

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

Philippa Légerja,

predstavljeni 29. septembra 2005(1)

Zadeva C-210/04

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

proti

FCE Bank plc

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je pripravilo Corte suprema di cassazione (Italija))

„Šesta direktiva o DDV – člena 2(1) in 9(1) – Storitve, opravljene v okviru iste pravne osebe – Stalna poslovna enota – Transakcije, ki niso predmet DDV – Konvencija OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja – Odštetje stroškov opravljenih storitev od dobička, ustvarjenega v državi gostiteljici prek stalne poslovne enote – Neupoštevnost za namene DDV“

1. Bistvo tega postopka predhodnega odločanja je odgovor na vprašanje, ali – in če sploh, pod kakšnimi pogoji – se storitve, opravljene v okviru iste pravne osebe, štejejo za storitve, opravljene za plačilo, ki so predmet davka na dodano vrednost(2) v skladu s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS(3).

2. Postopek izhaja iz spora med italijanskimi organi, pristojnimi za DDV, in FCE Bank plc(4) s sedežem v Združenem kraljestvu glede storitev v zvezi z upravljanjem loveških virov in izobraževanjem osebja, ki jih je ta opravila za svojo stalno poslovno enoto v Italiji in katerih strošek je bil pripisan tej poslovni enoti. Stranki v postopku v glavni stvari sta v sporu glede tega, ali se te transakcije, opravljene v okviru iste pravne osebe, štejejo za storitve, opravljene za plačilo, ki so predmet DDV.

I – Pravni okvir

A – Zakonodaja Skupnosti

3. V členu 2(1) Šeste direktive je določeno, da je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4. Pojem davčnega zavezanca je opredeljen v členu 4(1) Šeste direktive, po katerem se za takega šteje vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. V skladu s členom 4(4), prva alineja, iste direktive uporaba besede „neodvisno“ iz odstavka 1 iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na

delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

5. Kar zadeva opravljanje storitev je kraj obdavčljivih operacij urejen s členom 9(1) Šeste direktive, v katerem je določeno:

„Za kraj opravljanja storitve, se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

B – Nacionalna zakonodaja

6. V italijanski zakonodaji ustrezne določbe glede DDV vsebuje krovni zakon o DDV (decreto del Presidente della Repubblica n° 633) z dne 26. oktobra 1972 (v nadaljevanju: DPR). V členu 1 DPR je določeno, da se DDV obračunava od storitev, opravljenih na ozemlju države. V členu 3 DPR so opredeljeni tako opravljanje storitev kot storitve, opravljene za plačilo.

7. V členu 7 DPR z naslovom „teritorialnost davka“ v odstavku 3 je določeno, da se „šteje, da so storitve opravljene na ozemlju države, kadar jih opravijo osebe, ki imajo stalno prebivališče na ozemlju države, ali rezidenti brez stalnega prebivališča v tujini, in kadar jih v Italiji opravijo stalne poslovne enote oseb, ki imajo stalno prebivališče ali so rezidenti v tujini“.

II – Dejstva in postopek v glavni stvari

8. Dejavnost FCE Bank kot podjetja je opravljanje finančnih storitev, ki so oproščene DDV. Za svoje poslovne enote zagotavlja svetovanje, upravljanje, izobraževanje osebja, obdelavo podatkov ter jim nudi in upravlja njihove uporabniške programske opreme, pri čemer si stroške teh storitev poslovne enote med seboj delijo.

9. Kakor je dejstva predstavilo Corte suprema di cassazione (Italija), si je FCE IT, stalna poslovna enota FCE Bank v Italiji, izdala račune za zgoraj navedene storitve za leta od 1996 do 1999. Potem ko je italijanski davčni upravi plačala ustrezni DDV, je FCE IT zahtevala povračilo tega davka z utemeljitvijo, da nima lastne pravne osebnosti.

10. Pristojna italijanska uprava na to zahtevo po povračilu ni odgovorila in ker ta molk šteje za zavrnitev, je FCE IT vložila tožbo, ki je bila sprejeta za utemeljeno. Pritožba italijanske uprave proti tej odločitvi je bila zavrnjena. Pristojno sodišče je menilo, da tako opravljanje storitev pomeni interne transakcije, opravljene v okviru iste pravne osebe, ki kot take niso predmet DDV. Ocenilo je, da strošek storitve, ki ga je mati na družba pripisala stalni poslovni enoti, ni plačilo za opravljene storitve, temveč zgolj prerazporeditev stroškov znotraj iste družbe.

11. Italijanski minister za gospodarstvo in finance je zoper to odločitev vložil kasacijsko pritožbo. Utemeljeval jo je s členom 7 DPR in navajal, da se vsa plačila mati ni družbi v zvezi s storitvami, ki jih ta opravi za stalno poslovno enoto, zato ker je ta enota davčno neodvisna, štejejo za storitve za plačilo in je tako od njih treba obračunati DDV.

III – Vprašanja za predhodno odločanje

12. Predložitveno sodišče je v presojanje predložilo dve vprašanji, prvo, ali obstoja ustrezna pravna vez za namene DDV med mati no družbo in njeno stalno poslovno enoto, in drugo o pojmu „storitev, opravljenih za plačilo“.

13. Glede prve točke je po predložitvenem sodišču vprašanje, ki se zastavlja, ali je glede na nacionalno zakonodajo in člen 2 Šeste direktive stalna poslovna enota ali hčerinska družba v

državi članici, ki ni država članica mati?nega podjetja, lahko neodvisen subjekt in se tako obravnava kot prejemnik storitev, od katerih se obračuna DDV, ob upoštevanju sodne prakse, da je opravljena storitev obdavčljiva, le če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravna vez(5).

14. Glede nacionalne zakonodaje Corte suprema di cassazione ugotavlja, da morajo nereziden?na podjetja, ki v Italiji ustanovijo stalno poslovno enoto, sicer zahtevati vpis te v sodni register, vendar taka poslovna enota in zlasti taka, ki jo ustanovi ban?no podjetje, nima statusa pravne osebe, ki bi bila ločena od mati?ne družbe. Pravna razmerja s tretjimi osebami se pripisujejo mati?ni družbi.

15. Vendar so v okviru neposredne obdavčitve stalne poslovne enote nereziden?nih družb dolžne plačati davek od dohodkov in je treba za transakcije, opravljene prek njih, voditi knjigovodstvo ločeno od knjigovodstva njihovih mati?nih družb. Predložitveno sodišče si v zvezi s tem postavlja vprašanje, ali je v zvezi z DDV upoštevana *Vzor?na konvencija o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja* (OECD)(6), zlasti njen člen 7(7). Poudarja, da se opomba OECD pod tem členom 7 izrecno nanaša na opravljanje storitev, ki jih mati?na družba opravi v korist svoje stalne poslovne enote, kot možen vir stroškov, pripisanih tej enoti. Poleg tega navaja, da konvencija o izogibanju dvojnega obdavčenja, sklenjena med Republiko Italijo in Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irska, povzema te določbe vzor?ne konvencije OECD.

16. Predložitveno sodišče se sprašuje tudi, ali lahko obstoj dogovora o delitvi stroškov („cost-sharing agreement“) ali vsaj pravnega akta, na podlagi katerega se stalni poslovni enoti pripiše strošek storitev, ki jih je opravila mati?na družba, pomeni, da obstoja pravna vez med mati?no družbo in navedeno poslovno enoto v smislu sodne prakse Sodišča.

17. Odgovoriti je treba torej na vprašanje, ali znotraj iste pravne osebe lahko obstaja struktura z zadostno neodvisnostjo, da je mogoč obstoj pravne vezi, zaradi katerega bi bilo od opravljenih storitev treba plačati DDV. Če je odgovor pritrdilen, se zastavljata dve dodatni vprašanji, in sicer kako se lahko dokaže taka zadostna neodvisnost in ali je treba obstoj pravne vezi v smislu sodne prakse Sodišča presojati glede na nacionalno pravo ali na podlagi načel pravnega sistema Skupnosti, kakor se zdi, da izhaja iz sodbe z dne 17. septembra 2002 v zadevi *Town and County Factors*(8).

18. Kar zadeva pojem „storitve, opravljene za plačilo“, si predložitveno sodišče zastavlja vprašanje o tem, ali lahko, če ni poslovnega dobička, pripis stroškov oziroma delni pripis stroškov pomeni plačilo v smislu sodne prakse.

19. Zaradi zgornjih razlogov se je Corte suprema di cassazione odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:

„1. Ali je treba člena 2(1) in 9(1) Šeste direktive razlagati tako, da je hčerinska družba družbe s sedežem v drugi državi članici (ki je del Evropske unije ali ne), ki ima značilnosti proizvodne enote, neodvisen subjekt, da tako lahko obstaja pravna vez med tema subjektoma in se zato od storitev, ki jih opravi mati?na družba, obračuna DDV? Ali se lahko za odgovor na to vprašanje uporabi merilo ‚na povsem poslovni podlagi (*arm’s length*)‘ iz člena 7(2) in (3) vzor?ne konvencije OECD o izogibanju dvojnega obdavčenja in konvencije z dne 21. oktobra 1988, sklenjene med Italijo in Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irska? Ali lahko obstaja pravna vez, če se domneva, da obstaja ‚dogovor o delitvi stroškov (*cost-sharing agreement*)‘ glede storitev, opravljenih za poslovno enoto? Če je tako, kakšne so zahteve za to, da taka pravna vez obstaja? Ali je treba pojem pravne vezi presojati glede na nacionalno pravo ali pravo Skupnosti?

2. Ali se lahko šteje – in, glede na okoliščine primera, v kolikšni meri – pripis stroškov teh

storitev h?erinski družbi za pla?ilo opravljenih storitev v smislu ?lena 2 Šeste direktive ne glede na to, kolikšna je višina pripisa in ali je bil pri tem ustvarjen poslovni dobi?ek?

3. ?e se šteje, da so storitve med mati?no družbo in njenimi h?erinskimi družbami na?eloma oproš?ene DDV, ker prejemnik ni neodvisen in posledično ni pravne vezi med tema subjektoma, in v primeru, da je mati?na družba rezidentka v drugi državi ?lanici Evropske unije, ali je nacionalna upravna praksa, ki pri taki predpostavki obdav?uje tako opravljanje storitev, v nasprotju z na?elom svobode ustanavljanja iz ?lena 43 Pogodbe ES?“

IV – Analiza

A – Vsebina vprašanj za predhodno odlo?anje

20. Izrazi, uporabljeni v vprašanjih za predhodno odlo?anje, so lahko dvoumni, tako dvoumnost pa je treba odpraviti, da bi lahko natan?no opredelili njihovo vsebino in dali odgovore, koristne za nacionalno sodiš?e.

21. Prvi?, Corte suprema di cassazione je v vprašanjih za predhodno odlo?anje in razlogih za svoj predložitveni sklep tako ve?krat uporabilo izraz „h?erinska družba“, zaradi ?esar bi lahko mislili, da je FCE IT družba, ustanovljena po italijanskem pravu, in je tako pravna oseba, lo?ena od FCE Bank.

22. Vendar iz obrazložitve predložitvenega sklepa izhaja, da se izraz „odvisna družba“ ne sme razumeti v takem pomenu, temve? v splošnejšem pomenu kot „poslovna enota“. Predložitveno sodiš?e pravzaprav navaja, da je FCE IT stalna poslovna enota FCE Bank(9) in da gre v postopku v glavni stvari za to, v kolikšni meri lahko znotraj iste pravne osebe obstaja pravna vez, ki povzro?i, da so opravljene storitve predmet DDV(10).

23. Poleg tega je na obravnavi FCE Bank navedla, da je FCE IT podružnica v smislu ?lena 1(3) Direktive 2000/12/ES Evropskega parlamenta in Sveta(11), sprejete z namenom vzpostavitve notranjega trga na podro?ju dejavnosti kreditnih institucij. Po opredelitvi iz navedenega ?lena je FCE IT „poslovna enota, ki je pravno odvisen del kreditne institucije in neposredno izvaja vse ali nekatere posle, ki so del poslovanja kreditnih institucij“.

24. Predložitveno sodiš?e je tisto, ki mora natan?no opredeliti pravno naravo FCE IT. Vendar se zdi, da gre glede na vse te elemente za poslovno enoto, ki ni pravna oseba, lo?ena od svoje mati?ne družbe, in da je vprašanje, ki ga zastavlja predložitveno sodiš?e v tem postopku, ali in v kolikšni meri je treba obra?unati DDV za storitve, opravljene v okviru iste pravne osebe.

25. Dalje, kot smo videli, predložitveno sodiš?e navaja, da je FCE IT stalna poslovna enota FCE Bank. V prvem vprašanju za predhodno odlo?anje navedeno sodiš?e zahteva razlago ?lenov 2(1) in 9(1) Šeste direktive, pri ?emer, naj spomnim, je v tem zadnjem ?lenu predvideno, da je kraj opravljanja storitve kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež dejavnosti ali *stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev*(12).

26. Ta pojem „stalne poslovne enote“ v Šesti direktivi ni opredeljen, vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da pomeni, da ima poslovna enota, ki jo v neki državi ?lanici odpre nereziden?na družba, ?loveške in tehni?ne vire, ki so potrebni za opravljanje storitev, ki so predmet poslovanja navedene družbe(13). Glede na to, da je samo nacionalno sodiš?e, pri katerem te?e postopek in ki mora prevzeti odgovornost za poznejšo sodno odlo?itev, tisto, ki glede na posebne okoliš?ine zadeve oceni primernost vprašanj, ki jih postavi Sodiš?u,(14) je primerno dopustiti, da je FCE IT stalna poslovna enota v smislu ?lena 9(1) Šeste direktive.

27. Pri preu?evanju prvega vprašanja za predhodno odlo?anje bom torej izhajal iz premise, da je FCE IT poslovna enota FCE Bank v Italiji, ki ni lo?ena pravna oseba in ki je stalna poslovna enota v tej državi v smislu ?lena 9(1) Šeste direktive.

B – *Prvo vprašanje za predhodno odlo?anje*

28. S prvim vprašanjem za predhodno odlo?anje predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 2(1) in ?len 9(1) Šeste direktive razlagati tako, da se storitve, ki jih nereziden?na mati?na družba opravi za poslovno enoto v državi ?lanici, ki ni samostojna pravna oseba in ki je v tej državi ?lanici stalna poslovna enota v smislu tega zadnjega ?lena, lahko štejejo za storitve, obdav?ljive z DDV, ?e je bil strošek teh storitev pripisan tej poslovni enoti.

29. S tem vprašanjem bi predložitveno sodiš?e rado izvedelo, ali se lahko za tako poslovno enoto šteje, da ima zadostno neodvisnost v razmerju do svoje nereziden?ne mati?ne družbe, da lahko med njima obstaja pravna vez, ki omogo?a, da se transakcije, izvedene v okviru iste pravne osebe, štejejo za opravljanje storitev, ki so predmet DDV.

30. Predložitveno sodiš?e v zvezi s tem sprašuje, ali taka neodvisnost lahko izhaja iz pogojev države gostiteljice glede obdav?itve dobi?ka, ki ga v državi gostiteljici ustvari taka družba prek stalne poslovne enote, predvidenih v vzor?ni konvenciji OECD, in obstoja „dogovora o delitvi stroškov (*cost-sharing agreement*)“ ali akta, po katerem se stroški storitev, ki jih opravi mati?na družba, odpišejo od tega dobi?ka. Sprašuje se tudi, ali je treba pojem pravne vezi ocenjevati glede na nacionalno pravo ali pravo Skupnosti.

31. Italijanska in portugalska vlada menita, da je treba storitve, ki jih mati?na družba opravi za stalno poslovno enoto, šteti za opravljanje storitev, ki so predmet DDV, saj je treba po mnenju teh intervenientov stalno poslovno enoto šteti za samostojnega dav?nega zavezanca v državi gostiteljici.

32. Italijanska vlada utemeljuje to analizo z dolo?bami ?lena 9(1) Šeste direktive in dolo?bami prvega ?lena Osme direktive Sveta 79/1072/EGS(15), po katerem „za namene te direktive ‚dav?ni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države‘ pomeni osebo, navedeno v ?lenu 4(1) [Šeste direktive], ki [...] v tej državi ni imela niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije [...]“. Iz tega sklepa, da sta, ?eprav mati?na družba in njena podružnica spadata pod isto pravno osebo, na dav?ni ravni in zlasti kar zadeva DDV, lo?ena zavezanca.

33. Portugalska vlada opominja, da podro?je uporabe DDV ni omejeno na subjekte, ki imajo pravno osebnost, in da bi moral pojem zavezanca za DDV, kakor je opredeljen v ?lenu 4(1) Šeste direktive, omogo?ati zajetje subjektov, ki nimajo popolne pravne osebnosti, ki pa vseeno v dolo?eni meri poslujejo neodvisno. Dalje meni, da opredelitev pojma stalne poslovne enote s strani Sodiš?a ni odvisna od meril, ki izhajajo iz nacionalnega prava, temve? temelji na pogoju, da ima taka poslovna enota zadostne ?loveške in tehni?ne vire za samostojno opravljanje gospodarske dejavnosti. Nazadnje meni, da DDV kljub visoki stopnji uskladitve ostaja nacionalni davek in da je zato dolo?itev narave zavezanca izklju?no predmet nacionalne zakonodaje posamezne države ?lanice. Iz zgornjih razlogov sklepa, da je treba stalno poslovno enoto, ?eprav je sestavni del subjekta s „pravno osebnostjo, ki je ena in nedeljiva“, šteti za samostojnega dav?nega zavezanca, lo?enega od njegove mati?ne družbe.

34. Ne strinjam se z utemeljitvami, ki jih navajata ta intervenienta. Tako kot tože?a stranka, vlada Združenega kraljestva in Komisija Evropskih skupnosti menim, da storitve, opravljene v okviru iste pravne osebe, ne morejo pomeniti opravljanja storitev, od katerih se obra?unava DDV,

tudi če je njihov strošek razdeljen na različne stalne poslovne enote. To analizo sem oprl na utemeljitve, podane spodaj.

35. Seveda ni sporno, da je področje uporabe DDV v Šesti direktivi zasnovano zelo na široko, saj se nanaša na vse gospodarske dejavnosti ter na vse stopnje distribucije in trženja.(16) Člen 2(1) navedene direktive se tako nanaša na vse dobave blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo. V tem primeru ni sporno, da so lahko storitve, kot so storitve svetovanja, upravljanja, izobraževanja osebja, obdelave podatkov ter dajanja in upravljanja uporabniške programske opreme, obdavčljive storitve v smislu člena 6(1) Šeste direktive, če jih davčni zavezanec opravi za plačilo.(17)

36. Taka široka zasnova pride do izraza tudi v členu 4(1) Šeste direktive, ki opredeljuje davčnega zavezanca kot „vsako osebo“, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Kakor upravičeno ugotavlja portugalska vlada, pojem davčnega zavezanca ne zajema samo fizičnih in pravnih oseb, temveč se lahko nanaša tudi na subjekt, ki nima pravne osebnosti(18).

37. Iz teh elementov je mogoče sklepati tudi, da je vprašanje, ali je dejavnost obdavčljiva z DDV, objektivno, saj ni odvisno niti od namenov njenega izvajalca niti od rezultatov dejavnosti. Zato tudi ne morejo veljati relativna merila glede posebne oblike ali pravnega uinka dogovora med izvajalcem storitve in njenim prejemnikom, ki se lahko med različnimi državami članicami razlikujejo. Tako je bilo odločeno, kakor navaja italijanska vlada, da vprašanje, ali je bila storitev opravljena za plačilo, ne sme biti odvisno od izvršljivosti obveznosti izvajalca storitev, tako da pravna vez v smislu zgoraj navedene sodbe Tolsma obstaja tudi, če obveznost zadevnega izvajalca storitev ne more biti predmet izvršbe.(19)

38. Vseeno, glede na sistem DDV v Skupnosti, ne verjamem, da bi lahko znotraj iste pravne osebe obstajala dva dovolj samostojna pravna subjekta, da bi ju šteli za dva davčna zavezanca, kakor menita italijanska in portugalska vlada. Po eni strani si je težko zamisliti, da bi se lahko za stalno poslovno enoto štelo, da deluje neodvisno od matične družbe v smislu člena 4(1) Šeste direktive. In po drugi strani stalna poslovna enota v smislu člena 9(1) iste direktive ni davčna zavezanca, ločena od matične družbe.

39. Glede prve točke naj spomnim, da je v Šesti direktivi pojem neodvisnosti, kot je uporabljen v členu 4(1) in je temeljni pogoj, da je oseba davčni zavezanec, v prvi alineji odstavka 4 istega člena opredeljen samo negativno. Ta opredelitev neodvisnosti izključuje razmerje podrejenosti, primerljivo z odnosom, ki nastane s pogodbo o zaposlitvi med delojemalcem in delodajalcem. Navedena določba navaja tri merila, po katerih se ugotavlja, ali obstaja tak odnos, in sicer delovne pogoje, plačilo in obveznosti delodajalca.

40. Ob upoštevanju teh meril je Sodišče presodilo, da notarji in sodni izvršitelji dejavnosti opravljajo neodvisno, kadar poslujejo za lasten račun in na lastno odgovornost, kadar prosto organizirajo način opravljanja svojega dela in kadar sami prejemajo honorar, ki predstavlja njihov prihodek.(20) Presodilo je tudi, da je treba dejavnost, ki jo v Španiji opravijo davkarji, ki jih imenujejo lokalne oblasti za pobiranje davkov, šteti za gospodarsko dejavnost, ki se izvaja neodvisno in je zato predmet DDV.(21) Ocenilo je zlasti, da v zvezi s plačilom ni odnosa delodajalca in delojemalca, „ker [ti] davkarji [nosijo] gospodarsko tveganje pri svoji dejavnosti, saj dobíček, ki ga ustvarijo, ni odvisen samo od zneska pobranih davkov, temveč tudi od stroškov v zvezi z organizacijo kadrovske in materialne sredstev za opravljanje njihove dejavnosti“(22).

41. Glede na ta ista merila je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Heerma odločilo, da je stranka davčni zavezanec. Šlo je za vprašanje, ali je oddaja nepremičnine v najem nizozemski družbi civilnega prava, ki jo odda družabnik te družbe, transakcija, ki je predmet DDV. Nizozemska vlada

je menila, da se J. Heerma ne more šteti za davčnega zavezanca v smislu člena 4(1) Šeste direktive, saj je bila oddaja v njem omejena na transakcijo v zaprtem krogu in je bil najemodajalec kot družbenik solidarno odgovoren za obveznosti družbe najemnice iz tega najema.

42. Sodišče je menilo, da med J. Heermo in družbo najemnico ni razmerja podrejenosti, analognega z razmerji iz člena 4(4), prva alineja, Šeste direktive. Po mnenju Sodišča J. Heerma z oddajo nepremičnine v njem družbi posluje v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost, tudi če je hkrati poslovodja družbe najemnice. Poleg tega je ugotovilo, da je ta nizozemska družba civilnega prava, čeprav nima pravne osebnosti, dejansko neodvisna kot družba in samostojno opravlja gospodarske dejavnosti, tako da je glede opravljanja teh dejavnosti družba tista, ki je zavezanec za DDV.(23)

43. Glede na ta merila in njihovo uporabo v sodni praksi si težko predstavljam, da bi lahko znotraj iste pravne osebe stalna poslovna enota imela zadostno samostojnost, da bi poslovala za svoj račun, na lastno odgovornost in sama nosila gospodarsko tveganje v zvezi s svojimi dejavnostmi. Seveda, kakor je poudarila portugalska vlada, ni treba, da ima podjetje pravno osebnost, da bi bilo davčni zavezanec. Vseeno se v našem primeru ta razlog ne zdi odločilen. Pravzaprav gre za to, da je treba presoditi, ali je lahko stalna poslovna enota, ki je sestavni del pravnega subjekta, ki ima pravno osebnost, v razmerju do tega subjekta neodvisna v smislu člena 4(1), prva alineja, Šeste direktive in izenačena s katerim koli zavezancem za DDV, za katerega bi mati družba opravila storitve. Zdi se mi, da v tem primeru dejstvo, da poslovna enota nima popolne pravne osebnosti, preprečuje možnost, da bi ta poslovna enota lahko poslovala samostojno.

44. Po mojem mnenju lahko najdemo potrditev take analize v zgoraj navedeni sodbi DFDS, v kateri je Sodišče presojalo o pojmu neodvisnosti glede vezi med družbo danskega prava, ki je opravljala dejavnost potovalne agencije, in njeno angleško hčerinsko družbo. Sodišče je ugotovilo, da ti družbi nista neodvisni, čeprav je imela hčerinska družba lastno pravno osebnost in je bila lastnica svojih prostorov, saj je iz navedb iz predložitvenega sklepa, zlasti zato, ker je DFDS imela v lasti celotni družbeni kapital navedene odvisne družbe, in zaradi raznih pogodbenih obveznosti, ki jih je nalagala navedena družba, izhajalo, da je odvisna družba delovala zgolj kot pomožna enota družbe.(24)

45. Če moramo odvisno družbo, ki ima lastno pravno osebnost, zaradi narave razmerja, ki ga ima z mati družbo, šteti zgolj za pomožno enoto te družbe, lahko stalna poslovna enota, ki je sestavni del družbe, še toliko manj pomeni neodvisen subjekt in je lahko še toliko manj obravnavana kot samostojni davčni zavezanec. Kakor navaja Komisija, se transakcije, opravljene znotraj skupine med mati družbo in poslovno enoto, ki v državi ustanovitve ni registrirana kot samostojna pravna oseba, ustanovljena po pravu te države, na celoma ne bi smele šteti za opravljanje storitev, ki so predmet DDV.(25)

46. Tudi razmerje med mati družbo in podružnico, kot je FCE IT, je lahko dobra ilustracija tega načela. Po definiciji je druga samo navadna poslovna enota, ki nima pravne osebnosti. Poudarjam, da ne opravlja dejavnosti za svoj račun, temveč kot podaljšana roka kreditne institucije, ki ima na podlagi dovoljenja, pridobljenega v svoji mati državi, v skladu z Direktivo 2000/12 pravico do opravljanja dejavnosti prek podružnice v drugi državi članici.(26) Podružnica tudi nima lastnega premoženja.(27) Prav tako lahko, če proučimo merilo odgovornosti za obveznosti, ugotovimo, da podružnica sama ne nosi gospodarskega tveganja v zvezi s poslovanjem kreditne institucije, kot je na primer, če komitent zamuja z odplačilom posojila. To tveganje nosi kreditna institucija kot celota in je zaradi tega subjekt nadzora njene finančne stabilnosti in plačilne sposobnosti v njeni mati državi članici.

47. Storitve, ki jih mati družba opravi za tako stalno poslovno enoto, je torej po mojem

mnenju treba šteti za opravljanje storitev, za katero se je podjetje v okviru svoje notranje politike odločilo, da ga izvedejo njegove lastne zaposlene osebe za njegove različne poslovalnice. Okoliščina, da je navedena poslovalnica v drugi državi članici, ne spreminja dejstva, da gre za storitve, ki jih opravi podjetje z lastnim osebjem in za svoje potrebe.

48. Zadnja trditev me vodi do druge točke, glede katere se ne strinjam z italijansko in portugalsko vlado. V nasprotju s tema vladama ne verjamem, da stalna poslovna enota v smislu člena 9(1) Šeste direktive pomeni samostojnega davčnega zavezanca, ki je ločen od nerezidentne matične družbe.

49. Namen člena 9(1) Šeste direktive v zvezi s sedmo uvodno izjavo te iste direktive je vzpostaviti splošno merilo za določitev kraja opravljanja storitev, da bi se izognili sporom glede pristojnosti med državami članicami in primerom dvojnega obdavčenja ali neobdavčenja z DDV. V skladu s členom 9(1) Šeste direktive, kakor se razlaga v sodni praksi, se opravljanje storitev obdavči v kraju, kjer ima izvajalec storitve sedež gospodarske dejavnosti, razen če ta navezna okoliščina ne vodi k racionalni rešitvi z davčnega vidika ali sproži spor z drugo državo članico.(28) Sodišče je iz tega sklepalo, da se lahko šteje, da je storitve opravila poslovna enota podjetja, ki ni sedež tega podjetja, samo če ima ta poslovna enota zadostno stopnjo stalnosti in strukturo, ki je glede človeških in tehničnih virov sposobna opraviti take storitve.(29)

50. Tako je namen pripisa opravljenih storitev tej stalni poslovni enoti samo spoštovati bistveno načelo skupnega sistema DDV, po katerem je tega treba uporabljati tako, da je čim bolj v skladu z gospodarsko realnostjo.(30) Namen uporabe člena 9(1) Šeste direktive je torej določiti kraj obdavčljive transakcije, kadar se opravi čezmejno, glede na finančno vlogo, ki jo ima za države članice pobiranje DDV, in razlike, ki lahko še vedno obstajajo v njihovih zakonodajah v zvezi z davki in njihovo oprostitvijo.

51. Vendar po mojem mnenju okoliščina, da ima stalna poslovna enota tako stalne človeške in materialne vire, ki ji omogočajo opravljanje storitev za stranke podjetja, ne opravičuje tega, da bi se štelo, da dejavnosti opravlja neodvisno od matične družbe v smislu člena 4(1) in (4) Šeste direktive, in da bi se morala šteti za samostojnega davčnega zavezanca.

52. Tej tezi portugalske vlade oporeka zgoraj navedena sodba DFDS, iz katere jasno izhaja, da je stalna poslovna enota po naravi poslovna enota, ki v razmerju do matične družbe ni samostojna.(31) Zdi se mi, da ta analiza v zvezi s hčerinsko družbo, ki je imela lastno pravno osebnost in je torej bila pravna oseba, ločena od matične družbe, vendar je v resnici delovala kot navadna pomožna enota te družbe, še toliko bolj velja v primeru stalne poslovne enote brez lastne pravne osebnosti, ki predstavlja samo mesto poslovanja.

53. Posledica priznanja teze, ki jo zagovarja portugalska vlada, bi bila, kakor poudarja vlada Združenega kraljestva, da bi bile določbe člena 9(1) brez uporabne vrednosti. Če bi bila stalna poslovna enota sama samostojna davčna zavezanca, ločena od matične družbe, bi namreč zadostovala uporaba določb člena 22 Šeste direktive, v skladu s katerimi morajo biti vsi davčni zavezanci registrirani v državi, v kateri opravljajo dejavnost.

54. Zdi se mi, da člen 1 Direktive 79/1072(32) potrjuje to analizo. Menim, da iz navedene določbe izhaja, da se podjetje, ki ima v državi gostiteljici stalno poslovno enoto, v tej državi šteje za davčnega zavezanca. Navedena določba torej, nasprotno, podpira pojmovanje, po katerem stalna poslovna enota ni samostojna davčna zavezanca, ločena od podjetja, katerega del je, vendar omogoča, da se to podjetje obdavči v državi gostiteljici. Zdi se mi, da si italijanska vlada to pravilo razlaga napačno, ko se nanj opira, da bi stalno poslovno enoto obravnavala kot samostojno davčno zavezanko(33).

55. Prav tako iz vseh teh preudarkov izhaja, kakor je trdila vlada Združenega kraljestva na obravnavi, da je lahko ista pravna oseba samo en davčni zavezanec.

56. Prvo potrditev te analize sem našel v členu 4(4), druga alineja, Šeste direktive, v skladu s katerim ima, s pogojem posvetovanja z odborom za DDV iz člena 29 Šeste direktive, vsaka država članica možnost, da šteje za enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju države, ki so sicer pravno neodvisne, vendar so med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane. Kakor navaja vlada Združenega kraljestva, se ta določba lahko, *a contrario*, razume v tem smislu, da je lahko ista pravna oseba samo en davčni zavezanec.

57. Isto stališče potrjuje tudi več določb Šeste direktive, ki se nanašajo na primere, v katerih davčni zavezanec dobavlja blago ali opravlja storitve za potrebe lastnega podjetja. Glede tega je primerno navesti člen 28a(5)(b), po katerem se za dobavo blaga za plačilo šteje „prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico“. Bolj se, kot Komisija in v nasprotju s portugalsko vlado, nagibam k mnenju, da dejstvo, da je zakonodajalec uvedel to določbo, *a contrario*, kaže na to, da tak prenos na celoma ne pomeni dobave blaga za plačilo.

58. Enako je mogoče ugotoviti, kar zadeva opravljanje storitev, saj lahko v skladu s členom 6(3) Šeste direktive države članice, da bi preprečile izkrivljanje konkurence in s pogojem posvetovanj z odborom za DDV, obravnavajo kot opravljanje storitev za plačilo opravljanje storitev davčnega zavezanca za namene njegovega podjetja, če davek na dodano vrednost od takšne storitve, če bi jo opravil drug davčni zavezanec, ne bi bil v celoti odbiten.

59. Ta določba se nanaša na primer, v katerem, kot v obravnavani zadevi, podjetje opravlja dejavnosti, oproščene DDV. Opravljanje oproščениh dejavnosti pomeni, da podjetje cene storitev, ki jih opravi za svoje stranke, ne poveča za ta davek in da podjetje nima pravice zahtevati povračila DDV, ki ga je plačalo pred tem za blago in storitve, potrebne za opravljanje njegove dejavnosti. Tako je zakonodajalec Skupnosti v členu 6(3) Šeste direktive predvidel tudi, da lahko država članica, s pogojem posvetovanja z odborom za DDV, določi, da je opravljanje storitev podjetja za namene stalne poslovne enote predmet DDV, da bi preprečili izkrivljanje konkurence, saj DDV ne bi moglo prenesti na svoje stranke, če bi kupilo take storitve od drugega davčnega zavezanca.

60. Po mojem mnenju dejstvo, da Šesta direktiva vsebuje več določb, ki izrecno predvidevajo, pod kakšnimi pogoji se opravljanje storitev davčnega zavezanca za svoje poklicne ali zasebne potrebe lahko šteje za opravljanje storitev za plačilo, potrjuje, da tako opravljanje storitev, razen v teh posebnih primerih, ne pomeni transakcij, ki so predmet tega davka.

61. Nazadnje tudi ne verjamem, da bi bila lahko ta analiza vprašljiva v smislu pravil za obdavčevanje dobička, ustvarjenega v državi gostiteljici prek stalne poslovne enote, iz člena 7 vzorčne konvencije OECD. Ta pravila, ki se uporabljajo v zvezi z neposredno obdavčitvijo, ne vplivajo na uporabo skupnega sistema DDV. Vemo, da neposredna obdavčitev sodi v okvir suverenosti držav članic. Te lahko torej predvidijo obdavčitev družb, ustanovljenih na njihovem ozemlju, skupaj z dobičkom, ustvarjenim v okviru njihovih dejavnosti v drugi državi članici. Države lahko predvidijo tudi obdavčitev družb, ki opravljajo dejavnost na njihovem ozemlju prek stalne poslovne enote.

62. Namen člena 7(2) vzorčne konvencije OECD, katerega pogoji so povzeti v členu 4(2) Konvencije 90/436/EGS, ki so jo sprejele države članice v skladu s členom 293 Pogodbe ES, (34) je opredeliti davčno pristojnost držav pogodbenic, da bi se izognili dvojnemu obdavčevanju dobička podjetij, kadar ta opravljajo mednarodne dejavnosti. V skladu s sistemom iz odstavka 1 navedenega člena država sedeža podjetja obdavči ves dobiček tega podjetja, razen če ta opravlja

dejavnosti v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote(35). V tem primeru stalnost poslovne enote na ozemlju države gostiteljice omogoča, da za poslovno enoto velja davčna pristojnost te države. Dobiček, ki ga podjetje ustvari prek te stalne poslovne enote, torej obdavči država, v kateri se nahaja. Po členu 7(2) vzorčne konvencije sporazuma OECD se tej stalni poslovni enoti pripiše dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga imela, če bi bila „drugo in ločeno podjetje [...] ter povsem neodvisno posluje s podjetjem, katerega stalna poslovna enota je“.

63. Kot izhaja iz pogojev te določbe, se ta uporablja samo, če poslovna enota ni drugo in ločeno podjetje, ki povsem neodvisno posluje z matično družbo. Navedena določba torej predvideva, da se tej stalni poslovni enoti pripiše del dobička, ki ga podjetje ustvari prek nje, kakor da bi bila ta stalna poslovna enota namišljeno samostojno podjetje. Vseeno dejstvo, da je v zvezi z neposredno obdavčitvijo za izračun davka na dobiček stalna poslovna enota nerezidentne družbe obravnavana kot samostojno podjetje, po mojem mnenju ne sme voditi k temu, da bi jo šteli za neodvisno podjetje v smislu skupnega sistema DDV.

64. Po eni strani pravzaprav ta sistem temelji na pojmi, usklajenih na ravni Skupnosti, kot je pojem davčnega zavezanca, katerih vsebina se ne sme razlikovati glede na nacionalne določbe v zvezi z neposredno obdavčitvijo dobička, če ne moremo spodkopati namena Šeste direktive. Po drugi strani na primer „na povsem poslovni podlagi (*arm's length*)“ iz člena 7(2) vzorčne konvencije OECD, temelji na pravni fikciji, saj gre za obravnavanje stalne poslovne enote, kakor da bi šlo za samostojno podjetje, kar pa ni. V skupnem sistemu DDV pa je upoštevanje gospodarske realnosti temeljno merilo.(36) Med drugim mora po tem načelu davčna osnova za uporabo tega davka ustrezati tistemu, kar je bilo dejansko prejet kot plačilo za opravljeno storitev, in ne neki vrednosti, določeni glede na objektivna merila.(37) Bilo bi torej v nasprotju s tem sistemom, če bi se oprli na pravno fikcijo in obravnavali interno transakcijo, kakor da bi šlo za transakcijo, opravljeno med dvema samostojnima subjektoma.

65. V istem smislu tudi ne verjamem, da bi lahko pripis stroškov teh storitev v breme dobička, ustvarjenega v državi gostiteljici prek stalne poslovne enote, dokazoval obstoj pravne vezi v smislu sodne prakse v zvezi z DDV. Odštetje stroškov teh storitev od dela dobička podjetja, pripisanega njegovi poslovni enoti, je logična in pravična posledica za državo, ki jih zadeva ta razdelitev dobička. Gre tudi za to, da se med države razdelijo tudi splošni stroški, ki jih ima podjetje pri opravljanju poslov. Tako člen 7(3) vzorčne konvencije OECD določa, da je pri določenju dobička stalne poslovne enote dovoljeno odšteti stroške, ki nastanejo za namene te enote, skupaj s poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški, ki tako nastanejo v državi, v kateri je stalna poslovna enota, ali drugje. Pripis stroškov stalni poslovni enoti za storitve, opravljene zanje, torej izhaja zgolj iz izračuna dobička, obdavčljivega v državi gostiteljici, in tudi ne dokazuje, da je ta poslovna enota subjekt, ki je neodvisen od svoje matične družbe.

66. Predložitveno sodišče glede tega sprašuje, kakšen je lahko pomen „dogovora o delitvi stroškov (*cost-sharing agreement*)“. Vendar ne navaja nobene natančne informacije o tem, kaj ta izraz zajema v okoliščinah postopka v glavni stvari, in zlasti o dogovoru, ki ga označuje izraz „agreement“. V vsakem primeru, tudi če bi podjetje v okviru svoje interne politike v aktu formaliziralo, da se stroški poslovnih storitev, splošni upravni stroški ter stroški opravljanja storitev, kot so stroški, ki so predmet zadeve, razdelijo na njene stalne poslovne enote, to ne bi nič bolj dokazovalo, da so te poslovne enote samostojni subjekti.

67. Nazadnje je, kakor je pripomnila vlada Združenega kraljestva na obravnavi, pomembno, da je skupni sistem DDV zaradi finančnih posledic, ki jih ima lahko za gospodarske subjekte, zanesljiv in da je njegova uporaba predvidljiva. Izkaže se, da lahko merilo, ali ima poslovna enota lastno pravno osebnost, izpolni te zahteve. Družbam države članice, ki želijo opravljati dejavnost v drugi

državi članici, omogoča, da vedo, da njihove storitve, izmenjane s poslovno enoto, na celoma ne bodo predmet DDV, če se odložijo izvrševati svojo pravico do ustanavljanja prek stalne poslovne enote in ne prek družbe, registrirane kot ločena pravna oseba po predpisih države gostiteljice.

68. Glede na vse zgoraj navedeno predlagam Sodišču, naj na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člena 2(1) in 9(1) Šeste direktive razlagati tako, da, razen izjem iz Šeste direktive, storitve, ki jih nerezidenčna matična družba opravi za poslovno enoto v neki državi članici, ki v tej državi ni registrirana kot samostojna pravna oseba in ki je stalna poslovna enota v smislu te zadnje določbe, ne morejo pomeniti transakcij, obdavčljivih z DDV, tudi če je strošek teh storitev pripisan tej poslovni enoti.

C – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

69. Drugo vprašanje za predhodno odločanje je treba razlagati tako, da predložitveno sodišče sprašuje, ali – in če sploh, v kolikšni meri – se lahko pripis stroškov teh storitev taki poslovni enoti šteje za plačilo v smislu člena 2 Šeste direktive, ne glede na višino pripisa in neodvisno od zasledovanja poslovnega dobička.

70. To vprašanje je pomembno za rešitev postopka v glavni stvari samo, če priznamo, da so te storitve predmet DDV. Glede na to, da sem Sodišču predlagal, naj razsodi, da te storitve ne morejo pomeniti opravljanja storitev, obdavčljivega z DDV, vprašanja ali – in če sploh, v kolikšni meri – je transakcija dobava za plačilo, sploh ni mogoče zastaviti. Menim torej, da na to vprašanje ni treba odgovoriti.

D – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

71. S tretjim vprašanjem za predhodno odločanje predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je praksa države članice, da z DDV obdavčuje storitve, ki jih za stalno poslovno enoto opravi njena matična družba s sedežem v drugi državi članici, v nasprotju z na celom svobode ustanavljanja iz člena 43 Pogodbe ES.

72. Tožena stranka, vlada Združenega kraljestva in Komisija predlagajo pritrdilni odgovor na to vprašanje. Te stranke trdijo, da taka praksa pomeni diskriminacijo, ki je v nasprotju s Pogodbo ES, če se, kakor je videti v obravnavanem primeru, uporablja za stalne poslovne enote nerezidenčnih družb, za stalne poslovne enote domačih družb pa ne. Navajajo tudi, da bi ta praksa, tudi če bi se uporabljala brez razlike za stalne poslovne enote rezidenčnih in nerezidenčnih družb, pomenila omejevanje svobode ustanavljanja, češar ne more upravičiti noben splošni interes, saj bi bila taka praksa v nasprotju s Šesto direktivo.

73. Italijanska in portugalska vlada pa trdita, da taka praksa ni v nasprotju s Pogodbo, in zagovarjata tezo, da je v skladu s Šesto direktivo.

74. Zelo dvomim o dopustnosti tega vprašanja za predhodno odločanje. Dejansko ne vidim, kakšen je njegov pomen za rešitev spora o glavni stvari. V nasprotju z neposredno obdavčitvijo je bil DDV usklajen na ravni Skupnosti, med drugim s Šesto direktivo. Ko se ugotovi, da je nacionalna zakonodaja ali praksa v nasprotju s to direktivo, ni več treba presojudati, ali je tudi v nasprotju s temeljnimi svoboščinami iz Pogodbe, kot je svoboda ustanavljanja. Poleg tega predložitveno sodišče ni navedlo, zakaj bi bilo treba to vprašanje preučiti.

75. Zaradi tega menim, da na tretje vprašanje za predhodno odločanje ni treba odgovoriti.

V – Predlog

76. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje,

ki jih je postavilo Corte suprema di cassazione, odgovori tako:

„Člena 2(1) in 9(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da, razen izjem iz navedene direktive, storitve, ki jih opravi nereziden?na mati?na družba za poslovno enoto v neki državi članici, ki v tej državi ni registrirana kot lo?ena pravna oseba in ki je stalna poslovna enota v tej državi v smislu navedenega člena 9(1), ne morejo pomeniti transakcij, obdavčljivih z DDV, tudi če je strošek teh storitev pripisan tej poslovni enoti.“

1 – Jezik izvirnika: francoš?ina.

2 – V nadaljevanju: DDV.

3 – Direktiva z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave dav?nih meja (UL L 376, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

4 – V nadaljevanju: FCE Bank.

5 – Predložitveno sodiš?e se zlasti sklicuje na sodbo z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma (C?16/93, Recueil, str. I?743), v kateri je Sodiš?e navedlo, da mora imeti neposredna povezava med opravljeno storitvijo in prejetim pla?ilom, da se šteje za opravljeno storitev za pla?ilo v smislu člena 2(1) Šeste direktive, obliko pravne vezi. Šlo je za vprašanje, ali glasbenik na javnem mestu, ki prejema prispevke mimoido?ih, opravlja storitev za pla?ilo v smislu člena 2(1) Šeste direktive. Sodiš?e je po formuli, ki je bila nato pogosto uporabljena v sodni praksi, presodilo, da je opravljanje storitev obdavčljivo, le če med izvajalcem in prejemnikom obstaja pravna vez, po kateri obstaja vzajemna izmenjava, pri čemer pla?ilo, ki ga prejme izvajalec storitev, predstavlja dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika. Menilo je, da v tem primeru ti pogoji niso bili izpolnjeni, saj prispevki, ki so jih dali mimoido?i, niso predstavljali protivrednosti opravljene storitve. Pravzaprav med strankami ni obstajal noben dogovor, saj so mimoido?i prostovoljno dajali prispevke, katerih zneske so določali po svoji volji. Torej ni bilo nobene potrebne vezi med glasbeno storitvijo in prispevki, ki so bili v zvezi z njo dani, saj mimoido?i niso zahtevali, naj se glasba igra zanje, in zneskov niso dajali zaradi opravljene glasbene storitve, temve? iz subjektivnih vzgibov.

6 – Vzor?na konvencija, kot jo je 29. aprila 2000 dopolnil Odbor za dav?ne zadeve pri OECD, zvezek I, v nadaljevanju: vzor?na konvencija OECD.

7 – V členu 7(2) vzor?ne konvencije OECD je določeno, da „kadar podjetje države podpisnice posluje v drugi državi podpisnici prek stalne poslovne enote v njej, se v vsaki državi pogodbenici tej poslovni enoti pripiše dobiček, za katerega bi se lahko pri?akovalo, da bi ga imela, če bi bila razli?no in lo?eno podjetje, ki opravlja enake ali podobne dejavnosti pod istimi ali podobnimi pogoji ter povsem neodvisno posluje s podjetjem, katerega stalna poslovna enota je“.

V odstavku 3 istega člena je določeno:

„Pri dolo?anju dobička stalne poslovne enote je dovoljeno odšteti stroške, ki nastanejo za namene stalne poslovne enote, vključno s poslovodnimi in splošnimi upravnimi stroški, ki so tako nastali v državi, v kateri je stalna poslovna enota, ali drugje.“

8 – C?498/99, Recueil, str. I?7173, to?ki 21 in 22.

9 – Glej predložitveni sklep, to?ka 5.1.

10 – *Ibidem*, to?ka 5.5.

11 – Direktiva z dne 20. marca 2000 o za?etku opravljanja in opravljanju dejavnosti kreditnih institucij (UL L 126, str. 1).

12 – Moj poudarek.

13 – Glej sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251, to?ka 18); z dne 20. februarja 1997 v zadevi DFDS (C?260/95, Recueil, str. I?1005, to?ka 20); z dne 17. julija 1997 v zadevi ARO Lease (C?190/95, Recueil, str. I?4383, to?ka 15) in z dne 7. maja 1998 v zadevi Lease Plan Luxembourg (C?390/96, Recueil, str. I?2553, to?ka 24).

14 – Glej zlasti sodbo z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bellio F.lli (C?286/02, Recueil, str. I?3465, to?ka 27 in navedena sodna praksa).

15 – Direktiva z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav ?lanic o prometnih davkih – postopki za vra?ilo davka na dodano vrednost dav?nim zavezancem, katerih sede? ni na ozemlju države (UL L 331, str. 11).

16 – Glej sodbo z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, str. 1737, to?ka 10).

17 – V tem smislu glej sodbo z dne 14. novembra 2000 v zadevi Floridienne in Berginvest (C?142/99, Recueil, str. I?9567, to?ka 19).

18 – Glej, v zvezi z nizozemsko družbo civilnega prava, sodbo z dne 27. januarja 2000 v zadevi Heerma (C?23/98, Recueil, str. I?419, to?ka 8).

19 – Glej zgoraj v to?ki 21 navedeno sodbo Town and County Factors glede vprašanja, ali bi morale biti storitve za pla?ilo obdav?ljive z DDV, ?e se izvajalec obveže opraviti te storitve samo zaradi ?asti.

20 – Glej sodbo z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski (235/85, Recueil, str. 1471, to?ka 14).

21 – Glej sodbo z dne 25. julija 1991 v zadevi Ayuntamiento de Sevilla (C?202/90, Recueil, str. I?4247, to?ke od 11 do 15).

22 – *Ibidem*, to?ka 13.

23 – Glej zgoraj v opombi 18 navedeno sodbo Heerma.

24 – Glej zgoraj v to?ki 26 navedeno sodbo DFDS.

25 – To stališ?e Komisije je izraženo tudi v predlogu direktive Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z dolo?itvijo kraja opravljanja storitev [COM(2003) 822 kon?], saj je Svetu predlagala, naj ?lenu 6 navedene direktive doda naslednji odstavek 6:

„če ima pravna oseba več stalnih poslovnih enot, se storitve, opravljene med temi poslovnimi enotami, ne štejejo za opravljanje storitev.“

Zanimivo je, da je Evropski ekonomsko-socialni odbor v svojem mnenju o tem predlogu te točke ne obravnava kot spremembo Šeste direktive, temveč kot pojasnilo, kako bi se morala uporabljati (mnenje Evropskega ekonomsko-socialnega odbora o predlogu direktive Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z določitvijo kraja opravljanja storitev, COM(2003) 822 konf. – 2003/0329 CNS (UL 2004, C 117, str. 15)).

26 – Namen uskladitve pogojev za dovoljenje in nadzor skrbnega poslovanja za ustanavljanje in poslovanje kreditnih institucij je omogočiti vsaki kreditni instituciji, ki ji izdajo dovoljenje in jo nadzorujejo pristojni organi države članice, da opravlja dejavnosti, zajete s tem dovoljenjem na ozemlju druge države članice z ustanovitvijo podružnice ali opravljanjem storitev (glej štirinajsto uvodno izjavo in člen 18 Direktive 2000/12).

27 – V skladu s členom 13 Direktive 2000/12 država gostiteljica tudi ne more zahtevati, da bi podružnica kreditne institucije z dovoljenjem imela dotacijski kapital.

28 – Glej zgoraj navedeno sodbo Berkholz, točka 17, sodbo z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395, točka 16) ter zgoraj navedene sodbe ARO Lease, točka 15, DFDS, točka 19, in Lease Plan Luxembourg, točka 24.

29 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi na strani 11.

30 – Glej, v tem smislu, zgoraj v točki 23 navedeno sodbo DFDS.

31 – Glej zgoraj v točki 25 navedeno sodbo.

32 – Naj spomnim, da ta člen določa:

„Za namene te direktive pomeni ‚davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države‘ osebo, navedeno v členu 4(1) [Šeste direktive], ki [...] v tej državi ni imela niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije [...]“

33 – Glede tega Komisija navaja, da je Republika Italija v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti, ker zakonodaja te države članice zahteva, da se podjetje s stalno poslovno enoto v Italiji ponovno registrira v tej državi članici za dobave, ki jih tam opravlja neposredno iz tujine (točka 21 njenih pisnih stališč).

34 – Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčenja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL 1990, L 225, str. 10).

35 – Izraz „stalna poslovna enota“ je v vzorčni konvenciji OECD opredeljen v členu 5. V skladu s to določbo ta izraz označuje stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno poteka poslovanje podjetja. To je lahko sedež uprave, podružnica, pisarna, tovarna, delavnica itd.

36 – Glej zgoraj v točki 23 navedeno sodbo DFDS.

37 – Glej sodbe z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, str. 6365, točka 16); z dne 2. junija 1994 v zadevi Empire Stores (C-33/93, Recueil, str. I-2329, točka 18); z dne 22. oktobra 1998 v zadevi Madgett in Baldwin (C-308/96, Recueil, str. I-6229, točka 40) in z dne 3. julija 2001 v zadevi Bertelsmann (C-380/99, Recueil, str. I-5163, točka 22).