

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 29 września 2005 r.(1)

Sprawa C-210/04

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

przeciwko

FCE Bank plc

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

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 ust. 1 i art. 9 ust. 1 – Usługi świadczone w obrębie tej samej osoby prawnej – Stały zakład – Transakcje podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT – Konwencja OECD w sprawie podwójnego opodatkowania – Odliczenie kosztów świadczonych usług od zysków osiągniętych w państwie, w którym prowadzona jest działalność za pośrednictwem stałego zakładu – Brak znaczenia w dziedzinie podatku VAT

1. Niniejsze postępowanie prejudycjalne dotyczy zasadniczo kwestii, czy i, ewentualnie, w jakich warunkach usługi świadczone w obrębie tej samej osoby prawnej powinny być uznane za świadczenie usług dokonywane odpłatnie, podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT(2) zgodnie z szóstą dyrektywą Rady 77/388/EWG(3).

2. U podstaw postępowania leży spór pomiędzy władzami włoskimi walczącymi w zakresie podatku VAT a FCE Bank plc (4) z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, dotyczący usług zarządzania i szkolenia pracowników świadczonych przez FCE Bank dla swojego stałego zakładu mającego siedzibę we Włoszech, których kosztami został obciążony tenże zakład. Strony sporu zawisłego przed sądem krajowym nie zgadzają się w kwestii, czy te czynności wykonywane w obrębie tej samej osoby prawnej powinny być uznane za odpłatne świadczenie usług podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

I – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

3. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego] w takim charakterze”.

4. Pojęcie podatnika zostało zdefiniowane w art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym jest nim każda osoba wykonująca działalność gospodarczą określoną w ust. 2, samodzielnie i niezależnie od jej miejsca, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności. Zgodnie z art. 4 ust. 4 akapit pierwszy tej samej dyrektywy użyte słowo „samodzielnie” w ust. 1, wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący stosunek podporządkowania pomiędzy pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

5. Odnośnie do świadczenia usług miejsce dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu zostało uregulowane w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, który 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 świadczono usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub takiego stałego zakładu, miejsce jego stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

B – Prawo krajowe

6. W prawie włoskim właściwe przepisy w zakresie podatku VAT znajdują się w podstawowym akcie prawnym dotyczącym podatku VAT, czyli w decreto del Presidente della Repubblica (dekrecie Prezydenta Republiki) nr 633 z dnia 26 października 1972 r. (zwanym dalej „DPR”). Artykuł 1 DPR stanowi, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega świadczenie usług dokonywane na terytorium państwa. Artykuł 3 DPR definiuje świadczenie usług jako świadczenia wykonywane w zamian za świadczenie wzajemne.

7. Artykuł 7 DPR zatytułowany „Miejsce opodatkowania” w ust. 3 stanowi, że świadczenie usług „jest uznawane za dokonywane na terytorium państwa, jeżeli usługi te są świadczone przez osoby mające miejsce stałego pobytu na terytorium państwa lub przez osoby mające 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”.

II – Stan faktyczny i postępowanie przed sądem krajowym

8. Przedmiotem działalności FCE Bank jest wykonywanie operacji finansowych, które są zwolnione z podatku VAT. FCE Bank świadczy na rzecz podmiotów od niego zależnych usługi w zakresie doradztwa, zarządzania, szkolenia pracowników, przetwarzania danych, jak również dostarczania i obsługi oprogramowania, których koszt jest dzielony pomiędzy te podmioty.

9. Zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym przez Corte suprema di cassazione (Włochy) FCE IT – stały zakład FCE Banku mający siedzibę we Włoszech – dokonał fakturowania wewnętrznego wyżej wymienionych czynności za lata 1996–1999. Po zapoznaniu organów włoskich odpowiedniego podatku VAT, FCE IT złożył wniosek o jego zwrot, uzasadniając to faktem, iż nie posiada on własnej osobowości prawnej.

10. Ze względu na fakt, że właściwy organ włoski nie odpowiedział na powyższy wniosek o zwrot i że bezczynność organu jest równoznaczna z dorozumianą odmową, FCE IT wniosł odwołanie, które zostało uznane za zasadne. Odwołanie organu włoskiego od tej decyzji zostało oddalone. Właściwy sąd orzekł, że przedmiotowe usługi stanowią działania wewnętrzne wykonane w ramach tego samego podmiotu prawnego i jako takie nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Sąd ten stwierdził, że obciążenie stałego zakładu kosztami

usług świadczonych przez spółkę dominującą nie stanowi świadczenia wzajemnego, lecz zwykły podział kosztów wewnątrz tej samej spółki.

11. Włoskie Ministerstwo Gospodarki i Finansów wniosło kasację od tej decyzji, opierając swoją skargę na art. 7 DPR oraz na argumentie, że wszelkie działania dokonane na rzecz spółki dominującej w związku ze świadczonymi przez nią usługami powinny być uznane za świadczenie wzajemne stanowiące przez to podstawę opodatkowania podatkiem VAT, ze względu na podmiotów niezależnych w aspekcie podatkowym przyznaną stałemu zakładowi.

III – Pytania prejudycjalne

12. Sąd krajowy wyjaśnia, że został postawiony wobec dwóch następujących kwestii: pierwsza dotyczy istnienia stosunku prawnego pomiędzy spółką dominującą a jej stałym zakładem, mającego znaczenie dla celów podatku VAT, zaś druga kwestia dotyczy pojęcia „odpłatnego świadczenia”.

13. Odnośnie do pierwszego zagadnienia, zdaniem sądu krajowego, należy ustalić, czy zgodnie z prawem krajowym i art. 2 szóstej dyrektywy stały zakład lub spółka zależna przedsiębiorstwa mająca siedzibę w państwie członkowskim innym niż jej spółka dominująca może stanowić niezależny podmiot i w ten sposób być uznana za usługobiorcę, podatnika podatku VAT, ponieważ – zgodnie z orzecznictwem – świadczenie usług podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny(5).

14. Corte suprema di cassazione zaznaczyła, że zgodnie z prawem krajowym, choć przedsiębiorstwa będące nierezydentami, które tworzą stały zakład we Włoszech, powinny złożyć wniosek o wpis tego zakładu do rejestru handlowego, to zakład ten – a w szczególności zakład utworzony przez przedsiębiorstwo prowadzące działalność bankową – nie posiada osobowości prawnej odrębnej od spółki dominującej. Stosunki prawne z podmiotami trzecimi przypisywane są spółce dominującej.

15. Jednakże w dziedzinie opodatkowania bezpośredniego stałe zakłady spółek będących nierezydentami podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a czynności wykonywane za ich pośrednictwem powinny być przedmiotem księgowości odrębnej od księgowości spółki dominującej. W tym zakresie sąd krajowy zastanawia się, czy modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku, przyjęta przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)(6), i jej art. 7(7) mają znaczenie w dziedzinie podatku VAT. Sąd podkreślił, że komentarz OECD dotyczący art. 7 wyrażenie odnosi się do świadczenia usług wykonywanych przez spółkę dominującą na rzecz stałego zakładu jako do ewentualnego źródła wydatków, którymi może być obciążony ten zakład. Ponadto sąd krajowy wskazuje, że konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawarta pomiędzy Republiką Włoską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej przejmuje te przepisy konwencji modelowej OECD.

16. Sąd krajowy zwraca się również z pytaniem, czy istnienie porozumienia dotyczącego podziału kosztów („cost-sharing agreement”) lub przynajmniej czynności prawnej, na mocy której obciążono stały zakład kosztami usług świadczonych na jego rzecz przez spółkę dominującą, mogłoby być potwierdzeniem istnienia pomiędzy tą spółką a stałym zakładem stosunku prawnego w rozumieniu wynikającym z orzecznictwa Trybunału.

17. Zatem należy ustalić, czy w ramach jednego i tego samego podmiotu prawnego może istnieć podmiot posiadający autonomię pozwalającą na powstanie stosunku prawnego, z którego wynikają świadczenia opodatkowane podatkiem VAT. W przypadku pozytywnej odpowiedzi nasuwają się dwa pytania: po pierwsze, jak można ustalić istnienie takiej autonomii, i po drugie, czy istnienie stosunku prawnego, w rozumieniu wynikającym z orzecznictwa Trybunału, należy

ocenia? wed?ug prawa krajowego czy te? na podstawie zasad wspólnotowego porz?dku prawnego, jak to wydaje si? wynika? z wyroku z dnia 17 wrze?nia 2002 r. w sprawie Town and County Factors(8).

18. Je?li chodzi o poj?cie „odp?atnego ?wiadczenia”, to s?d krajowy d??y do ustalenia, czy obci??enie kosztami lub, ewentualnie, cz??ciowe obci??enie kosztami, mo?e stanowi? ?wiadczenie wzajemne w rozumieniu wynikaj?cym z orzecznictwa, w przypadku braku zysku gospodarczego.

19. W tych okoliczno?ciach Corte suprema di cassazione postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wyk?adni art. 2 [pkt] 1 i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e filia danej spółki maj?ca siedzib? w innym pa?stwie (nale??cym do Unii Europejskiej lub nie), która posiada cechy zak?adu produkcyjnego, mo?e by? uznana za niezale?ny podmiot, a zatem mo?e istnie? stosunek prawny pomi?dzy tymi dwoma podmiotami i w konsekwencji us?ugi ?wiadczone przez spółk? dominuj?c? obj?te s? podatkiem VAT? Czy aby odpowiedzie? na to pytanie, mo?na odwo?a? si? 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 pa?dziernika 1988 r. zawartej pomi?dzy Republik? W?osk? a Zjednoczonym Królestwem [Wielkiej Brytanii] i Irlandii Pó?nocnej? Czy mo?e istnie? stosunek prawny w przypadku »cost-sharing agreement« dotycz?cej ?wiadczenia us?ug na rzecz podmiotu zale?nego? W przypadku odpowiedzi twierdz?cej, jakie s? przes?anki istnienia takiego stosunku prawnego? Czy poj?cie stosunku prawnego powinno by? oceniane wed?ug prawa krajowego, czy prawa wspólnotowego?

b) Czy obci??enie filii kosztami tych us?ug mo?e – a je?li tak, to w jakim zakresie – zosta? uznane za ?wiadczenie wzajemne z tytu?u ?wiadczonych us?ug w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy bez wzgl?du na rozmiary obci??enia i niezale?nie od osi?gni?tej korzy?ci gospodarczej?

c) Je?li ?wiadczenie us?ug pomi?dzy spółk? dominuj?c? a jej filiami nale?a?oby uzna? co do zasady za zwolnione z podatku VAT ze wzgl?du na brak niezale?no?ci us?ugobiorcy, a zatem ze wzgl?du na nieistnienie stosunku prawnego pomi?dzy tymi dwoma podmiotami, i gdy spółka dominuj?ca ma siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim Unii Europejskiej, to czy krajowa praktyka administracyjna, poddaj?ca w takim przypadku ?wiadczenie us?ug opodatkowaniu, pozostaje w sprzeczno?ci z zasad? swobody przedsi?biorczo?ci ustanowion? w art. 43 WE?”.

IV – Analiza

A – *W przedmiocie zakresu pyta? prejudycjalnych*

20. Sformu?owania u?yte w pytaniach prejudycjalnych mog? spowodowa? pewne niejasno?ci, które nale?y wyja?ni? w celu dok?adnego ustalenia zakresu pyta? i udzielenia s?dowi krajowemu u?ytecznych odpowiedzi.

21. Po pierwsze zatem, Corte suprema di cassazione wielokrotnie u?y? w pytaniach prejudycjalnych i uzasadnieniu postanowienia odsy?aj?cego wyra?enia „filia”, które mog?oby sugerowa?, ?e FCE IT jest spółk? za?o?on? zgodnie z prawem w?oskim, b?d?c? pod wzgl?dem prawnym podmiotem odr?bnym od FCE Bank.

22. Jednak?e z uzasadnienia postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e wyra?enie „filia” nie powinno by? rozumiane we w?a?ciwym tego s?owa znaczeniu, ale bardziej ogólnie, jako podmiot zale?ny. S?d krajowy w rzeczywisto?ci stwierdza, ?e FCE IT stanowi sta?y zak?ad FCE Bank(9) i

Jeżeli w sporze zawieszonym przed sądem krajowym należy ustalić kwestię, w jakim zakresie w ramach tego samego podmiotu prawnego może istnieć stosunek prawny skutkujący świadczeniem usług objętych podatkiem VAT(10).

23. Ponadto na rozprawie FCE Bank utrzymywało, że FCE IT stanowi oddział zgodnie z art. 1 pkt 3 dyrektywy 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady (11), przyjętej w celu realizacji rynku wewnętrznego w zakresie działalności instytucji kredytowych. Zgodnie z definicją przytoczoną w tym przepisie FCE IT jest „miejscem prowadzenia działalności, które prawnie stanowi zależną czy inną instytucję kredytową i które realizuje bezpośrednio wszystkie bądź niektóre spośród transakcji nieodpłatnie związanych z działalnością instytucji kredytowych”.

24. Na sądzie krajowym spoczywa zadanie polegające na ocenie właściwego charakteru prawnego FCE IT. Biorąc pod uwagę wszystkie elementy, wydaje się jednak ustalone, że chodzi o podmiot zależny, niebędący pod względem prawnym podmiotem odrębnym od spółki dominującej i że zagadnieniem postawionym przez sąd krajowy w ramach niniejszego postępowania jest ustalenie, czy i w jakim zakresie usługi świadczone w obrębie tej samej osoby prawnej winny podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.

25. Następnie, jak to wyżej zostało wspomniane, sąd krajowy stwierdził, że FCE IT jest stałym zakładem FCE Bank. W pierwszym pytaniu prejudycjalnym sąd ten zwraca się o wykładnię art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Należy przypomnieć, że ten drugi przepis stanowi, że za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę lub stały zakład, z którego świadczone są usługi(12).

26. Pojęcie „stałego zakładu” nie zostało zdefiniowane w szóstej dyrektywie, ale z ustalonego orzecznictwa wynika, że pojęcie to oznacza dysponowanie przez podmiot zależny, za pośrednictwem członkowskim przez spółkę bądź osobę nierezydentem, nakładami ludzkimi i środkami technicznymi niezbędnymi do świadczenia usług bądź innych przedmiotów działalności tej spółki(13). O ile jedynie do sądu krajowego, który rozpatruje spór i musi wziąć odpowiedzialność za orzeczenie sądowe, które ma być wydane, należy ocena – przy uwzględnieniu szczególnych okoliczności każdej sprawy – istotnego charakteru pytań zadanych Trybunałowi(14), to jednak należy przyjąć, że FCE IT jest stałym zakładem w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy.

27. Zbadam zatem pierwsze pytanie prejudycjalne, wychodząc z założenia, że FCE IT jest podmiotem zależnym FCE Bank we Włoszech i nie jest pod względem prawnym podmiotem odrębnym, bądź w tym państwie stałym zakładem w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy.

B – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

28. Zwracając się z pierwszym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy wykładnię art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że usługi świadczone przez spółkę dominującą bądź osobę nierezydentem na rzecz podmiotu zależnego w państwie członkowskim, niebędącego pod względem prawnym podmiotem odrębnym i będącego stałym zakładem w tym państwie w rozumieniu tego drugiego przepisu, mogą stanowić transakcje podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT w przypadku obciążenia tego zakładu kosztami świadczenia tych usług.

29. Zwracając się omawianym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy taki podmiot zależny może być uznany za podmiot w takim stopniu samodzielny względem spółki dominującej bądź osoby nierezydentem, aby między tymi podmiotami mógł istnieć stosunek prawny pozwalający na zakwalifikowanie transakcji dokonanych w obrębie tej samej osoby prawnej jako świadczenia usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT.

30. W tym kontekście sąd krajowy pyta, czy istnienie tej niezależności może na wywnioskować z ustanowionych w konwencji modelowej OECD zasad opodatkowania w państwie przyjmującym zysków osiągniętych w tym państwie przez daną spółkę za pośrednictwem stałego zakładu oraz z istnienia „cost sharing agreement” lub czynności, na podstawie której koszty usług świadczonych przez spółkę dominującą pomniejszają te zyski. Sąd dąży również do ustalenia, czy pojęcie stosunku prawnego powinno być oceniane zgodnie z prawem krajowym czy też zgodnie z prawem wspólnotowym.

31. Rząd włoski i rząd portugalski uważają, że usługi świadczone przez spółkę dominującą na rzecz stałego zakładu powinny być uznane za świadczenia opodatkowane podatkiem VAT, ponieważ zdaniem tych interwenientów stały zakład musi być uznany za niezależnego podatnika w państwie przyjmującym.

32. Rząd włoski opiera swoją analizę na przepisach art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz art. 1 ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG(15). Zgodnie z tym ostatnim „[d]la celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemający siedziby na terytorium kraju« oznacza osobę określoną w art. 4 ust. 1 [szóstej dyrektywy], która [...] nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu, z którego prowadzone są transakcje gospodarcze [...]”. Rząd włoski wnioskuje z powyższego, że pomimo iż spółka dominująca i jej oddział stanowi jedną osobę prawną, to są odrębnymi podatnikami na gruncie prawa podatkowego, a w szczególności dla celów podatku VAT.

33. Natomiast rząd portugalski przypomina, że opodatkowanie podatkiem VAT nie obejmuje jedynie podmiotów posiadających podmiotowość prawną i że pojęcie podatnika podatku VAT zdefiniowane w art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy, musi obejmować podmioty nieposiadające własnej podmiotowości prawnej, które jednak działają w pewnym stopniu samodzielnie. Wspomniany rząd twierdzi, że ustalona przez Trybunał definicja pojęcia stałego zakładu nie opiera się na kryteriach prawa krajowego, ale na warunku, by zakład ten posiadał wystarczające zasoby ludzkie i techniczne do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej. Rząd portugalski uważa również, że podatek VAT mimo wysokiego stopnia harmonizacji pozostaje podatkiem krajowym i że w konsekwencji przyznawanie poszczególnym podmiotom przymiotu podatnika jest kwestią wyłączone prawa krajowego każdego z państw członkowskich. Z powyższych rozważań rząd ten wyciąga wniosek, że stały zakład, mimo iż stanowi integralną część podmiotu posiadającego „jedną i niepodzielną osobowość prawną”, musi być uznany za samodzielnego podatnika niezależnego od spółki dominującej.

34. Nie zgadzam się z argumentami podniesionymi przez wskazanych wyżej interwenientów. Uważam – podobnie jak skarżąca, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejskich – że usługi świadczone w obrębie tej samej osoby prawnej nie stanowią świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT, nawet jeżeli ich koszt jest dzielony pomiędzy różne stałe zakłady. Te oceny opieram na przedstawionych poniżej argumentach.

35. Z pewnością zakres zastosowania podatku VAT jest w szóstej dyrektywie określony bardzo szeroko, ponieważ opodatkowana jest każda działalność gospodarcza, jak również wszystkie etapy dystrybucji i sprzedaży(16). Artykuł 2 pkt 2 wspomnianej dyrektywy dotyczy zatem wszystkich dostaw towarów i świadczeń usług dokonywanych odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze. W niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, że czynności takie jak doradztwo, zarządzanie, szkolenie pracowników, przetwarzanie danych, jak również dostarczanie i obsługa oprogramowania mogą stanowić transakcje podlegające opodatkowaniu w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, zakładając, że zostały dokonane odpłatnie przez podatnika(17).

36. Ten cel szóstej dyrektywy wyrażony został również w jej art. 4 ust. 1, który definiuje podatnika jako „każdą osobę wykonującą działalność gospodarczą, samodzielnie i niezależnie od jej miejsca, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Jak słusznie przypomina rzędn portugalski, pojęcie podatnika nie obejmuje zatem wyłącznie osób fizycznych i prawnych, ale może mieć również zastosowanie do podmiotów pozbawionych osobowości prawnej(18).

37. Można również z tych elementów wyciągnąć wnioski, że istnienie transakcji opodatkowanej podatkiem VAT jest obiektywnym faktem, ponieważ nie zależy ona od celów realizowanych przez dokonujący jej podmiot ani też od wywołanych skutków. Taka transakcja nie może również podlegać kryteriom dotyczącym szczególnej formy czy też skutków prawnych porozumienia pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą, które mogą się różnić w poszczególnych państwach członkowskich. Jak przypomina rzędn włoski, Trybunał orzekł już, że istnienie odpłatnego świadczenia usług nie może być uzależnione od możliwości wykonania zobowiązania spoczywających na usługodawcy, zatem stosunek prawny w rozumieniu wynikający z wyżej wymienionego wyroku w sprawie Tolsma istnieje, nawet jeżeli zobowiązanie wspomnianego usługodawcy nie nadaje się do przymusowego wykonania(19).

38. Nie jestem jednak zdania, że mając na względzie wspólnotowy system podatku VAT, w ramach tej samej osoby prawnej mogą istnieć podmioty prawne wystarczające niezależnie, aby mogły zostać uznane za dwóch podatników, jak to utrzymuje rzędn włoski i portugalski. Z jednej strony trudno byłoby dopuścić sytuację, w której stałyby się one uznane za działające samodzielnie względem swojej spółki dominującej w rozumieniu z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy. Z drugiej strony stałyby się one w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy nie pod względem podatkowym podmiotem odrębnym od spółki dominującej.

39. W odniesieniu do pierwszej kwestii należy przypomnieć, że w szóstej dyrektywie pojęcie samodzielności, o którym mowa w art. 4 ust. 1 i które stanowi warunek posiadania przymiotu podatnika, jest wyłącznie przedmiotem definicji negatywnej w ust. 4 akapit pierwszy tego samego artykułu. Zgodnie z tą samą definicją brak jest samodzielności, gdy istnieje stosunek podporządkowania porównywalny do stosunku, który został nawiązany między pracownikiem a jego pracodawcą poprzez umowę o pracę. Przepis ten wymienia trzy kryteria występowania sytuacji podporządkowania – warunki pracy, wynagrodzenie i odpowiedzialność.

40. Stosując te kryteria, Trybunał orzekł, że notariusze i komornicy wykonują swoją działalność w sposób samodzielny, o ile działają na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, swobodnie organizują warunki wykonywania swojej pracy i sami pobierają taksy lub opłaty stanowiące odpowiednio ich dochody(20). Trybunał orzekł również, że wykonywana w Hiszpanii działalność poborców podatkowych wyznaczonych przez samorządy lokalne w celu ściągania podatków musi być uznana za działalność gospodarczą prowadzoną na zasadzie samozatrudnienia i opodatkowaną podatkiem VAT(21). Trybunał orzekł w szczególności, że nie byłoby związku podporządkowania w zakresie warunków wynagrodzenia „skoro [ci] poborcy [ponosili] ryzyko gospodarcze swojej działalności, w zakresie w jakim osiągały przez nich zysk

jest uzależniony nie tylko od wysokości ich podatkowych, ale również od wydatków związanych z organizacją zasobów ludzkich i technicznych w ramach ich działalności”(22).

41. Trybuna opiera się na tych samych kryteriach, w której wymienionym wyroku w sprawie Herma orzekł, że zainteresowany miał przymiot podatnika. Chodzi o ustalenie, czy najem nieruchomości przez spółkę cywilną prawa niderlandzkiego od wspólnika tej spółki stanowi transakcję opodatkowaną podatkiem VAT. Rząd niderlandzki utrzymuje, że J. Heerma nie może być uznany za podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ omawiany najem ogranicza się do transakcji dokonanej w zamkniętej postaci, skoro wynajmujący, jako wspólnik, był współodpowiedzialny za wypełnienie zobowiązań związanych z umową najmu przez spółkę będącą najemcą.

42. Trybuna orzekł, że pomiędzy J. Heermą a spółką będącą najemcą nie ma stosunku podporządkowania analogicznego do wymienionego w art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Według Trybunału J. Heerma wynajmując dobro materialne spółce, działa we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, nawet jeżeli zarządza również spółką będącą najemcą. Ponadto Trybunał stwierdził, że ta spółka cywilna prawa niderlandzkiego – nawet jeżeli nie ma osobowości prawnej – posiada de facto niezależność spółki i wykonuje swoją działalność gospodarczą w sposób samodzielny tak, że jest opodatkowana podatkiem VAT z tytułu wykonywania tej działalności(23).

43. Biorąc pod uwagę te kryteria i ich stosowanie w orzecznictwie, trudno wyobrazić sobie, że w obrębie tej samej osoby prawnej stałyby zakłady może dysponować wystarczającą niezależnością, aby działać na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, ponosząc samemu ryzyko gospodarcze prowadzonej działalności. Co prawda – jak to podkreślił rząd portugalski – przymiot podatnika nie zależy od warunku, aby przedsiębiorstwo posiadało osobowość prawną. Jednakże to stwierdzenie nie wydaje się być rozstrzygające w niniejszym przypadku. W istocie chodzi o ustalenie, czy stałyby zakłady – będący integralną częścią podmiotu posiadającego osobowość prawną – może występować wobec tego podmiotu samodzielnie w rozumieniu art. 4 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy i czy może być traktowany w taki sam sposób, jak jakiegokolwiek inny podatnik podatku VAT, dla którego spółka dominująca świadczy usługi. Wydaje mi się, że w omawianym przypadku brak własnej osobowości prawnej podmiotu zależnego stanowi przeszkodę w możliwości samodzielnego działania przez ten podmiot.

44. Ta analiza potwierdza, moim zdaniem, którą wymieniony wyrok w sprawie DFDS, w którym Trybunał badał pojęcie samodzielnoci odnośnie do związków pomiędzy spółką prawa duńskiego wykonującą działalność biura turystycznego a jej angielską spółką zależną. Trybunał stwierdził, że te spółki nie były względem siebie samodzielne, chociaż spółka zależna miała osobowość prawną i była właścicielem lokali, skoro jak wynikało z informacji podanych w postanowieniu odsyłającym, w szczególności z faktu, iż DFDS posiadała całość kapitału zakładowego spółki zależnej i że na owej spółkę zależną została nałożona liczna zobowiązania umowne, to wynika z tego, iż spółka zależna działała zaledwie jako podmiot pomocniczy spółki dominującej(24).

45. O ile spółka zależna, która posiada własną osobowość prawną, musi być uznana ze względu na rzeczywiste związki które łączy ją ze spółką dominującą za zwykły podmiot pomocniczy spółki dominującej, to tym bardziej stałyby zakłady będący integralną częścią spółki nie może stanowić samodzielnego podmiotu i być traktowany jak niezależny podatnik. Jak to stwierdziła Komisja, transakcje dokonywane w ramach grupy pomiędzy spółką dominującą a podmiotem zależnym niezarejestrowanym w państwie, w którym prowadzona jest działalność, jako odrębny podmiot prawny utworzony zgodnie z prawem tego państwa, nie mogą zasadniczo stanowić

¿wiadcze? opodatkowanych podatkiem VAT(25).

46. Stosunki pomiędzy spółką dominującą a oddziałem takim jak FCE IT mogą również stanowić dobry przykład tej zasady. Oddział z definicji oznacza jedynie miejsce prowadzenia działalności, bez osobowości prawnej. Pragnę zaznaczyć, że oddział nie prowadzi działalności na własny rachunek, lecz jako emanacja instytucji kredytowej, która dzięki uzyskaniu zezwolenia w państwie pochodzenia ma – zgodnie z dyrektywą 2000/12 – prawo do prowadzenia działalności w państwie członkowskim poprzez oddział(26). Oddział nie posiada również własnego majątku(27). Podobnie, badając kryterium odpowiedzialności, należy stwierdzić raz jeszcze, że oddział sam nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z działalnością instytucji kredytowej, takiego jak na przykład ryzyko niespłacenia kredytu przez klienta. Ryzyko to ponosi instytucja kredytowa jako całość i z tego powodu podlega kontroli stabilności finansowej i wypłacalności w państwie członkowskim swego pochodzenia.

47. Zatem usługi świadczone przez spółkę dominującą dla takiego stałego zakładu powinny być moim zdaniem analizowane jako świadczenia, które przedsiębiorstwo postanowiło – w ramach prowadzenia własnej polityki wewnętrznej – wykonać przy pomocy swoich własnych pracowników w różnych miejscach prowadzenia działalności. Okoliczności, że dane miejsce prowadzenia działalności znajduje się w innym państwie członkowskim, nie podważa faktu, że chodzi o usługi świadczone przez przedsiębiorstwo przy pomocy własnego personelu i na własne potrzeby.

48. To ostatnie stwierdzenie prowadzi mnie do zbadania drugiej kwestii, w której nie zgadzam się z rzędem włoskim i rzędem portugalskim. W przeciwieństwie do tychże rządów nie sądzę, aby stały zakład, w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, być niezależnym podatnikiem odrębnym od swojej spółki dominującej bądźcej nierezydentem.

49. Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, w związku z motywem siódmym tej dyrektywy, ma na celu ustanowienie ogólnego kryterium łączenia świadczenia usług z miejscem prowadzenia działalności, aby uniknąć konfliktów kompetencyjnych między państwami członkowskimi, jak również przypadków podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania podatkiem VAT. Zgodnie z art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy – według wykądni wynikającej z orzecznictwa – świadczenie usług musi być opodatkowane w miejscu, gdzie usługodawca ma siedzibę, chyba że czynnik siedziby nie prowadzi do rozwiązania racjonalnego z punktu widzenia fiskalnego lub gdy stwarza konflikt z innym państwem członkowskim(28). Trybunał wywnioskował z tego, że łączenie świadczenia usług z miejscem prowadzenia działalności przedsiębiorstwa innym niż jego siedziba może być wzięte pod uwagę jedynie wówczas, gdy to miejsce prowadzenia działalności cechuje się wystarczającym stopniem trwałości i strukturą zdolną – z punktu widzenia zasobów ludzkich i wyposażenia technicznego – do wykonywania danego świadczenia(29).

50. Zatem łączenie świadczenia usług z tym stałym zakładem ma po prostu na celu poszanowanie fundamentalnej zasady wspólnego systemu podatku VAT, zgodnie z którą stosowanie tego systemu musi być jak najbardziej zgodne z warunkami gospodarczymi(30). W rezultacie celem stosowania art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy jest ustalenie miejsca transakcji podlegającej opodatkowaniu, gdy ma ona charakter transgraniczny, z powodu finansowego znaczenia, jakie ma pobór podatku VAT dla państw członkowskich, oraz mogących jeszcze wystąpić różnic pomiędzy odpowiednimi przepisami prawa krajowego tych państw w odniesieniu do stawek i zwolnień podatkowych.

51. Jednakże okoliczności, że stały zakład jest wyposażony w sposób trwały w zasoby ludzkie i techniczne pozwalające na świadczenie usług klientom przedsiębiorstwa, nie uzasadnia moim zdaniem twierdzenia, że prowadzi on działalność w sposób samodzielny względem spółki

dominujący – w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 4 szóstej dyrektywy – i że powinien on być uznany za odrębnego podatnika.

52. Ta teza rzędu portugalskiego stoi w sprzeczności z wyżej wymienionym wyrokiem w sprawie DFDS, z którego wyrażenie wynika, że stały zakład jest ze swej natury podmiotem zależnym, który nie ma samodzielności względem spółki dominującej(31). Ta analiza dotyczyca spółki zależnej, posiadającej swój własny osobowość prawną, będącej zatem pod względem prawnym podmiotem odrębnym od spółki dominującej, ale działającej de facto jako zwykły podmiot pomocniczy tej spółki, wydaje mi się tym bardziej wątpliwa w przypadku stałego zakładu nieposiadającego własnej osobowości prawnej, który jest jedynie miejscem prowadzenia działalności spółki.

53. Dopuszczenie tezy popieranej przez rząd portugalski skutkowałoby – jak twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa – pozbawieniem skuteczności przepisów art. 9 ust. 1. Gdyby bowiem stały zakład był sam w sobie podatnikiem niezależnym i odrębnym od swojej spółki dominującej, wówczas wystarczyłoby zastosować przepis art. 22 szóstej dyrektywy, mówiący, że każdy podatnik musi być wpisany do rejestru w państwie, w którym prowadzi swoją działalność.

54. Wydaje mi się, że art. 1 dyrektywy 79/1072(32) potwierdza powyższą analizę. Z tego przepisu wynika moim zdaniem, że przedsiębiorstwo posiadające stały zakład w przyjmującym państwie członkowskim jest uznawane w tym państwie za podatnika. Wspomniany przepis wzmacnia zatem a contrario тезę, że stały zakład nie jest podatnikiem niezależnym i odrębnym od przedsiębiorstwa, którego jest częścią, ale pozwala na traktowanie tego przedsiębiorstwa z państwem przyjmującym. Wydaje mi się zatem, że rząd włoski niewłaściwie zinterpretował ten przepis, opierając się na nim w celu uznania stałego zakładu za niezależnego podatnika(33).

55. Z całości powyższych rozważań wynika również, jak to stwierdził na rozprawie rząd Zjednoczonego Królestwa, że ten sam podmiot prawny może być tylko jednym podatnikiem.

56. Pierwsze potwierdzenie tej oceny odnajduję w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem – z zastrzeżeniem konsultacji Komitetu Doradczego ds. Podatku od Wartości Dodanej (zwany dalej „Komitetem ds. Podatku VAT”) przewidzianych w art. 29 – każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Jak twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa, ten przepis może być rozumiany a contrario w ten sposób, iż ta sama osoba prawna może być tylko jednym podatnikiem.

57. Ta sama ocena znajduje ponadto potwierdzenie w wielu przepisach szóstej dyrektywy dotyczących przypadków, w których podatnik dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług na potrzeby własnego przedsiębiorstwa. Należy przytoczyć w tym zakresie art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy VAT, zgodnie z którym za odpłatną dostawę towarów uważa się „wprowadzenie przez podatnika towarów jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego”. Skłaniam się raczej, podobnie jak Komisja i w przeciwieństwie do rzędu portugalskiego, do tezy, że okoliczność, iż prawodawca wprowadził ten przepis, dowodzi, że tego rodzaju wprowadzenie towarów co do zasady nie stanowi odpłatnej dostawy towarów.

58. To samo można stwierdzić odnośnie do świadczenia usług, ponieważ zgodnie z art. 6 ust. 3 szóstej dyrektywy, aby zapobiec zakłóceniom konkurencji i po konsultacji z Komitetem ds. Podatku VAT, państwa członkowskie mogą uznać za odpłatne świadczenie usług wykonanie przez podatnika usługi na potrzeby działalności jego przedsiębiorstwa, w przypadku gdy podatek VAT od takiej usługi, gdyby była świadczona przez innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu.

59. Przepis ten dotyczy przypadku – takiego jak w niniejszej sprawie – gdy przedsiębiorstwo wykonuje działalność zwolnioną z podatku VAT. Wykonywanie działalności zwolnionej od podatku VAT oznacza, że koszt świadczeń wykonywanych przez przedsiębiorstwo na rzecz swoich klientów nie zostaje powiększony o kwotę tego podatku i że podmiot ten nie jest uprawniony do zwrócenia podatku VAT zapłaconego z tytułu wykonywania wspomnianej działalności. W takim przypadku prawodawca wspólnotowy przewidział w art. 6 ust. 3 szóstej dyrektywy, że państwa członkowskie mogą, z zastrzeżeniem konsultacji Komitetu ds. Podatku VAT, zdecydować, że świadczenie przez przedsiębiorstwo usługi na potrzeby stałego zakładu podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w celu zapobieżenia zakłóceniom konkurencji, ponieważ gdyby takie usługi były świadczone przez innego podatnika, to wówczas wspomniane przedsiębiorstwo nie mogłoby obciążyć tym podatkiem swoich własnych klientów.

60. Okoliczności, że szósta dyrektywa zawiera wiele przepisów, które wyraźnie określają, w jakich warunkach świadczenie usług przez podatnika na własne potrzeby zawodowe lub prywatne jest uznawane za odpłatne świadczenie usług, potwierdzaaby według mnie, że poza tymi szczególnymi przypadkami takie świadczenia nie są transakcjami podlegającymi opodatkowaniu tym podatkiem.

61. Nie sądzę wreszcie, aby te oceny mogły podważyć ustanowione w art. 7 konwencji modelowej OECD zasady opodatkowania zysków osiągniętych w państwie, w którym prowadzona jest działalność, za pośrednictwem stałego zakładu. Te przepisy stosowane w zakresie podatków bezpośrednich nie mają znaczenia dla stosowania wspólnego systemu podatku VAT. Wiadomo bowiem, że opodatkowanie bezpośrednie należy do suwerennych kompetencji państw członkowskich. Państwa te mogą więc opodatkować spółki mające siedzibę na ich terytorium, w tym również w zakresie zysków, jakie te podmioty uzyskują w ramach prowadzenia przez nie działalności w innym państwie członkowskim. Państwa mogą również opodatkować spółki wykonujące działalność na ich terytorium za pośrednictwem stałego zakładu.

62. Przedmiotem art. 7 ust. 2 modelowej konwencji OECD, którego treść została przejęta przez art. 4 ust. 2 konwencji 90/436/EWG, przyjętej przez państwa członkowskie zgodnie z art. 293 WE(34), jest podział, w drodze umowy międzynarodowej, kompetencji podatkowych państw sygnatariuszy w celu unikania podwójnego opodatkowania zysków przedsiębiorstw wykonujących działalność międzynarodową. Zgodnie z systemem ustanowionym w ust. 1 powyższego artykułu państwo, w którym spółka ma swoją siedzibę, opodatkowuje wszystkie zyski tej spółki, chyba że wykonuje ona swoją działalność za pośrednictwem stałego zakładu(35). W takim przypadku stała obecność podmiotu zależnego na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego pozwala na podporządkowanie tego podmiotu kompetencjom podatkowym tego państwa. Zyski osiągnięte przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem tego stałego zakładu są zatem opodatkowane przez państwo, w którym ten zakład jest umiejscowiony. Zgodnie z art. 7 ust. 2 modelowej konwencji OECD takiemu zakładowi stałemu można przypisać „takie zyski, jakie mógłby on osiągnąć, gdyby [...] był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem”.

63. Jak wynika z brzmienia tego przepisu, znajduje on zastosowanie wówczas, gdy podmiot zależny nie jest odrębnym przedsiębiorstwem dokonującym w sposób całkowicie niezależny

transakcji ze spółką dominującą. Omawiany przepis ma zatem na celu przypisanie temu stałemu zakładowi części zysków, które przedsiębiorstwo wypracowało za jego pośrednictwem, jak gdyby zakład ten był fikcyjnie niezależnym przedsiębiorstwem. Jednakże okoliczności, że w zakresie podatków bezpośrednich dla potrzeb obliczenia kwoty podatku od zysku stały zakład spółki będącej nierezydentem jest uznany za niezależne przedsiębiorstwo, nie powinna prowadzić – moim zdaniem – do uznania tego zakładu za niezależne przedsiębiorstwo w rozumieniu wspólnego systemu podatku VAT.

64. Z jednej strony system ten opiera się na pojęciach ujednoliconych na poziomie wspólnotowym, takich jak pojęcie podatnika, którego znaczenie nie może się zmieniać w zależności od krajowych przepisów w zakresie bezpośredniego opodatkowania zysków, bez podważania celów szóstej dyrektywy. Z drugiej strony zasada „arm's length” przewidziana w art. 7 ust. 2 modelowej konwencji OECD opiera się na fikcji prawnej polegającej na tym, że stały zakład traktowany jest tak, jakby był niezależnym przedsiębiorstwem, którym w istocie nie jest. Otóż we wspólnym systemie podatku VAT podstawowym kryterium jest uwzględnienie warunków gospodarczych⁽³⁶⁾. Zgodnie z tymi innymi zasadami podstawa opodatkowania podatkiem VAT powinna odpowiadać świadczeniu wzajemnemu rzeczywiście otrzymanemu z tytułu świadczonej usługi, a nie wartości określonej według kryteriów obiektywnych⁽³⁷⁾. Sprzeczne z tym systemem byłoby więc opieranie się na fikcji prawnej i uznanie wewnętrznej transakcji za transakcję dokonaną pomiędzy dwoma niezależnymi podmiotami.

65. Podobnie nie sądzę również, aby odliczenie kosztów przedmiotowych usług od zysków osiągniętych w przyjmującym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu mogło wykazać istnienie stosunku prawnego w rozumieniu wynikającym z zakresu orzecznictwa w dziedzinie podatku VAT. Odliczenie kosztów od części zysków przedsiębiorstwa osiągniętych przez jego stały zakład jest logiczne i służyć rekompensatą dla właściwych państw z tytułu tego podziału zysków. Chodzi tak o podział między państwa kosztów ogólnych prowadzenia działalności przedsiębiorstwa. Zatem art. 7 ust. 3 modelowej konwencji OECD stanowi, że przy ustalaniu zysków stałego zakładu dopuszcza się odliczanie nakładów ponoszonych dla tego zakładu, w tym z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi, niezależnie od tego, czy powstały w tym państwie, w którym po prostu jest zakład, czy gdzie indziej. Obciążenie stałego zakładu kosztami świadczonych mu usług wynika ze zwykłego obliczania przychodów podlegających opodatkowaniu w państwie, w którym prowadzona jest działalność, i wcale nie dowodzi, że zakład ten stanowi podmiot niezależny od spółki dominującej.

66. Sądy krajowy zwraca się w tym zakresie z pytaniem o znaczenie „cost sharing agreement”. Sądy ten nie dostarcza jednak żadnych dodatkowych wyjaśnień dotyczących tego, co wyrażenie to obejmuje w okolicznościach faktycznych zawisłego przed nim sporu, a w szczególności co do charakteru porozumienia opisanego wyrażeniem „agreement”. W każdym razie nawet gdyby przedsiębiorstwo w ramach prowadzonej polityki wewnętrznej sformalizowało w drodze czynności prawnej podział pomiędzy swoimi stałymi zakładami kosztów zarządzania i ogólnych kosztów administracyjnych, jak również kosztów z tytułu świadczenia usług, takich jak omawiane w niniejszej sprawie, to nawet wówczas nie dowodziłoby to, że zakłady te stanowią niezależne podmioty.

67. Ponadto, jak przypomina na rozprawie rzędn Zjednoczonego Królestwa, ważne jest, aby wspólny system podatku VAT – biorąc pod uwagę skutki finansowe, jakie może mieć dla podmiotów gospodarczych – był pewny i aby jego stosowanie było przewidywalne. Kryterium własnej osobowości prawnej stałego zakładu wydaje się spełniać te wymogi. Pozwala ono spółkom państwa członkowskiego, które chcą wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, przewidzieć, że wymiana usług z ich stałym zakładem nie będzie zasadniczo podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT, w przypadku gdy zdecydują się one na wykonywanie

prys?uguj?cego im prawa podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej za po?rednictwem sta?ego zak?adu, a nie spó?ki wpisanej do rejestru jako podmiot odr?bny pod wzgl?dem prawnym zgodnie z prawem pa?stwa przyjmuj?cego.

68. W ?wietle tych rozwa?a? proponuj?, aby Trybuna? udzieli? nast?puj?cej odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne: wyk?adni art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e poza wyj?tkami przewidzianymi w szóstej dyrektywie us?ugi ?wiadczone przez spó?k? dominuj?c? b?d?c? nierezydentem na rzecz podmiotu zale?nego w pa?stwie cz?onkowskim, niewpisanego do rejestru w tym pa?stwie jako podmiot odr?bny pod wzgl?dem prawnym i b?d?cego sta?ym zak?adem w tym pa?stwie w rozumieniu tego drugiego przepisu, nie mog? stanowi? transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem VAT, nawet gdy sta?y zak?ad zostaje obci??ony kosztami ?wiadczenia tych us?ug.

C – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

69. Drugie pytanie powinno by? rozumiane w ten sposób, ?e s?d krajowy pyta, czy obci??enie podmiotu zale?nego kosztami tych us?ug mo?e – a je?li tak, to w jakim zakresie – zosta? uznane za ?wiadczenie wzajemne w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy bez wzgl?du na rozmiary obci??enia i niezale?nie od osi?gni?tej korzy?ci gospodarczej.

70. To pytanie ma znaczenie dla rozstrzygni?cia sporu zawis?ego przed s?dem krajowym tylko wówczas, gdy zostanie przy?te, ?e us?ugi te s? opodatkowane podatkiem VAT. Ze wzgl?du na to, ?e zaproponowa?em Trybuna?owi wydanie orzeczenia, zgodnie z którym us?ugi te nie mog? stanowi? ?wiadcze? podlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem VAT, kwestia, czy i, ewentualnie, w jakim zakresie obci??enie kosztami nadaje transakcji odp?atny charakter, staje si? bezprzedmiotowa. Moim zdaniem nie ma konieczno?ci rozwa?ania tego pytania.

D – W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

71. W trzecim pytaniu prejudycjalnym s?d krajowy zwraca si? zasadniczo z pytaniem, czy praktyka pa?stwa cz?onkowskiego, poddaj?ca opodatkowaniu podatkiem VAT us?ugi ?wiadczone przez spó?k? dominuj?c? maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim na rzecz sta?ego zak?adu, pozostaje w sprzeczno?ci z zasad? swobody przedsi?biorczo?ci ustanowion? w art. 43 WE.

72. Skar??ca, rz?d Zjednoczonego Królestwa i Komisja proponuj? udzielenie odpowiedzi twierd?cej na to pytanie. Strony te utrzymuj?, ?e taka praktyka stanowi dyskryminacj? niezgodn? z traktatem WE, w przypadku gdy – jak to si? wydaje w niniejszej sprawie – dotyczy sta?ych zak?adów spó?ek b?d?cych nierezydentami, a nie sta?ych zak?adów spó?ek krajowych. Strony te wskazuj? równie?, ?e nawet gdyby praktyka ta by?a stosowana jednakowo wobec sta?ych zak?adów spó?ek b?d?cych nierezydentami i b?d?cych rezydentami, to stanowi?aby ona ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, którego nie mo?na by uzasadni? ?adnym interesem ogólnym, skoro wspomniana praktyka sprzeczna jest z szóst? dyrektyw?.

73. Natomiast rz?dy w?oski i portugalski utrzymuj?, ?e taka praktyka nie jest sprzeczna z traktatem, poniewa? zgodnie z popieran? przez nie tez? jest ona zgodna z szóst? dyrektyw?.

74. Je?li o mnie chodzi, to mam powa?ne zastrze?enia odno?nie do dopuszczalno?ci tego pytania prejudycjalnego. Nie widz? w istocie, jaki mia?by by? jego wp?yw na rozstrzygni?cie sporu zawis?ego przed s?dem krajowym. Podatek VAT – w przeciwie?stwie do podatków bezpo?rednich – jest przedmiotem harmonizacji wspólnotowej, zw?aszcza za pomoc? przepisów szóstej dyrektywy. Gdy zostanie stwierdzona niezgodno?? prawa lub praktyki krajowej z szóst?

dyrektyw?, nie wydaje si? ju? konieczne dodatkowe badanie, czy to prawo lub praktyka s? sprzeczne ze podstawowymi swobodami zagwarantowanymi w traktacie, na przyk?ad ze swobod? podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej. Ponadto s?d krajowy nie wyja?ni?, dlaczego to pytanie wymaga zbadania.

75. W rezultacie uwa?am, ?e nie nale?y udziela? odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne.

V – Wnioski

76. Wobec powy?szego proponuj?, by Trybuna? w nast?puj?cy spos?b odpowiedzia? na pytania prejudycjalne przedstawione przez Corte suprema di cassazione:

„Wyk?adni art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatk?w obrotowych – wsp?ólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, nale?y dokonywa? w ten spos?b, ?e poza wyj?tkami przewidzianymi w tej dyrektywie us?ugi ?wiadczone przez sp??k? dominuj?c? b?d?c? nierezydentem na rzecz podmiotu zale?nego w pa?stwie cz?onkowskim, niewpisanego do rejestru w tym pa?stwie jako podmiot odr?bny pod wzgl?dem prawnym i b?d?cego sta?ym zak?adem w tym pa?stwie w rozumieniu tego drugiego przepisu, nie mog? stanowi? transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem VAT, nawet je?li sta?y zak?ad jest obci??ony kosztami ?wiadczenia tych us?ug”.

1 – J?zyk orygina?u: francuski.

2 – Zwany dalej „podatkiem VAT”.

3 – Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatk?w obrotowych – wsp?ólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), w brzmieniu zmienionym przez dyrektyw? Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupe?niaj?c? wsp?ólny system podatku od warto?ci dodanej i zmieniaj?c? dyrektyw? 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1), zwana dalej „sz?st? dyrektyw?”.

4 – Zwany dalej „FCE Bankiem”.

5 – Sąd krajowy odnosi się zwłaszcza do wyroku z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. str. I-743, w którym Trybunał sprecyzował, że bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym – niezbędnym do istnienia odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy – powinien przybrać formę stosunku prawnego. Chodzi o ustalenie, czy muzyk grający w miejscu publicznym i otrzymujący datki od przechodniów dokonuje odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. Trybunał orzekł – zgodnie z formułą używaną później często przez orzecznictwo – że świadczenie usług podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych w taki sposób, iż wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywisty ekwiwalent usługi wykonywanej na rzecz usługobiorcy. Trybunał orzekł, że te warunki nie zostały spełnione w tamtej sprawie, ponieważ datki dobrowolnie płacone przez przechodniów nie stanowiły świadczenia wzajemnego z tytułu świadczonej usługi. W rzeczywistości nie istniało żadne porozumienie pomiędzy stronami, ponieważ przechodnie dawali datki dobrowolnie w wysokości przez nich ustalonej. Nie było zatem żadnego niezbędnego związku pomiędzy występem muzycznym a zapłatą za ten występ, ponieważ przechodnie nie wiedzieli, aby grano muzykę dla nich, i płacili w zależności od ich woli, nie zaś od występu muzycznego.

6 – Dokument zaktualizowany w dniu 29 kwietnia 2000 r. przez komitet OECD ds. podatkowych, tom I, zwany dalej „konwencją modeli OECD”.

7 – Artykuł 7 ust. 2 modelowej konwencji OECD stanowi: „[...] jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa wykonuje działalność w drugim umawiającym się państwie poprzez pośrednika tam zakładu, 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 byłby całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem [...]”.

Ustęp 3 tego artykułu modelowej konwencji OECD stanowi:

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

8 – Sprawa C-498/99, Rec. str. I-7173, pkt 21 i 22.

9 – Zobacz postanowienie odsyłające, pkt 5.1.

10 – Ibidem, pkt 5.5.

11 – Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 marca 2000 r. odnosząca się do podejmowania i prowadzenia działalności przez instytucje kredytowe (Dz.U. L 126, str. 1).

12 – Podkreślenie własne.

13 – Zobacz wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 18; z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 DFDS, Rec. str. I-1005, pkt 20; z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-190/95 ARO Lease, Rec. str. I-4383, pkt 15; z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-390/96 Lease Plan Luxembourg, Rec. str. I-2553, pkt 24.

14 – Zobacz zwłaszcza wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-286/02 *Bellio F.lli*, Rec. str. I-3465, pkt 27 i przywołane orzecznictwo.

15 – Dyrektywa z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw 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).

16 – Zobacz wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Rec. str. 1737, pkt 10.

17 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99, *Floridienne i Berginvest*, Rec. str. I-9567, pkt 19.

18 – Zobacz odnośnie do spółki cywilnej prawa niderlandzkiego wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie C-23/98 *Heerma*, Rec. str. I-419, pkt 8.

19 – Zobacz ww. wyrok w sprawie *Town and County Factors* (pkt 21) w kwestii, czy odpłatne usługi muszą być opodatkowane podatkiem VAT, podczas gdy usługodawca zobowiązał się do wykonania ww. świadczeń jedynie słowem honoru.

20 – Zobacz wyrok z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. 1471, pkt 14.

21 – Zobacz wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*, Rec. str. I-4247, pkt 11–15.

22 – *Ibidem*, pkt 13.

23 – Zobacz ww. wyrok w sprawie *Heerma* (pkt 8).

24 – Zobacz ww. wyrok DFDS (pkt 26).

25 – To stanowisko Komisji wyrażone zostało również w przedstawieniu wniosku dotyczącym dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca świadczenia usług [COM(2003) 822 wersja ostateczna], ponieważ Komisja zaproponowała Radzie dodanie do art. 6 tej dyrektywy następującego ust. 6:

„W przypadku, gdy podmiot prawny ma więcej niż jeden oddział [stacjonarny zakład], usługi świadczone pomiędzy oddziałami [zakładami] nie są traktowane jako świadczenie usług”.

Odnosi się to do faktu, że Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny w swojej opinii odnośnie do tego wniosku nie uważa tej kwestii za zmianę szóstej dyrektywy, ale przypomnienie sposobu, w jaki powinna być ona stosowana [Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego odnośnie do wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca świadczenia usług COM(2003) 822 wersja ostateczna – 2003/0329 CNS (Dz.U. 2004, C 117, str. 15)].

26 – Harmonizacja warunków udzielania zezwolenia i kontroli ostrożnościowej w przypadku podejmowania działalności instytucji kredytowej i jej prowadzenia ma na celu umożliwienie wszelkim instytucjom kredytowym posiadającym zezwolenie i nadzorowanym przez właściwe państwa członkowskiego prowadzenia działalności objętej zezwoleniem na terytorium innego państwa członkowskiego przez zakładanie oddziałów lub świadczenie usług (zob. motyw czternasty i art. 18 dyrektywy 2000/12).

27 – Zgodnie z art. 13 dyrektywy 2000/12 przyjmujące państwo członkowskie nie może wymagać wyposażenia oddziału instytucji kredytowych posiadających zezwolenie w wydzielony kapitał własny.

28 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Berkholz (pkt 17) oraz wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. str. I-2395, pkt 16; ww. wyroki: w sprawie ARO Lease (pkt 15), w sprawie DFDS (pkt 19) oraz w sprawie Lease Plan Luxembourg (pkt 24).

29 – Zobacz orzecznictwo cytowane w przypisie na str. 11.

30 – Zobacz, podobnie, ww. wyrok w sprawie DFDS (pkt 23).

31 – Zobacz ww. wyrok (pkt 25).

32 – Przypomnij ten artykuł, który stanowi:

„Dla celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemający siedziby na terytorium kraju« oznacza osobę określoną w art. 4 ust. 1 [szóstej] dyrektywy, która [...] nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu, z którego prowadzone są transakcje gospodarcze”.

33 – Komisja zaznacza w tym względzie, że Republika Włoska jest stroną w postępowaniu w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, ponieważ prawo włoskie wymaga, aby przedsiębiorstwo posiadające we Włoszech stały zakład jeszcze raz uzyskać wpis do rejestru w tym państwie z tytułu transakcji wykonywanych w tym państwie bezpośrednio z zagranicy (pkt 21 uwag pisemnych Komisji).

34 – Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powołanych (Dz.U. 1990, L 225, str. 10).

35 – Pojęcie „zakład stały” w modelowej konwencji OECD zostało zdefiniowane w art. 5. Zgodnie z tym przepisem pojęcie to oznacza stałe miejsce prowadzenia działalności, przez które działalność przedsiębiorstwa jest prowadzona w całości lub częściowo. Stałym zakładem jest zwłaszcza centrum zarządzania, oddział, biuro, fabryka, warsztat etc.

36 – Zobacz ww. wyrok w sprawie DFDS (pkt 23).

37 – Zobacz wyroki: z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie 230/87 Naturally Yours Cosmetics, Rec. str. 6365, pkt 16; z dnia 2 czerwca 1994 r. w sprawie C-33/93 Empire Stores, Rec. str. I-2329, pkt 18; z dnia 22 października 1998 r. w sprawie C-308/96 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 40; z dnia 3 lipca 2001 r. w sprawie C-380/99 Bertelsmann, Rec. str. I-5163, pkt 22.