes nodrošināšanā.
- 47 Apvienotās Karalistes valdība piekrīt Komisijas viedoklim, saskaņā ar kuru Itālijas administratīvajā praksē tiek pārkāpts nediskriminācijas princips, kas izriet no tiesībām veikt uzņēmējdarbību, jo salīdzinājumā ar vietējās bankas filiāli nodokļu režīma PVN jomā ārvalsts bankas filiālei ir lielākas izmaksas — neskatoties uz to, ka

papildus tam vēl ir citas objektīvas atšķirības šo divu filiāļu starpā. Arī pakalpojumu, kas sniegti mātes sabiedrības un filiāles, vietējas vai ārvalsts, starpā, aplikšana ar PVN rada šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību filiāles formā, ko nevar attaisnot ar "vispārējām" interesēm Tiesas judikatūras izpratnē (šajā sakarā skat. 1993. gada 31. marta spriedumu lietā *C-19/92 Kraus, Recueil*, I-1663. lpp., 32. punkts, un 1995. gada 30. novembra spriedumu lietā *C-55/94 Gebhard, Recueil*, I-4165. lpp., 37. punkts).

- 48 Itālijas valdība šajā sakarā nav sniegusi nekādus apsvērumus, uzskatot, ka pastāvīga iestāde ir autonoma PVN nodokļa maksātāja.
- 49 Saskaņā ar Portugāles valdības viedokli no kopējās PVN sistēmas mērķa un noteikumiem izriet, ka runa nav par jomu, kas ir atkarīga tikai no valstu administratīvās prakses. Tādējādi nav jāatbild uz trešo jautājumu, kas attiecas uz EKL 43.–48. pantā noteiktajām tiesībām veikt uzņēmējdarbību.

Tiesas vērtējums

- 50 Kā savu secinājumu 74. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, pierādījums par tiesiskā regulējuma vai valsts prakses nesaderīgumu ar sesto direktīvu neliek pārbaudīt, vai ir pārkāptas Līgumā paredzētās pamatbrīvības, tostarp brīvība veikt uzņēmējdarbību.
- 51 Faktiski šī sprieduma 37. punktā jau tika teikts, ka sabiedrības–nerezidentes filiāle nav autonoma un tādējādi starp tām neeksistē juridiska saikne. Tās ir jāuzskata par vienu un to pašu nodokļa maksātāju sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē. Tādējādi *FCE IT* ir tikai *FCE Bank* daļa.

- 52 No iepriekš teiktā izriet, ka Itālijas administratīvā prakse nav saderīga ar sesto direktīvu, un nav jāspriež par EKL 43. panta pārkāpumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 53 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

2. panta 1. punkts un 9. panta 1. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir interpretējami tādējādi, ka pastāvīga iestāde, kas nav no sabiedrības, kurai tā pakļauta, nošķirta juridiska persona, kas ir dibināta citā dalībvalstī un kurai sabiedrība sniedz pakalpojumus, nav uzskatāma par nodokļa maksātāju, ņemot vērā izmaksas, kas tai radušās sakarā ar šiem pakalpojumiem.

[Paraksti]