

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2006. március 23.*

A C-210/04. sz. ügyben,

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

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

az **Agenzia delle Entrate**

és

az **FCE Bank plc**

* Az eljárás nyelve: olasz.

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

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

főtanácsnok: P. Léger,

hivatalvezető: H. von Holstein hivatalvezető-helyettes,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az FCE Bank plc képviseletében B. Gangemi avvocato,
- az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a portugál kormány képviseletében L. Fernandes, Â. Seiça Neves és R. Laires, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében R. Hill barrister,

- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és M. Velardo, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

- ¹ Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke (1) bekezdésének és 9. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.
- ² A kérelmet a Ministero dell'Economia e delle Finanze, az Agenzia delle Entrate (Roma) (a továbbiakban: az ügynökség) és az egyesült királysági székhelyű FCE Bank plc (a továbbiakban: FCE Bank) között ez utóbbi olaszországi telephelye (a továbbiakban: FCE IT) által megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) visszaigénylése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

A hatodik irányelv

- 3 A hatodik irányelv 2. cikke ekként rendelkezik:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

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

[...]”

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

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

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

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

A 79/1072/EGK nyolcadik irányelv

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

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

A 2000/12/EGK irányelv

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

„A fogadó tagállamok nem írhatnak elő engedélyeztetési, illetve dotációs tőkére vonatkozó követelményeket más tagállamban engedélyezett hitelintézetek fióktelepei részére. [...]”

Az OECD-modellelgyezmény

- 8 A Gazdasági Együtműködési és Fejlesztési Szervezet által kidolgozott, a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló modellelgyezmény (a továbbiakban: OECD-modellelgyezmény) 7. cikkének (2) bekezdése szerint:

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

- 9 Az OECD-modellegetymény 7. cikkének (3) bekezdése ekként rendelkezik:

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

A nemzeti szabályozás

- 10 Az Olasz Köztársaság kormánya és Nagy Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága között Pallanzában, 1988. október 21-én aláírt, jegyzékváltás útján létrejött, a kettős adóztatásnak és az adóelkerüléseknek a jövedelemadó területén történő megakadályozásáról szóló egyezmény ratifikálásáról és végrehajtásáról szóló, 1990. november 5-i 329. sz. törvény (*GURI* rendes kiegészítés, 267. sz., 1990. november 15., 107. o.) a 7. cikk (2) és (3) bekezdésében átveszi az OECD-modellegetymény megfelelő rendelkezéseit.
- 11 A HÉÁ-ról rendelkező alapvető jogszabály, vagyis a Köztársaság Elnökének 1972. október 26-i 633. sz. rendelete (*GURI* rendes kiegészítés, 292. sz., 1972. november 11., 2 o.) az 1. cikkben ekként rendelkezik:

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

12 E jogszabály 3. cikke szerint:

„Szolgáltatásnyújtásnak minősülnek a különböző szerződések, így a közbeszerzési, fuvarozási, megbízási, szállítási, ügynöki, közvetítói, letéti szerződések alapján, valamint a jogcímtől függetlenül általában a tevése, nem tevése és túsére vonatkozó kötelek alapján ellenérték fejében teljesített szolgáltatások”.

13 E jogszabály 7. cikkének (3) bekezdése akként rendelkezik, hogy a szolgáltatást „[b]elföldön kell teljesítettnek tekinteni, ha azt belföldi lakóhelyű vagy külföldi lakóhelyel nem rendelkező belföldi illetőségű személy, valamint a külföldi lakóhelyű vagy illetőségű személyek Olaszországban alapított állandó telephelye nyújtja.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Az FCE IT az egyesült királysági székhelyű FCE Bank olaszországi telephelye, amely a HÉA alól mentes pénzügyi tevékenységet végez.

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

- 16 Az FCE IT a kérelmének az adóhatóság általi hallgatólagos elutasítását követően a Commissione tributaria provinciale di Romához fordult, amely keresetének helyt adott. Az ügynökség fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben arra hivatkozva, hogy a kérelem az 1996. és a 1997. év tekintetében elévült, az 1998. és az 1999. év tekintetében pedig megalapozatlan.
- 17 A Commissione tributaria regionale del Lazio 2002. március 29-én és május 25-én kelt határozatával elutasította a fellebbezést azzal az indokkal, hogy egyfelől nem lehet elévülésre hivatkozni a közösségi jog megsértésével teljesített fizetések esetén, másfelől az ügyletek „szolgáltatásnyújtásként” való minősítése nem helytálló, mivel az anyavállalat ellenérték nélkül nyújtotta a szolgáltatásokat a telephelye részére, így nem áll fenn a HÉA alkalmazásának objektív feltétele. Amikor az FCE Bank a FCE IT-re terhelte a költségeket, csak átcsoportosította azokat a társaságon belül.
- 18 A Ministero dell’Economia e delle Finanze felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Corte suprema di cassazionehoz e határozat megsemmisítése céljából. A minisztérium a kérelmét arra alapította, hogy az FCE IT adójogi önállósága miatt az FCE Bank által teljesített ügyletek a HÉA hatálya alá tartoznak. Ennek megfelelően az anyavállalat részére teljesített fizetéseket ellenértéknek kell tekinteni, így azok az adóalap részét képezik.
- 19 Az FCE Bank szerint ezzel szemben az FCE IT nem rendelkezik jogi személyiséggel, így hiányzik az a kapcsolódási pont, amely folytán a működése során végzett ügyletek tekintetében a HÉA alanyává válna. Ráadásul nem követelhető a HÉA két olyan egység között bonyolódó ügyletekkel kapcsolatosan, amelyek egyetlen adóalanynak minősülnek.

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

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

- 2) A hatodik irányelv 2. cikke szerinti ellenértéknek lehet-e tekintetni e szolgáltatások költségeinek a leányvállalatra történő terhelését függetlenül a költségtérhelés mértékétől, és attól, hogy az haszonszerzési céllal történik, és amennyiben igen, milyen mértékben?

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

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdéstről

- 21 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság feladata, hogy az EK 234. cikkben rögzített, a nemzeti bíróságokkal való együttműködést magában foglaló eljárásban a kérdést előterjesztő bíróságnak hasznos választ adjon, amely lehetővé teszi számára az általa tárgyalt jogvita eldöntését (lásd a C-334/95. sz. Krüger-ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4517. o.] 22. pontját és a C-88/99. sz. Roquette Frères ügyben 2000. november 28-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-10465. o.] 18. pontját). Ennek fényében a Bíróság átfogalmazhatja az elé terjesztett kérdéseket (lásd a fent hivatkozott Krüger-ügyben hozott ítélet 23. és a C-62/00. sz., Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6323. o.] 32. pontját).
- 22 E tekintetben rá kell mutatni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy mennyiben tartoznak a hatodik irányelv hatálya alá az egyesült királysági székhelyű társaság által az olaszországi telephelye részére teljesített szolgáltatásnyújtások. Ebből következően a Bíróságnak szükségtelen rendelkeznie arról az esetről, amelyben a társaság székhelye az Európai Unió kívüli államban található.
- 23 Ezt követően hangsúlyozni kell, hogy az FCE IT mint az FCE Bank telephelye kétségtelenül nem rendelkezik önálló jogi személyiséggel, és így az kizárólag az utóbbi fióktelepe.
- 24 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésében lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikkének (1) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy adóalanynak kell tekinteni azt az állandó telephelyet, amely jogilag nem különül el a részére szolgáltatásokat nyújtó anyavállalatától, és annak székhelyétől eltérő tagállamban működik.

A felek észrevételei

- 25 Az FCE Bank, az Egyesült Királyság Kormánya és az Európai Közösségek Bizottsága úgy véli, hogy a jogalany keretein belül nyújtott szolgáltatások nem minősülnek a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtásnak.
- 26 Az FCE Bank szerint semmilyen jogviszony nem jöhet létre saját maga és az FCE IT között, mivel ketten együtt egyetlen adóalanynak minősülnek. E két különböző tagállami székhelyű szervezet között tehát nem valósulhat meg visszterhes szolgáltatásnyújtás. Az FCE Bank ugyanis nem részesül díjazásban ezen, a számviteli, marketing és egyéb adatok egységes kezelése céljából végzett tevékenységek után, amelyek éppen a bank érdekeit szolgálják.
- 27 A Bizottság szerint a valamely tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat és a más tagállamban alapított, önálló jogalanyként be nem jegyzett állandó telephely közötti szolgáltatásnyújtásokat nem lehet a HÉA alá tartozó tevékenységnek tekinteni.
- 28 Az olasz kormány szerint ugyan polgári jogi szempontból a leányvállalat és a fióktelep ugyanazon jogi személy, ami megakadályozhatja az adóköteles tevékenységből eredő kötelezettségek végrehajtását, ez azonban nem zárja ki, hogy általában adójogi szempontból és különösen a HÉA szempontjából külön adóalanynak minősüljenek.
- 29 Ami a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját illeti, amely szerint a visszterhes szolgáltatások tartoznak a HÉA alá, kizárólag a szolgáltatások ingyenessége esetén lehetne kizárni a tevékenységeket ezen adó hatálya alól. Következésképpen a hatodik

irányelvben rögzített elvekből levezethető feltételek alapján dönthető el, hogy fennáll-e az adó hatálya alá tartozó tevékenységet eredményező jogviszony.

- 30 Másfelől a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és a nyolcadik irányelv 1. cikke alapján a fogadó tagállamban alapított állandó telephelyet önálló adóalanynak kell tekinteni, ami kizárja, hogy a HÉA levonásának jogát biztosítani lehetne az anyavállalat számára.
- 31 A portugál kormány szerint annak ellenére, hogy a HÉA jelentős mértékben harmonizált, a tagállamok nemzeti adójaként jelenik meg, amelyek tetszés szerint adóalanyisággal ruházhatják fel a területükön alapított telephelyeket. Ezenfelül az az állandó telephely, amely teljesíti az adóköteles tevékenységek személyi és tárgyi feltételeit, olyan vagyonegységnek, illetve érdekközpontnak tekinthető, amely kellő mértékben önálló ahhoz, hogy önmagában a HÉÁ-ból eredő jogok, kötelezettségek és jogviszonyok alanya legyen.

A Bíróság álláspontja

- 32 Egyfelől emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a HÉA hatálya alá tartoznak az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások.
- 33 Másfelől a hatodik irányelv 4. cikke határozza meg az „adóalany” fogalmát. Azon személyek tartoznak ide, amelyek a gazdasági tevékenységet „önállóan” végzik. E cikk (4) bekezdése kimondja, hogy az „önállóan” fogalom kizárja az adózás alól azon személyeket, amelyeket a munkaadójukhoz bármilyen olyan jogviszony köti, amely a

munkakörülményekre, a díjazásra és a munkavállaló felelősségére tekintettel alárendeltségi viszonyt teremt (lásd a C-78/02. sz. Karageorgou-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13295. o.] 35. pontját).

- 34 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a szolgáltatás kizárólag akkor tartozik a HÉA alá, ha annak nyújtója és igénybe vevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor (lásd a C-16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-743. o.] 14. pontját és a C-174/00. sz. Kennemer Golf ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-3293. o.] 39. pontját).
- 35 Ahhoz, hogy a HÉA-alanyiság fennállása céljából e jogviszony létezését meg lehessen állapítani a külföldi illetőségű társaság és a fióktelepe között, azt kell megvizsgálni, hogy a FCE IT független gazdasági tevékenységet végez-e. E tekintetben arra a kérdésre kell választ adni, hogy az olyan fióktelepet, mint az FCT IT, önálló banknak lehet-e tekinteni, különösen a tevékenységéből eredő gazdasági kockázat viselése szempontjából.
- 36 Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványának 46. pontjában hangsúlyozta, a fióktelep nem maga viseli a hitelintézet tevékenységéhez kötődő gazdasági kockázatot, így például annak kockázatát, hogy egy ügyfél nem fizeti vissza a neki nyújtott kölcsönt. Ezt a kockázatot a bank mint jogi személy viseli, és ennek érdekében vizsgálható a székhelye szerinti tagállamban pénzügyi stabilitása és fizetőképessége.
- 37 Az FCE IT mint fióktelep ugyanis nem rendelkezik dotációs tőkével. Ennek folytán a gazdasági tevékenységből eredő kockázat teljes mértékben a bankot terheli, amiből következően az FCE IT a bank alárendeltje, és azzal együtt egyetlen adóalanyt alkot.

- 38 E megállapítást nem kérdőjelezi meg a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése. E rendelkezés célja az adóalanyoknak a fióktelep és harmadik személyek közötti ügyletek tekintetében történő meghatározása. E szabály tehát irreleváns az olyan eset szempontjából, mint amilyen az alapügyben felmerült, amelyben valamely tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat és egy másik tagállamban alapított fióktelepe közötti ügyletekről esik szó.
- 39 Az OECD-modellegyezményről pedig kijelenthető, hogy annak nincs relevanciája, mivel az a közvetlen adózás területére vonatkozik, míg a HÉA a közvetett adók közé tartozik.
- 40 A költségek megosztására vonatkozó megállapodás pedig szintén olyan körülmény, aminek nincs a jelen ügy szempontjából jelentősége, mivel a megállapodás nem független felek között jött létre.
- 41 A fentiekre tekintettel azt a választ kell adni az első kérdésre, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy azt az állandó telephelyet, amely jogilag nem különül el a részére szolgáltatásokat nyújtó anyavállalatától, és annak székhelyétől eltérő tagállamban működik, nem lehet adóalanynak tekinteni az ezen szolgáltatások ráterhelt költségei miatt.

A második kérdésről

- 42 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelvet akként kell-e értelmezni, hogy ellenértéknek lehet tekinteni a külföldi illetőségű társaság által a telephelye részére nyújtott szolgáltatások költségeinek e telephelyre történő terhelését, függetlenül a költségterhelés mértékétől, és attól, hogy az üzleti haszon elérése céljából történik.

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

A harmadik kérdésről

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

A felek észrevételei

- 45 Az FCE Bank és az Egyesült Királyság Kormánya szerint az olasz közigazgatási gyakorlat sérti az EK 43. cikkben rögzített letelepedés szabadságának elvét.
- 46 Az FCE Bank kifejti, hogy a szóban forgó nemzeti gyakorlat kötelezővé teszi a HÉA felszámítását, amely levonhatatlanná válik. Ezen adó át nem hárítható több-letköltséget jelent, amelyet nem visel az az olasz bank, amely ugyanezen szolgáltatásokat olaszországi telephelyei részére nyújtja, ami nem tekinthető az adóellenőrzés hatékonyságának biztosítására alkalmas intézkedésnek.
- 47 Az Egyesült Királyság Kormánya osztja a Bizottság álláspontját, miszerint az olasz közigazgatási gyakorlat sérti a letelepedés szabadságának elvében foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét azzal, hogy a HÉA területén kedvezőtlenebb adójogi bánásmódban részesíti a külföldi bank leányvállalatát a belföldi bank

leányvállalatához képest, anélkül hogy egyébként a két leányvállalat között más objektív különbség állna fenn. Az anyavállalat és valamely – akár belföldi, akár külföldi – leányvállalata közötti ügyletek megadóztatása a fióktelep formájában történő letelepedés szabadságára vonatkozó korlátozásnak minősül, amelyet az ítélkezési gyakorlat értelmében semmilyen „közérdek” nem igazolhat (lásd e tekintetben a C-19/92. sz. Kraus-ügyben 1993. március 31-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-1663. o.] 32. pontját és a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-4165. o.] 37. pontját).

- 48 Az olasz kormány nem fűzött észrevételt e kérdéshez, mivel úgy véli, hogy a telephely önálló alanya a HÉÁ-nak.
- 49 A portugál kormány szerint a közös hozzáadottértékadó-rendszer céljaiból és az azt alkotó szabályokból az következik, hogy itt nem kizárólag a nemzeti közigazgatási gyakorlattól függő kérdésről van szó. Ezért nem szükséges válaszolni az EK 43–48.-cikkben rögzített letelepedés szabadságára vonatkozó harmadik kérdésre.

A Bíróság álláspontja

- 50 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 74. pontjában hangsúlyozta, ha valamely jogszabály vagy nemzeti gyakorlat nem egyeztethető össze a hatodik irányelvvel, el lehet tekinteni annak vizsgálatától, hogy sérültek-e a Szerződésben rögzített alapvető szabadságok, köztük a letelepedés szabadsága.
- 51 A jelen ítélet 41. pontjában ugyanis megállapítást nyert, hogy valamely külföldi illetőségű társaság fióktelepe nem rendelkezik önállósággal, és következésképpen közöttük semmilyen jogviszony nem létezhet. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szempontjából egy és ugyanazon adóalanynak kell őket tekinteni. A FCE IT tehát nem több, mint az FCE Bank része.

- 52 A fentiekből következően megállapítandó, hogy az olasz közigazgatási gyakorlat összeegyeztethetetlen a hatodik irányelvvel, anélkül hogy szükség lenne állást foglalni az EK 43. cikk megsértéséről.

A költségekről

- 53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy azt az állandó telephelyet, amely jogilag nem különül el a részére szolgáltatásokat nyújtó anyavállalatától, és annak székhelyétől eltérő tagállamban működik, nem lehet adóalanynak tekinteni az ezen szolgáltatások ráterhelt költségei miatt.

Aláírások