

**Sprawa C-210/04**

**Ministero dell'Economia e delle Finanze oraz Agenzia delle Entrate**

**przeciwko**

**FCE Bank plc**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Corte suprema di cassazione)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 i art. 9 – Stały zakład – Spółka będąca nierezydentem – Stosunek prawny – Porozumienie co do podziału kosztów – Konwencja OECD w sprawie podwójnego opodatkowania – Pojęcie „podatnika” – Odpłatne świadczenie usług – Praktyka administracyjna

Opinia rzecznika generalnego P. Légera przedstawiona w dniu 29 września 2005 r.

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 23 marca 2006 r.

Streszczenie wyroku

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatnicy*

*(dyrektywa Rady 77/388, art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1)*

Wykłada art. 2 pkt 1 oraz art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych 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.

(por. pkt 41 i sentencja)

**WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)**

z dnia 23 marca 2006 r. (\*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 i art. 9 – Stały zakład – Spółka będąca nierezydentem – Stosunek prawny – Porozumienie co do podziału kosztów – Konwencja OECD w sprawie podwójnego opodatkowania – Pojęcie „podatnika” – Odpłatne świadczenie usług – Praktyka administracyjna

**W sprawie C-210/04**

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie

prejudycjalnym, złoony przez Corte suprema di cassazione (Republika Włoska) 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,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

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

rzecznik generalny: P. Léger,

sekretarz: H. von Holstein, zastępcza 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. Seica 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 Artyku? 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub [?wiadczenie] us?ug ?wiadczone [dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze];

[...]”

4 Artyku? 4 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] dzia?alno?? gospodarcz?, okre?lon? w ust. 2, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci”.

5 Artyku? 9 ust. 1 tej samej dyrektywy stanowi:

„Za miejsce, w którym us?uga jest ?wiadczone, uwa?a si? miejsce, gdzie dostawca za?o?y? swoje przedsi?biorstwo lub ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci [us?ugodawca ma siedzib? lub sta?y zak?ad], z którego ?wiadczone s? us?ugi, w przypadku braku takiego miejsca [...], miejsce jego sta?ego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

#### Ósma dyrektywa 79/1072/EWG

6 Artyku? 1 ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa pa?stw cz?onkowskich odnosz?cych si? do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od warto?ci dodanej podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium kraju (Dz. U. L 331, str. 11, zwanej dalej „ósm? dyrektyw?”) stanowi:

„Dla celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemaj?cy siedziby na terytorium kraju« oznacza osob? okre?lon? w art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, która w okresie okre?lonym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy, zdanie pierwsze i drugie, nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej dzia?alno?ci gospodarczej, ani sta?ego zak?adu, z którego prowadzone s? transakcje gospodarcze, ani te?, je?eli nie istnieje taka siedziba lub sta?y zak?ad, swojego sta?ego lub normalnego miejsca zamieszkania [miejsca sta?ego pobytu lub miejsca, w którym zazwyczaj przebywa] i która w tym samym okresie nie dostarcza?a towarów lub us?ug uznawanych za dostarczane w tym kraju [...]”.

#### Dyrektywa 2000/12/WE

7 Artyku? 13 dyrektywy 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 marca 2000 r. odnosz?cej si? do podejmowania i prowadzenia dzia?alno?ci przez instytucje kredytowe (Dz. U. L 126, str. 1), dotycz?cy oddzia?ów instytucji kredytowych posiadaj?cych zezwolenie udzielone w innym pa?stwie cz?onkowskim, stanowi:

„Przyjmuj?ce pa?stwa cz?onkowskie nie mog? wymaga? zezwolenia od oddzia?ów instytucji kredytowych posiadaj?cych zezwolenie udzielone w innym pa?stwie cz?onkowskim oraz nie mog?

wymaga? wyposa?enia tych oddzia?ów w wydzielony kapita? za?o?ycielski. [...]"

### *Konwencja OECD*

8 Artyku? 7 ust. 2 modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i maj?tku, przyj?tej przez Organizacj? Wspó?pracy Gospodarczej i Rozwoju (zwanej dalej „konwencj? OECD”), stanowi:

„[...] je?eli przedsi?biorstwo Umawiaj?cego si? Pa?stwa wykonuje dzia?alno?? w drugim Umawiaj?cym si? Pa?stwie poprzez po?o?ony tam zak?ad, to w ka?dym Umawiaj?cym si? Pa?stwie nale?y przypisa? takiemu zak?adowi takie zyski, jakie móg?by on osi?gn??, gdyby wykonywa? tak? sam? lub podobn? dzia?alno?? w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsi?biorstwo i by? ca?kowicie niezale?ny w stosunkach z przedsi?biorstwem, którego jest zak?adem”.

9 Artyku? 7 ust. 3 tej konwencji stanowi:

„Przy ustalaniu zysków zak?adu dopuszcza si? odliczanie nak?adów ponoszonych dla tego zak?adu, w??cznie z kosztami zarz?dzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi, niezale?nie od tego, czy powsta?y w tym Pa?stwie, w którym po?o?ony jest zak?ad, czy gdzie indziej”.

### *Uregulowania krajowe*

10 Ustawa nr 329 z dnia 5 listopada 1990 r. o ratyfikacji i wprowadzeniu w ?ycie konwencji pomi?dzy Rz?dem Republiki W?oskiej a Rz?dem Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania si? od opodatkowania w zakresie podatków od dochodów, po wymianie notyfikacji, podpisanej w Pallanza w dniu 21 pa?dziernika 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 odpowiadaj?ce postanowieniom konwencji OECD.

11 Artyku? 1 podstawowego aktu prawnego dotycz?cego podatku VAT, czyli decreto del Presidente della Repubblica (dekretu Prezydenta Republiki) nr 633 z dnia 26 pa?dziernika 1972 r. (Supplemento ordinario do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r.) – stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej podlega dostawa towarów i ?wiadczenie us?ug, dokonywane na terytorium pa?stwa w ramach wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, zarobkowej lub zawodowej, jak równie? import dokonywany przez jakiegokolwiek podmioty [...]”.

12 Artyku? 3 u?ci?la:

„»?wiadczeniem us?ug« jest wykonywanie ?wiadcze?, w zamian za ?wiadczenie wzajemne, z tytu?u ró?nych umów, przewozu, zlecenia, spedycji, agencji, po?rednictwa, przechowania, zamówie? publicznych oraz w ogólno?ci z tytu?u zobowi?za? do dzia?ania, zaniechania i znoszenia, bez wzgl?du na ich ?ród?o”.

13 Artyku? 7 ust. 3 powo?anej ustawy stanowi, ?e ?wiadczenie us?ug „jest uznawane za dokonywane na terytorium pa?stwa, je?li us?ugi te s? ?wiadczone przez osoby maj?ce miejsce sta?ego pobytu na terytorium pa?stwa lub przez osoby posiadaj?ce tam miejsce zamieszkania, które nie maj? miejsca sta?ego pobytu za granic?, jak równie? przez sta?e zak?ady po?o?one we W?oszech, nale??ce do osób maj?cych miejsce sta?ego pobytu lub miejsce zamieszkania za granic?”.

## 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 działania jest wykonywanie operacji finansowych, które są zwolnione z podatku VAT.

15 FCE IT korzysta 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 wystawia sam sobie (działanie określone jako „fakturowanie wewnętrzne”).

16 W następstwie dorozumianej odmowy uwzględnienia wniosku przez właściwy organ, FCE IT wniosł 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 przedawnienia 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 płaconych z naruszeniem prawa wspólnotowego, a po drugie, że kwalifikacja jako „świadczanie 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 płaconoci dokonane na rzecz spółki dominującej powinny być uznane za świadczenie wzajemne i stanowić one podstawę opodatkowania.

19 Natomiast zdaniem FCE Bank, FCE IT nie ma osobowości prawnej; stanowi jedynie organ decydujący o statucie podatkowym celów zakresie opodatkowania podatkiem VAT czynności związanych z przedmiotem działania. 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 postanowiła 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 length«, 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 rzędu włoskiego, pomimo że na gruncie prawa cywilnego spółka dominująca i jej oddział stanowi jedną osobę prawną, co może stanowić przeszkodę dla przymusowego wykonania zobowiązania będących przedmiotem transakcji podlegających 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 wyłączenie 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 rzędu 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 rzędu 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, czyżby zasoby ludzkie i techniczne przeznaczone do dokonywania transakcji podlegających opodatkowaniu, stanowi pewną masę majątkową i ośrodek interesów, który jest wystarczający, 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 orzecznictwa 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 b.d.c. nierezydentem a jednym z jej oddziałów, dla celów podatku VAT, należy zbadać, czy FCE wykonuje samodzielnie 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, b.d.c. 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 Jeżeli 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 jeżeli 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 wykadni 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 wykadni art. 2 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że obciążenie kosztami usług świadczonych na rzecz podmiotu zależnego przez spółkę b.d.c. 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, poddając opodatkowaniu podatkiem VAT świadczenie usług przez spółkę dominującą na rzecz podmiotu zależnego, znajdującą się w innym państwie członkowskim, jest sprzeczna z zasadą swobody przedsiębiorczości ustanowioną w art. 43 WE.

#### Uwagi stron

45 Według FCE Bank, rzędu 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 obciążenie podatkiem VAT usług świadczonych pomiędzy spółką dominującą a jej filią, krajową czy zagraniczną, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości wykonywanej w formie oddziały, 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 rzędu portugalskiego, z celów i zasad tworzących wspólny system podatku VAT wynika, że nie chodzi tu o kwestię zależną wyjącznie 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 wypowiedziania 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:

**Wykłada 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

\*\* Język postępowania: włoski.