

C-210/04. sz. ügy

Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate

kontra

FCE Bank plc

(a Corte suprema di cassazione [Olaszország] elzetes döntéshozatal iránti kérelme)

„Hatodik HÉA irányelv – 2. cikk és 9. cikk – Állandó telephely – Külföldi illetőség? társaság – Jogviszony – A költségek megosztására vonatkozó megállapodás – A kettős adóztatás elleni OECD-modellegyezmény – »Adóalany« fogalma – Visszterhes szolgáltatásnyújtások – Közigazgatási gyakorlat”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadórendszer – Adóalanyok

(77/388 tanácsi rendelet, 2. cikk, 1. pont, és 9. cikk, (1) bekezdés)

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 77/388 hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy azt az állandó telephelyet, amely jogilag nem különül el a részére szolgáltatásokat nyújtó anyavállalatától, és annak székhelyétől eltérő tagállamban működik, nem lehet adóalanynak tekinteni ezen szolgáltatások ráterhelt költségei miatt.

(vö. 41. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2006. március 23.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 2. cikk és 9. cikk – Állandó telephely – Külföldi illetég?i társaság – Jogviszony – A költségek megosztására vonatkozó megállapodás – A kettős adóztatás elleni OECD-modellegyezmény – »Adóalany« fogalma – Visszterhes szolgáltatásnyújtások – Közigazgatási gyakorlat”

A C-210/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2004. május 12-én érkezett, 2004. február 18-i határozatával terjesztett el az eltte

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

az **Agenzia delle Entrate**

és

az **FCE Bank plc**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kőrös (előadó)
és G. Arestis bírák,

előtanácsnok: P. Léger,

hivatalvezető: H. von Holstein hivatalvezető helyettes,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. június 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az FCE Bank plc képviselőjében B. Gangemi avvocato,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a portugál kormány képviselőjében L. Fernandes, Â. Seica Neves és R. Laires, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében R. Hill barrister,
- az Európai Községek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou és M. Velardo, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2005. szeptember 29-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke (1) bekezdésének és 9. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Ministero dell'Economia e delle Finanze, az Agenzia delle Entrate (Roma) (a továbbiakban: az ügynökség) és az egyesült királysági székhelyű FCE Bank plc (a továbbiakban: FCE Bank) között ez utóbbi olaszországi telephelye (a továbbiakban: FCE IT) által megfizetett hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) visszaigénylése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 2. cikke ekként rendelkezik:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint:

„»Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

5 A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.”

A 79/1072/EGK nyolcadik irányelv

6 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-ai 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet., 79. o., a továbbiakban: nyolcadik irányelv) 1. cikke így rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: a 77/388/EGK irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében szereplő olyan személy, aki a 7. cikk (1) bekezdése első albekezdésének első és második mondatában említett időszak alatt azon országban sem gazdasági tevékenységének székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek, vagy ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában sem állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezett, és aki ugyanezen idő alatt nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyet belföldön végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni a következők kivételével [...]”.

A 2000/12/EGK irányelv

7 A hitelintézetek tevékenységének megkezdéséről és folytatásáról szóló, 2000. március 20-ai 2000/12/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvnek (HL L 126., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 3. kötet., 272. o.) a más tagállamban engedélyezett hitelintézetek fióktelepeire vonatkozó 13. cikke ekként rendelkezik:

„A fogadó tagállamok nem írhatnak el? engedélyeztetési, illetve dotációs t?kére vonatkozó követelményeket más tagállamban engedélyezett hitelintézetek fióktelepei részére. [...]”

Az OECD?modellegyezmény

8 A Gazdasági Együttm?ködési és Fejlesztési Szervezet által kidolgozott, a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló modellegyezmény (a továbbiakban: OECD?modellegyezmény) 7. cikkének (2) bekezdése szerint:

„[...] ha az egyik Szerz?d? Állam vállalkozása a másik Szerz?d? Államban egy ott lév? telephelye útján üzleti tevékenységet fejt ki, akkor valamennyi Szerz?d? Államban azt a nyereséget kell ennek a telephelynek betudni, amelyet akkor érhetne el, ha önálló és elkülönült vállalkozásként azonos vagy hasonló tevékenységet végezne azonos vagy hasonló feltételek mellett, és teljesen függetlenként tartana fenn üzleti kapcsolatot azzal a vállalkozással, amelynek telephelye [...]”

9 Az OECD?modellegyezmény 7. cikkének (3) bekezdése ekként rendelkezik:

„A telephely nyereségének megállapításánál levonhatók a telephely miatt felmerült költségek, beleértve az így felmerült üzletvezetési és általános ügyviteli költségeket, függetlenül attól, hogy abban az államban merültek?e fel, ahol a telephely található, vagy máshol.”

A nemzeti szabályozás

10 Az Olasz Köztársaság kormánya és Nagy Britannia és Észak?Írország Egyesült Királysága között Pallanzában, 1988. október 21?én aláírt, jegyzékváltás útján létrejött, a kett?s adóztatásnak és az adóelkerüléseknek a jövedelemadók területén történ? megakadályozásáról szóló egyezmény ratifikálásáról és végrehajtásáról szóló, 1990. november 5?i 329. sz. törvény (*GURI* rendes kiegészítés, 267. sz., 1990. november 15., 107. o.) a 7. cikk (2) és (3) bekezdésében átveszi az OECD?modellegyezmény megfelel? rendelkezéseit.

11 A HÉÁ?ról rendelke? alapvet? jogszabály, vagyis a Köztársaság Elnökének 1972. október 26?i 633. sz. rendelete (*GURI* rendes kiegészítés, 292. sz., 1972. november 11., 2 o.) az 1. cikkben ekként rendelkezik:

„A hozzáadottérték?adó hatálya alá tartoznak a vállalkozási, szakmai vagy foglalkozással összefügg? tevékenység folytatása keretében belföldön teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, valamint a bármely személy által végzett import [...]”

12 E jogszabály 3. cikke szerint:

„Szolgáltatásnyújtásnak min?sülnek a különböz? szerz?dések, így a közbeszerzési, fuvarozási, megbízási, szállítási, ügynöki, közvetít?i, letéti szerz?dések alapján, valamint a jogcímt?l függetlenül általában a tevése, nem tevése és t?résre vonatkozó kötelmek alapján ellenérték fejében teljesített szolgáltatások”.

13 E jogszabály 7. cikkének (3) bekezdése akként rendelkezik, hogy a szolgáltatást „[b]elföldön kell teljesítettnek tekinteni, ha azt belföldi lakóhely? vagy külföldi lakóhellyel nem rendelke? belföldi illet?ség? személy, valamint a külföldi lakóhely? vagy illet?ség? személyek Olaszországban alapított állandó telephelye nyújtja.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

14 Az FCE IT az egyesült királysági székhely? FCE Bank olaszországi telephelye, amely a

HÉA alól mentes pénzügyi tevékenységet végez.

15 Az FCE IT tanácsadási, igazgatási, képzési, adatkezelési, valamint számítástechnikai programok szállítására és m?ködtetésére vonatkozó szolgáltatásokat vett igénybe az FCE Banktól. A telephely az 1996?1999 évekre vonatkozóan kérte az e szolgáltatások utáni HÉA visszatérítését a saját maga által kiállított számlák alapján (ún. „önszámlázás”).

16 Az FCE IT a kérelmének az adóhatóság általi hallgatólagos elutasítását követ?en a Commissione tributaria provinciale di Romához fordult, amely keresetének helyt adott. Az ügynökség fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben arra hivatkozva, hogy a kérelem az 1996. és a 1997. év tekintetében elévült, az 1998. és az 1999. év tekintetében pedig megalapozatlan.

17 A Commissione tributaria regionale del Lazio 2002. március 29?én és május 25?én kelt határozatával elutasította a fellebbezést azzal az indokkal, hogy egyfel?l nem lehet elévülésre hivatkozni a közösségi jog megsértésével teljesített fizetések esetén, másfel?l az ügyletek „szolgáltatásnyújtásként” való min?sítése nem helytálló, mivel az anyavállalat ellenérték nélkül nyújtotta a szolgáltatásokat a telephelye részére, így nem áll fenn a HÉA alkalmazásának objektív feltétele. Amikor az FCE Bank a FCE IT?re terhelte a költségeket, csak átcsoportosította azokat a társaságon belül.

18 A Ministero dell'Economia e delle Finanze felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Corte suprema di cassazione-hoz e határozat megsemmisítése céljából. A minisztérium a kérelmét arra alapította, hogy az FCE IT adójogi önállósága miatt az FCE Bank által teljesített ügyletek a HÉA hatálya alá tartoznak. Ennek megfelelően az anyavállalat részére teljesített fizetéseket ellenértéknek kell tekinteni, így azok az adóalap részét képezik.

19 Az FCE Bank szerint ezzel szemben az FCE IT nem rendelkezik jogi személyiséggel, így hiányzik az a kapcsolódási pont, amely folytán a m?ködése során végzett ügyletek tekintetében a HÉA alanyává válna. Ráadásul nem követelhet? a HÉA két olyan egység között bonyolódó ügyletekkel kapcsolatosan, amelyek egyetlen adóalanynak min?sülnek.

20 Ilyen feltételek mellett a Corte suprema di cassazione akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Akként kell?e a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikkének (1) bekezdését értelmezni, hogy önálló alanynak tekinthet? valamely másik (az Európai Unióhoz tartozó vagy azon kívüli) államban székhellyel rendelke? társaságnak a termel? egység jelleg? leányvállalata, így jogviszony állhat fenn a két egység között, és következésképpen a HÉA hatálya alá taroznak?e az anyavállalat által nyújtott szolgáltatások? E kérdés megválaszolásához felhasználható?e a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló OECD?modellegyezmény 7. cikkének (2) és (3) bekezdésében, valamint az Olaszország és [Nagy Britannia és Észak-Írország] Egyesült Királyság[a] között 1988. október 21?én megkötött egyezményben szerepl? »arm's length« feltétel? Fennállhat?e a jogviszony abban az esetben, ha a telephely részére teljesített szolgáltatásnyújtások tekintetében ún. »cost sharing agreement« létezik? Igenl? válasz esetén melyek e jogviszony fennállásának feltételei? A jogviszony fogalmát a nemzeti vagy a közösségi jog alapján kell?e meghatározni?

2) A hatodik irányelv 2. cikke szerinti ellenértéknek lehet?e tekinteni e szolgáltatások költségeinek a leányvállalatra történ? terhelését függetlenül a költségterhelés mértékét?l, és attól, hogy az haszonszerzési céllal történik, és amennyiben igen, milyen mértékben?

3) Ha úgy tekinthet?, hogy valamely anyavállalat és leányvállalatai közötti

szolgáltatásnyújtások f? szabályként mentesek a HÉA alól annak folytán, hogy a címzett alany nem önálló, és következésképpen nem áll fenn jogviszony a két egység között, és a leányvállalat az Európai Unió valamely másik tagállamában rendelkezik illet?séggel, ellentétes?e az EK 43. cikkben rögzített letelepedés szabadságának elvével azon nemzeti közigazgatási gyakorlat, amely alapján ezen ügyletek ilyen esetben az adó hatálya alá tartoznak?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

21 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság feladata, hogy az EK 234. cikkben rögzített, a nemzeti bíróságokkal való együttm?ködést magában foglaló eljárásban a kérdést el?terjeszt? bíróságnak hasznos választ adjon, amely lehet?vé teszi számára az általa tárgyalt jogvita eldöntését (lásd a C?334/95. sz. Krüger?ügyben 1997. július 17?én hozott ítélet [EBHT 1997., I?4517. o.] 22. pontját és a C?88/99. sz. Roquette Frères ügyben 2000. november 28?án hozott ítélet [EBHT 2000., I?10465. o.] 18. pontját). Ennek fényében a Bíróság átfogalmazhatja az elé terjesztett kérdéseket (lásd a fent hivatkozott Krüger?ügyben hozott ítélet 23. és a C?62/00. sz., Marks & Spencer ügyben 2002. július 11?én hozott ítélet [EBHT 2002., I?6323. o.] 32. pontját).

22 E tekintetben rá kell mutatni, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kívánja megtudni, hogy mennyiben tartoznak a hatodik irányelv hatálya alá az egyesült királysági székhely? társaság által az olaszországi telephelye részére teljesített szolgáltatásnyújtások. Ebb?l következ?en a Bíróságnak sürgősen rendelkeznie arról az esetr?l, amelyben a társaság székhelye az Európai Unió kívüli államban található.

23 Ezt követ?en hangsúlyozni kell, hogy az FCE IT mint az FCE Bank telephelye kétségtelenül nem rendelkezik önálló jogi személyiséggel, és így az kizárólag az utóbbi fióktelepe.

24 A kérdést el?terjeszt? bíróság második kérdésében lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikkének (1) bekezdését akként kell?e értelmezni, hogy adóalanynak kell tekinteni azt az állandó telephelyet, amely jogilag nem különül el a részére szolgáltatásokat nyújtó anyavállalatától, és annak székhelyét?l eltér? tagállamban m?ködik.

A felek észrevételei

25 Az FCE Bank, az Egyesült Királyság Kormánya és az Európai Közösségek Bizottsága úgy véli, hogy a jogalany keretein belül nyújtott szolgáltatások nem min?sülnek a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtásnak.

26 Az FCE Bank szerint semmilyen jogviszony nem jöhet létre saját maga és az FCE IT között, mivel ketten együtt egyetlen adóalanynak min?sülnek. E két különböz? tagállami székhely? szervezet között tehát nem valósulhat meg visszterhes szolgáltatásnyújtás. Az FCE Bank ugyanis nem részesül díjazásban ezen, a számviteli, marketing és egyéb adatok egységes kezelése céljából végzett tevékenységek után, amelyek éppen a bank érdekeit szolgálják.

27 A Bizottság szerint a valamely tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat és a más tagállamban alapított, önálló jogalanyként be nem jegyzett állandó telephely közötti szolgáltatásnyújtásokat nem lehet a HÉA alá tartozó tevékenységnek tekinteni.

28 Az olasz kormány szerint ugyan polgári jogi szempontból a leányvállalat és a fióktelep ugyanazon jogi személy, ami megakadályozhatja az adóköteles tevékenységből eredő kötelezettségek végrehajtását, ez azonban nem zárja ki, hogy általában adójogi szempontból és különösen a HÉA szempontjából külön adóalanyoknak minősüljenek.

29 Ami a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját illeti, amely szerint a visszterhes szolgáltatások tartoznak a HÉA alá, kizárólag a szolgáltatások ingyenessége esetén lehetne kizárni a tevékenységeket ezen adó hatálya alól. Következésképpen a hatodik irányelvben rögzített elvekből levezethető feltételek alapján dönthető el, hogy fennáll-e az adó hatálya alá tartozó tevékenységet eredményező jogviszony.

30 Másfelől a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és a nyolcadik irányelv 1. cikke alapján a fogadó tagállamban alapított állandó telephelyet önálló adóalanyként kell tekinteni, ami kizárja, hogy a HÉA levonásának jogát biztosítani lehetne az anyavállalat számára.

31 A portugál kormány szerint annak ellenére, hogy a HÉA jelentős mértékben harmonizált, a tagállamok nemzeti adójaként jelenik meg, amelyek tetszés szerint adóalanyisággal ruházhatják fel a területükön alapított telephelyeket. Ezenfelül az az állandó telephely, amely teljesíti az adóköteles tevékenységek személyi és tárgyi feltételeit, olyan vagyonegységnek, illetve érdekközpontnak tekinthető, amely kellő mértékben önálló ahhoz, hogy önmagában a HÉA-ból eredő jogok, kötelezettségek és jogviszonyok alanya legyen.

A Bíróság álláspontja

32 Egyfelől emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a HÉA hatálya alá tartoznak az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások.

33 Másfelől a hatodik irányelv 4. cikke határozza meg az „adóalany” fogalmát. Azon személyek tartoznak ide, amelyek a gazdasági tevékenységet „önállóan” végzik. E cikk (4) bekezdése kimondja, hogy az „önállóan” fogalom kizárja az adózás alól azon személyeket, amelyeket a munkaadójukhoz bármilyen olyan jogviszony köti, amely a munkakörülményekre, a díjazásra és a munkavállaló felelősségére tekintettel alárendeltségi viszonyt teremt (lásd a C-78/02. sz. Karageorgou-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13295. o.] 35. pontját).

34 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a szolgáltatás kizárólag akkor tartozik a HÉA alá, ha annak nyújtója és igénybe vevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor (lásd a C-16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-743. o.] 14. pontját és a C-174/00. sz. Kennemer Golf ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-3293. o.] 39. pontját).

35 Ahhoz, hogy a HÉA-alanyiság fennállása céljából e jogviszony létezését meg lehessen állapítani a külföldi illetőségű társaság és a fióktelepe között, azt kell megvizsgálni, hogy a FCE IT független gazdasági tevékenységet végezt-e. E tekintetben arra a kérdésre kell választ adni, hogy az olyan fióktelepet, mint az FCT IT, önálló banknak lehet-e tekinteni, különösen a tevékenységből eredő gazdasági kockázat viselése szempontjából.

36 Ugyanis, amint azt a f?tanácsnok az indítványának 46. pontjában hangsúlyozta, a fióktelep nem maga viseli a hitelintézet tevékenységéhez köt?d? gazdasági kockázatot, így például annak kockázatát, hogy egy ügyfél nem fizeti vissza a neki nyújtott kölcsönt. Ezt a kockázatot a bank mint jogi személy viseli, és ennek érdekében vizsgálható a székhelye szerinti tagállamban pénzügyi stabilitása és fizet?képessége.

37 Az FCE IT mint fióktelep ugyanis nem rendelkezik dotációs t?kével. Ennek folytán a gazdasági tevékenységb?l ered? kockázat teljes mértékben a bankot terheli, amib?l következ?en az FCE IT a bank alárendeltje, és azzal együtt egyetlen adóalanyt alkot.

38 E megállapítást nem kérd?jelezi meg a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése. E rendelkezés célja az adóalanyoknak a fióktelep és harmadik személyek közötti ügyletek tekintetében történ? meghatározása. E szabály tehát irreleváns az olyan eset szempontjából, mint amilyen az alapügyben felmerült, amelyben valamely tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat és egy másik tagállamban alapított fióktelepe közötti ügyletekr?l esik szó.

39 Az OECD?modellegyezményr?l pedig kijelenthet?, hogy annak nincs relevanciája, mivel az a közvetlen adózás területére vonatkozik, míg a HÉA a közvetett adók közé tartozik.

40 A költségek megosztására vonatkozó megállapodás pedig szintén olyan körülmény, aminek nincs a jelen ügy szempontjából jelent?sege, mivel a megállapodás nem független felek között jött létre.

41 A fentiekre tekintettel azt a választ kell adni az els? kérdésre, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy azt az állandó telephelyet, amely jogilag nem különül el a részére szolgáltatásokat nyújtó anyavállalatától, és annak székhelyét?l eltér? tagállamban m?ködik, nem lehet adóalanynak tekinteni az ezen szolgáltatások ráterhelt költségei miatt.

A második kérdés?

42 A kérdést el?terjeszt? bíróság második kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelvet akként kell?e értelmezni, hogy ellenértéknek lehet tekinteni a külföldi illet?ség? társaság által a telephelye részére nyújtott szolgáltatások költségeinek e telephelyre történ? terhelését, függetlenül a költségterhelés mértékét?l, és attól, hogy az üzleti haszon elérése céljából történik.

43 A jelen ítélet 37. pontja szerint a szóban forgó fióktelep nem független a társaságtól. A második kérdésre tehát nem szükséges válaszolni.

A harmadik kérdés?

44 A kérdést el?terjeszt? bíróság harmadik kérdésével azt kívánja megtudni, hogy ellentétes?e az EK 43. cikkben rögzített letelepedés szabadságának elvével azon nemzeti közigazgatási gyakorlat, amely szerint a HÉA hatálya alá tartoznak az anyavállalat által egy másik tagállamban alapított telephelye számára nyújtott szolgáltatások.

A felek észrevételei

45 Az FCE Bank és az Egyesült Királyság Kormánya szerint az olasz közigazgatási gyakorlat sérti az EK 43. cikkben rögzített letelepedés szabadságának elvét.

46 Az FCE Bank kifejti, hogy a szóban forgó nemzeti gyakorlat kötelezővé teszi a HÉA

felszámítását, amely levonhatatlanná válik. Ezen adó át nem hárítható többletköltséget jelent, amelyet nem visel az az olasz bank, amely ugyanezen szolgáltatásokat olaszországi telephelyei részére nyújtja, ami nem tekinthet? az adóellen?zés hatékonyságának biztosítására alkalmas intézkedésnek.

47 Az Egyesült Királyság Kormánya osztja a Bizottság álláspontját, miszerint az olasz közigazgatási gyakorlat sérti a letelepedés szabadságának elvében foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét azzal, hogy a HÉA területén kedvez?tlenebb adójogi bánásmódban részesíti a külföldi bank leányvállalatát a belföldi bank leányvállalatához képest, anélkül hogy egyébként a két leányvállalat között más objektív különbség állna fenn. Az anyavállalat és valamely – akár belföldi, akár külföldi – leányvállalata közötti ügyletek megadóztatása a fióktelep formájában történ? letelepedés szabadságára vonatkozó korlátozásnak min?sül, amelyet az ítélezési gyakorlat értelmében semmilyen „közérdek” nem igazolhat (lásd e tekintetben a C?19/92. sz. Kraus?ügyben 1993. március 31?én hozott ítélet [EBHT 1993., I?1663. o.] 32. pontját és a C?55/94. sz. Gebhard?ügyben 1995. november 30?án hozott ítélet [EBHT 1995., I?4165. o.] 37. pontját).

48 Az olasz kormány nem f?zött észrevételt e kérdéshez, mivel úgy véli, hogy a telephely önálló alanya a HÉA?nak.

49 A portugál kormány szerint a közös hozzáadottértékadó-rendszer céljaiból és az azt alkotó szabályokból az következik, hogy itt nem kizárólag a nemzeti közigazgatási gyakorlattól függ? kérdés?l van szó. Ezért nem szükséges válaszolni az EK 43?48. cikkben rögzített letelepedés szabadságára vonatkozó harmadik kérdésre.

A Bíróság álláspontja

50 Amint azt a f?tanácsnok az indítványának 74. pontjában hangsúlyozta, ha valamely jogszabály vagy nemzeti gyakorlat nem egyeztethet? össze a hatodik irányelvvel, el lehet tekinteni annak vizsgálatától, hogy sérültek?e a Szerz?désben rögzített alapvet? szabadságok, köztük a letelepedés szabadsága.

51 A jelen ítélet 41. pontjában ugyanis megállapítást nyert, hogy valamely külföldi illet?ség? társaság fióktelepe nem rendelkezik önállósággal, és következésképpen közöttük semmilyen jogviszony nem létezhet. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szempontjából egy és ugyanazon adóalanynak kell ?ket tekinteni. A FCE IT tehát nem több, mint az FCE Bank része.

52 A fentiekb?l következ?en megállapítandó, hogy az olasz közigazgatási gyakorlat összeegyeztethetetlen a hatodik irányelvvel, anélkül hogy szükség lenne állást foglalni az EK 43. cikk megsértésér?l.

A költségekr?l

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következ?képpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy azt az állandó telephelyet, amely jogilag nem különül el a részére szolgáltatásokat nyújtó anyavállalatától, és annak székhelyét?l eltér? tagállamban

m?ködik, nem lehet adóalanynak tekinteni az ezen szolgáltatások ráterhelt költségei miatt.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.