

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 23 marca 2006 r. *

W sprawie C-210/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (Republika Włosa) postanowieniem z dnia 18 lutego 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 maja 2004 r., w postępowaniu:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

przeciwko

FCE Bank plc,

* Język postępowania: włoski.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Küris (sprawozdawca) i G. Arestis, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Léger,

sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 czerwca 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu FCE Bank plc, przez B. Gangemiego, avvocato,

— w imieniu rządu włoskiego, przez I. M. Braguglia, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

— w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Fernandes, Â. Seiça Nevesa i R. Lairesa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez R. Hilla, barrister,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez D. Triantafyllou i M. Velardo, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 września 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 pkt 1 oraz art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ministero dell’Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate (Rzym) (zwaną dalej „agencją”) a FCE Bank plc, spółką prowadzącą działalność bankową, z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie (zwaną dalej „FCE Bank”), dotyczącego zwrotu kwot zapłaconych tytułem podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) przez jej podmiot zależny mający siedzibę we Włoszech (zwany dalej „FCE IT”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

Szósta dyrektywa

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[...]”

4 Artykuł 4 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

- 5 Artykuł 9 ust. 1 tej samej dyrektywy stanowi:

„Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca [...], miejsce jego stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

Ósma dyrektywa 79/1072/EWG

- 6 Artykuł 1 ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, str. 11, zwanej dalej „ósmą dyrektywą”) stanowi:

„Dla celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemający siedziby na terytorium kraju« oznacza osobę określoną w art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, która w okresie określonym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy, zdanie pierwsze i drugie, nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu, z którego prowadzone są transakcje gospodarcze, ani też, jeżeli nie istnieje taka siedziba lub stały zakład, swojego stałego lub normalnego miejsca zamieszkania [miejsca stałego pobytu lub miejsca, w którym zazwyczaj przebywa] i która w tym samym okresie nie dostarczała towarów lub usług uznawanych za dostarczane w tym kraju [...]”.

Dyrektywa 2000/12/WE

- 7 Artykuł 13 dyrektywy 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 marca 2000 r. odnoszącej się do podejmowania i prowadzenia działalności przez instytucje kredytowe (Dz.U. L 126, str. 1), dotyczący oddziałów instytucji kredytowych posiadających zezwolenie udzielone w innym państwie członkowskim, stanowi:

„Przyjmujące państwa członkowskie nie mogą wymagać zezwolenia od oddziałów instytucji kredytowych posiadających zezwolenie udzielone w innym państwie członkowskim oraz nie mogą wymagać wyposażenia tych oddziałów w wydzielony kapitał założycielski. [...]”

Konwencja OECD

- 8 Artykuł 7 ust. 2 modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, przyjętej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (zwanej dalej „konwencją OECD”), stanowi:

„[...] jeżeli przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa wykonuje działalność w drugim Umawiającym się Państwie poprzez położony tam zakład, to w każdym Umawiającym się Państwie należy przypisać takiemu zakładowi takie zyski, jakie mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem”.

- 9 Artykuł 7 ust. 3 tej konwencji stanowi:

„Przy ustalaniu zysków zakładu dopuszcza się odliczanie nakładów ponoszonych dla tego zakładu, włącznie z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi, niezależnie od tego, czy powstały w tym Państwie, w którym położony jest zakład, czy gdzie indziej”.

Uregulowania krajowe

- 10 Ustawa nr 329 z dnia 5 listopada 1990 r. o ratyfikacji i wprowadzeniu w życie konwencji pomiędzy Rządem Republiki Włoskiej a Rządem Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodów, po wymianie notyfikacji, podpisanej w Pallanza w dniu 21 października 1988 r. (Supplemento Ordinario do GURI nr 267, z dnia 15 listopada 1990 r., str. 107), w art. 7 ust. 2 i 3 zawiera postanowienia odpowiadające postanowieniom konwencji OECD.
- 11 Artykuł 1 podstawowego aktu prawnego dotyczącego podatku VAT, czyli decreto del Presidente della Repubblica (dekretu Prezydenta Republiki) nr 633 z dnia 26 października 1972 r. (Supplemento ordinario do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r.) — stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów i świadczenie usług, dokonywane na terytorium państwa w ramach wykonywania działalności gospodarczej, zarobkowej lub zawodowej, jak również import dokonywany przez jakiegokolwiek podmioty [...]”.

12 Artykuł 3 uściśla:

„»Świadczeniem usług« jest wykonywanie świadczeń, w zamian za świadczenie wzajemne, z tytułu różnych umów, przewozu, zlecenia, spedycji, agencji, pośrednictwa, przechowania, zamówień publicznych oraz w ogólności z tytułu zobowiązań do działania, zaniechania i znoszenia, bez względu na ich źródło”.

13 Artykuł 7 ust. 3 powołanej ustawy stanowi, że świadczenie usług „jest uznawane za dokonywane na terytorium państwa, jeśli usługi te są świadczone przez osoby mające miejsce stałego pobytu na terytorium państwa lub przez osoby posiadające tam miejsce zamieszkania, które nie mają miejsca stałego pobytu za granicą, jak również przez stałe zakłady położone we Włoszech, należące do osób mających miejsce stałego pobytu lub miejsce zamieszkania za granicą”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14 FCE IT, mający siedzibę we Włoszech, jest podmiotem zależnym spółki FCE Bank z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. Przedmiotem jego działalności jest wykonywanie operacji finansowych, które są zwolnione z podatku VAT.

15 FCE IT korzystał z usług w zakresie doradztwa, zarządzania, szkolenia pracowników, przetwarzania danych, jak również dostarczania i obsługi oprogramowania, świadczonych przez FCE Bank. FCE Bank złożył wniosek o zwrot podatku VAT naliczonego od tych usług za lata od 1996 do 1999, na podstawie faktur, które wystawiał sam sobie (działanie określane jako „fakturowanie wewnętrzne”).

- 16 W następstwie dorozumianej odmowy uwzględnienia wniosku przez właściwy organ, FCE IT wniósł sprawę do Commissione tributaria provinciale di Roma, która wydała decyzję na jego korzyść. Agencja wniosła odwołanie od tej decyzji, powołując się po pierwsze na przedawnienie żądania dotyczącego lat 1996 i 1997, a po drugie — na brak uzasadnienia wniosku o zwrot podatku za lata 1998 i 1999.
- 17 Decyzją z dnia 29 marca/25 maja 2002 r. Commissione tributaria regionale del Lazio oddaliła odwołanie uzasadniając, po pierwsze, że przedawnienie nie znajduje zastosowania do płatności dokonanych z naruszeniem prawa wspólnotowego, a po drugie, że kwalifikacja jako „świadczenie usług” nie może się utrzymać w odniesieniu do transakcji dokonanych bez świadczenia wzajemnego przez spółkę dominującą na rzecz jej podmiotu zależnego, z powodu braku obiektywnej przesłanki zastosowania podatku VAT. Obciążenie FCE IT kosztami usług świadczonych przez FCE Bank stanowiło jej zdaniem podział kosztów wewnątrz jednej spółki.
- 18 Ministero dell’Economia e delle Finanze wniosło kasację od tej decyzji do Corte suprema di cassazione, opierając swój środek zaskarżenia na argumentach, że usługi świadczone przez FCE Bank objęte są podatkiem VAT ze względu na podmiotową niezależność FCE IT w aspekcie podatkowym. Dlatego też płatności dokonane na rzecz spółki dominującej powinny być uznane za świadczenie wzajemne i stanowią one podstawę opodatkowania.
- 19 Natomiast zdaniem FCE Bank, FCE IT nie ma osobowości prawnej; stanowi jedynie łącznik decydujący o statucie podatkowym celów zakresie opodatkowania podatkiem VAT czynności związanych z przedmiotem działalności. Ponadto nie powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT w zakresie świadczenia usług, które dokonywane jest pomiędzy dwoma podmiotami tworzącymi jednego podatnika.

20 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy wykładni art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że filia danej spółki, posiadająca siedzibę w innym państwie (należącym do Unii Europejskiej, bądź też nie), która posiada cechy zakładu produkcyjnego, może być uznana za niezależny podmiot, a zatem może istnieć stosunek prawny pomiędzy tymi dwoma podmiotami i w konsekwencji usługi świadczone przez spółkę dominującą objęte są podatkiem VAT? Czy aby odpowiedzieć na to pytanie, można odwołać się do kryterium »arm's lenght«, o którym mowa w art. 7 ust. 2 i 3 modelowej konwencji OECD w sprawie podwójnego opodatkowania oraz w konwencji z dnia 21 października 1988 r. zawartej pomiędzy Republiką Włoską i Zjednoczonym Królestwem [Wielkiej Brytanii] i Irlandii Północnej? Czy może istnieć stosunek prawny w przypadku »cost-sharing agreement« dotyczącego świadczenia usług na rzecz podmiotu zależnego? W przypadku odpowiedzi twierdzącej, jakie są przesłanki istnienia takiego stosunku prawnego? Czy pojęcie stosunku prawnego powinno być oceniane według prawa krajowego, czy prawa wspólnotowego?

- 2) Czy obciążenie filii kosztami tych usług może — a jeśli tak, to w jakim zakresie — zostać uznane za świadczenie wzajemne z tytułu świadczonych usług, w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy, bez względu na rozmiary obciążenia i niezależnie od osiągniętej korzyści gospodarczej?

- 3) Jeśli świadczenie usług pomiędzy spółką dominującą a jej filiami należałoby uznać co do zasady za zwolnione z podatku VAT ze względu na brak niezależności usługobiorcy, a zatem ze względu na nieistnienie stosunku prawnego pomiędzy tymi dwoma podmiotami, i gdy spółka dominująca posiada siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, to czy krajowa praktyka administracyjna, poddająca w takim przypadku świadczenie usług opodatkowaniu, pozostaje w sprzeczności z zasadą swobody przedsiębiorczości ustanowioną w art. 43 WE?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych*W przedmiocie pytania pierwszego*

- 21 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w ramach procedury współpracy z sądami krajowymi, ustanowionej w art. 234 WE, zadaniem Trybunału jest udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu (zob. wyrok z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-334/95 Krüger, Rec. str. I-4517, pkt 22 oraz wyrok z dnia 28 listopada 2000 r. w sprawie C-88/99 Roquette Frères, Rec. str. I-10465, pkt 18). Mając to na uwadze, Trybunał musi w razie potrzeby przeformułować przedstawione mu pytanie (zob. ww. wyrok w sprawie Krüger, pkt 23, oraz wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. str. I-6325, pkt 32).
- 22 W związku z powyższym należy stwierdzić, że sąd krajowy zmierza do ustalenia, w jakim stopniu świadczenie usług przez spółkę z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz należącego do niej zakładu położonego we Włoszech objęte jest zakresem stosowania szóstej dyrektywy. Dlatego też nie ma potrzeby omawiania przypadku, w którym siedziba spółki znajduje się w państwie niebędącym członkiem Unii Europejskiej.
- 23 Następnie należy stwierdzić, że bezspornym jest, iż FCE IT, podmiot zależny FCE Bank, nie posiada własnej osobowości prawnej, a zatem stanowi oddział tego ostatniego.
- 24 Zwracając się z pierwszym pytaniem sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy wykładni art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że stały zakład, mający siedzibę w innym państwie członkowskim, niebędący pod względem prawnym podmiotem odrębnym od spółki, do której należy, na rzecz którego spółka świadczy usługi, powinien być uznany za podatnika ze względu na obciążenie go kosztami z tytułu świadczenia tych usług.

Uwagi stron

- 25 FCE Bank, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Wspólnot Europejskich uważają, że usługi świadczone w obrębie tej samej osoby prawnej nie stanowią świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT.
- 26 Według FCE Bank, pomiędzy nim a FCE IT nie może istnieć żaden stosunek prawny, ponieważ są one jednym podatnikiem. Nie można zatem mówić o odpłatnym świadczeniu usług pomiędzy dwoma przedsiębiorstwami mającymi siedziby w dwóch różnych państwach członkowskich. W istocie FCE Bank nie otrzymuje wynagrodzenia z tytułu czynności o charakterze wewnętrznym, które są wykonywane w interesie własnym spółki, w celu jednolitego przetwarzania danych rachunkowych, dla celów marketingowych i innych.
- 27 Według Komisji świadczenie usług pomiędzy spółką dominującą z siedzibą w jednym państwie członkowskim a podmiotem niezarejestrowanym jako niezależny podmiot prawny, będącym stałym zakładem położonym w innym państwie członkowskim, nie może być uznane za transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.
- 28 Według rządu włoskiego, pomimo że na gruncie prawa cywilnego spółka dominująca i jej oddział stanowią jedną osobę prawną, co może stanowić przeszkodę dla przymusowego wykonania zobowiązań będących przedmiotem transakcji podlegającej opodatkowaniu, są odrębnymi podatnikami na gruncie prawa podatkowego, a w szczególności dla celów podatku VAT.
- 29 Rząd włoski podnosi, że biorąc pod uwagę brzmienie art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, który wskazuje na odpłatność usług dla celów objęcia ich podatkiem VAT, tylko ewentualnie nieodpłatny charakter usług pozwoliłby na wyłącznie takich transakcji spod opodatkowania. Stąd przesłankami istnienia stosunku prawnego, mogącego

być podstawą transakcji podlegających opodatkowaniu, są te przesłanki, które wynikają z zasad ustanowionych w szóstej dyrektywie.

- 30 Ponadto zdaniem rządu włoskiego zgodnie z brzmieniem art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz art. 1 ósmej dyrektywy, stały zakład z siedzibą w przyjmującym państwie członkowskim musi być uznany za niezależnego podatnika, co w rezultacie wyklucza możliwość przyznania spółce dominującej zwrotu podatku VAT.
- 31 Zdaniem rządu portugalskiego podatek VAT, mimo wysokiego stopnia harmonizacji, stanowi krajowy podatek państw członkowskich, które mają swobodę przyznawania przymiotu podatnika podmiotom znajdującym się na ich terytorium. Ponadto stały zakład, łączący zasoby ludzkie i techniczne przeznaczone do dokonywania transakcji podlegających opodatkowaniu, stanowi pewną masę majątkową i ośrodek interesów, który jest wystarczająco niezależny, aby można jemu samemu przypisać stosunki oraz prawa i obowiązki w dziedzinie podatku VAT.

Ocena Trybunału

- 32 Po pierwsze, należy przypomnieć, że art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem VAT podlega między innymi świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 33 Po drugie, art. 4 szóstej dyrektywy definiuje pojęcie podatnika. Przymiot ten posiadają osoby wykonujące działalność gospodarczą „samodzielnie”. Ustęp 4 tego artykułu uściśla, że określenie „samodzielnie” wyklucza opodatkowanie osób związanych z pracodawcą jakimkolwiek stosunkiem prawnym tworzącym stosunek

podporządkowania w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy (zob. wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgu i in., Rec. str. I-13295, pkt 35).

34 W tym zakresie z orzecnictwa Trybunału wynika, że świadczenie usług podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych (zob. wyrok z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. str. I-743, pkt 14 oraz wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Krennemer Golf, Rec. str. I-3293, pkt 39).

35 Dla ustalenia, że tego rodzaju stosunek prawny istnieje pomiędzy spółką będącą nierezydentem a jednym z jej oddziałów, dla celów podatku VAT, należy zbadać, czy FCE wykonuje samodzielną działalność gospodarczą. W tym zakresie należy zbadać, czy oddział, taki jak FCE IT, może być uznany za niezależny jako bank, w szczególności w zakresie ponoszenia ryzyka gospodarczego wynikającego z jego działalności.

36 Otóż jak podkreślił rzecznik generalny w punkcie 46 opinii, oddział nie ponosi sam ryzyka gospodarczego związanego z działalnością instytucji kredytowej, takiego jak na przykład ryzyko niespłacenia kredytu przez klienta. Ryzyko to ponosi bank jako osoba prawna i z tego powodu podlega kontroli stabilności finansowej i wypłacalności w państwie członkowskim swego pochodzenia.

37 W istocie FCE IT, będąc oddziałem, nie został wyposażony w wyodrębniony kapitał. Dlatego też ryzyko związane z działalnością gospodarczą spoczywa w całości na FCE Bank. W konsekwencji FCE IT jest od niego zależny i stanowi wraz z nim jednego podatnika.

- 38 Stwierdzenia tego nie podważa art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Przepis ten ma na celu określenie podatnika w odniesieniu do transakcji pomiędzy oddziałem a osobami trzecimi. Pozbawiony jest więc znaczenia dla przypadku rozpatrywanego w niniejszej sprawie, który dotyczy transakcji pomiędzy spółką z siedzibą w jednym państwie członkowskim a jednym z jej oddziałów położonym w innym państwie członkowskim.
- 39 Jeśli chodzi o konwencję OECD, to należy stwierdzić, że jest ona pozbawiona znaczenia dla niniejszej sprawy, skoro dotyczy podatków bezpośrednich, gdy tymczasem podatek VAT należy do podatków pośrednich.
- 40 Wreszcie jeśli chodzi o istnienie porozumienia dotyczącego podziału kosztów, to jest to również kwestia pozbawiona znaczenia dla niniejszej sprawy, skoro tego rodzaju porozumienie nie zostało uzgodnione pomiędzy niezależnymi stronami.
- 41 Biorąc powyższe pod uwagę, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że wykładni art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że stały zakład mający siedzibę w innym państwie członkowskim, niebędący pod względem prawnym podmiotem odrębnym od spółki, do której należy, na rzecz którego spółka świadczy usługi, nie może być uznany za podatnika ze względu na obciążenie go kosztami z tytułu świadczenia tych usług.

W przedmiocie pytania drugiego

- 42 Zwracając się z drugim pytaniem sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy wykładni art. 2 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że obciążenie kosztami usług świadczonych na rzecz podmiotu zależnego przez spółkę będącą nierezydentem stanowi świadczenie wzajemne, bez względu na rozmiary obciążenia i niezależnie od osiągniętego zysku gospodarczego.

- 43 Zgodnie z punktem 37 niniejszego wyroku, oddział nie jest podmiotem niezależnym od spółki. Nie ma zatem potrzeby udzielenia odpowiedzi na drugie pytanie.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 44 Zwracając się z trzecim pytaniem sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy krajowa praktyka administracyjna, poddająca opodatkowaniu podatkiem VAT świadczenie usług przez spółkę dominującą na rzecz podmiotu zależnego, znajdującego się w innym państwie członkowskim, jest sprzeczna z zasadą swobody przedsiębiorczości ustanowioną w art. 43 WE.

Uwagi stron

- 45 Według FCE Bank, rządu Zjednoczonego Królestwa oraz Komisji włoska praktyka administracyjna narusza swobodę przedsiębiorczości gwarantowaną przez art. 43 WE.
- 46 FCE Bank uważa, że omawiana w niniejszej sprawie krajowa praktyka prowadzi do doliczania podatku VAT, który nie podlega odliczeniu. Stanowi on dodatkowy i ostateczny koszt, którego nie ponosi włoski bank świadczący takie same usługi na rzecz podmiotów od niego zależnych, położonych na terytorium Włoch i który nie może być uważany za odpowiedni środek do zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych.
- 47 Rząd Zjednoczonego Królestwa podziela stanowisko Komisji, zgodnie z którym włoska praktyka administracyjna narusza zasadę niedyskryminacji zawartą w prawie przedsiębiorczości, skoro skutki podatkowe w zakresie podatku VAT wiążą się z większymi kosztami dla filii banku zagranicznego niż dla filii zależnej banku

krajowego — przy braku ponadto innych obiektywnych różnic pomiędzy tymi dwoma rodzajami spółek zależnych. Co więcej objęcie podatkiem VAT usług świadczonych pomiędzy spółką dominującą a jej filią, krajową czy zagraniczną, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości wykonywanej w formie oddziału, które nie może być uzasadnione żadnym interesem „ogólnym” w rozumieniu orzecznictwa Trybunału (zob. podobnie wyrok z dnia 31 marca 1993 r. w sprawie C-19/92 Kraus, Rec. str. I-1663, pkt 32, oraz wyrok z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/95 Gebhard, Rec. str. I-4165, pkt 37).

- 48 Rząd włoski nie przedłożył żadnych uwag w tej kwestii, uznając, że stały zakład jest samodzielnym podmiotem będącym podatnikiem podatku VAT.
- 49 Według rządu portugalskiego, z celów i zasad tworzących wspólny system podatku VAT wynika, że nie chodzi tu o kwestę zależną wyłącznie od krajowej praktyki administracyjnej. Nie ma zatem potrzeby udzielania odpowiedzi na trzecie pytanie, dotyczące prawa przedsiębiorczości ustanowionego w art. od 43 do 48 WE.

Ocena Trybunału

- 50 Jak podkreślił rzecznik generalny w punkcie 74 opinii, stwierdzenie niezgodności ustawodawstwa lub praktyki krajowej z szóstą dyrektywą zwalnia z konieczności badania, czy zostały naruszone podstawowe swobody przewidziane w Traktacie, w tym swoboda przedsiębiorczości.
- 51 W istocie w punkcie 37 niniejszego wyroku zostało stwierdzone, że oddział spółki będącej nierezydentem pozbawiony jest niezależności oraz że w konsekwencji nie może istnieć żaden stosunek prawny pomiędzy tymi dwoma podmiotami. Należy je uznać za jednego i tego samego podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy. FCE IT jest jedynie częścią składową FCE Bank.

52 Z powyższego wynika, że włoska praktyka administracyjna jest niezgodna z szóstą dyrektywą, przy czym nie ma konieczności wypowiedzania się na temat naruszenia art. 43 WE.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Wykładni art. 2 pkt 1 oraz art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy dokonywać w ten sposób, że stały zakład mający siedzibę w innym państwie członkowskim, niebędący pod względem prawnym podmiotem odrębnym od spółki, do której należy, na rzecz którego spółka świadczy usługi, nie może być uznany za podatnika ze względu na obciążenie go kosztami z tytułu świadczenia tych usług.

Podpisy