

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 29 września 2005 r.¹

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 VAT² zgodnie z szóstą dyrektywą Rady 77/388/EWG³.

w obrębie tej samej osoby prawnej powinny być uznane za odpłatne świadczenie usług podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

I — Ramy prawne*A — Prawo wspólnotowe*

2. U podstaw postępowania leży spór pomiędzy władzami włoskimi właściwymi w zakresie podatku VAT a FCE Bank plc⁴ 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

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 też rezultaty takiej działalności. Zgodnie z art. 4 ust. 4 akapit pierwszy tej samej dyrektywy użycie słowa „samodzielnie” w ust. 1, wyklucza opodatkowanie

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Zwany dalej „podatkiem VAT”.

3 — Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1), zwana dalej „szóstą dyrektywą”.

4 — Zwany dalej „FCE Bankiem”.

wanie 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 świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub takiego stałego zakładu, miejsce jego stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

bliki) 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, jeśli 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

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 Repu-

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 zapłaceniu organom włoskim odpowiedniego podatku VAT, FCE IT złożył wniosek o jego zwrot, uzasadniając to faktem, iż nie posiada on własnej osobowości prawnej.

podatkiem VAT, ze względu na podmiotową niezależność w aspekcie podatkowym przyznanej stałemu zakładowi.

III — Pytania prejudycjalne

10. Ze względu na fakt, że właściwy organ włoski nie odpowiedział na powyższy wniosek o zwrot i że beczynność organu jest równoznaczna z dorozumianą odmową, FCE IT wniósł odwołanie, które zostało uznane za zasadne. Odwołanie organu włoskiego od tej decyzji zostało oddalone. Właściwy sąd orzekł, że przedmiotowe usługi stanowiły 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 argumente, że wszelkie płatności dokonane na rzecz spółki dominującej w związku ze świadczonymi przez nią usługami powinny być uznane za świadczenie wzajemne stanowiące przez to podstawę opodatkowania

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 prawny⁵.

14. Corte suprema di cassazione zaznaczył, 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 taki 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

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 świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym — niezbędny do istnienia odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy — powinien przybrać formę stosunku prawnego. Chodziło 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 stanowią 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 żądali, aby grano muzykę dla nich, i płacili w zależności od ich woli, nie zaś od występu muzycznego.

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. 7⁷ mają znaczenie w dziedzinie podatku VAT. Sąd podkreślił, że komentarz OECD dotyczący art. 7 wyraźnie 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

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

7 — Artykuł 7 ust. 2 modelowej konwencji OECD stanowi: „[...] jeżeli przedsiębiorstwo umawiając się państwa wykonuje działalność w drugim umawiającym się państwie poprzez położony tam zakład, 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 był 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, włącznie z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi, niezależnie od tego, czy powstały w tym państwie, w którym położony jest zakład, czy gdzie indziej”.

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 należałoby 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 oceniać według prawa krajowego czy też na podstawie zasad wspólnotowego porządku prawnego, jak to wydaje się wynikać z wyroku z dnia 17 września 2002 r. w sprawie *Town and County Factors*⁸.

18. Jeśli chodzi o pojęcie „odpłatnego świadczenia”, to sąd krajowy dąży do ustalenia, czy obciążenie kosztami lub, ewentualnie, częściowe obciążenie kosztami, może stanowić świadczenie wzajemne w rozumieniu wynikającym z orzecznictwa, w przypadku braku zysku gospodarczego.

19. W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wykładni art. 2 [pkt] 1 i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że filia danej spółki mająca siedzibę w innym państwie (należącym do Unii Europejskiej lub nie), która posiada cechy zakładu produkcyjnego, może być uznana za niezależny podmiot, a zatem może istnieć stosunek prawny pomiędzy tymi dwoma podmiotami i w konsekwencji usługi świadczone przez spółkę dominującą objęte są podatkiem VAT? Czy aby odpowiedzieć na to pytanie, można odwołać się do kryterium »arm's length«, o którym mowa w art. 7 ust. 2 i 3 modelowej konwencji OECD w sprawie podwójnego opodatkowania oraz w konwencji z dnia 21 października 1988 r. zawartej pomiędzy Republiką Włoską a Zjednoczonym Królestwem [Wielkiej Brytanii] i Irlandii Północnej? Czy może istnieć stosunek prawny w przypadku »cost-sharing agreement« dotyczącej świadczenia usług na rzecz podmiotu zależnego? W przypadku odpowiedzi twierdzącej, jakie są przesłanki istnienia takiego stosunku prawnego? Czy pojęcie stosunku prawnego powinno być oceniane według prawa krajowego, czy prawa wspólnotowego?

2) Czy obciążenie filii kosztami tych usług może — a jeśli tak, to w jakim zakresie — zostać uznane za świadczenie wzajemne?

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

jemne z tytułu świadczonych usług w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy bez względu na rozmiary obciążenia i niezależnie od osiągniętej korzyści gospodarczej?

- 3) Jeśli świadczenie usług pomiędzy spółką dominującą a jej filiami należałoby uznać co do zasady za zwolnione z podatku VAT ze względu na brak niezależności usługobiorcy, a zatem ze względu na nieistnienie stosunku prawnego pomiędzy tymi dwoma podmiotami, i gdy spółka dominująca ma siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, to czy krajowa praktyka administracyjna, poddająca w takim przypadku świadczenie usług opodatkowaniu, pozostaje w sprzeczności z zasadą swobody przedsiębiorczości ustanowioną w art. 43 WE?”.

IV — Analiza

A — *W przedmiocie zakresu pytań prejudycjalnych*

20. Sformułowania użyte w pytaniach prejudycjalnych mogą spowodować pewne niejasności, które należy wyjaśnić w celu dokładnego ustalenia zakresu pytań i udzielenia sądowi krajowemu użytecznych odpowiedzi.

21. Po pierwsze zatem, Corte suprema di cassazione wielokrotnie użył w pytaniach prejudycjalnych i uzasadnieniu postanowienia odsyłającego wyrażenia „filia”, które mogłoby sugerować, że FCE IT jest spółką założoną zgodnie z prawem włoskim, będącą pod względem prawnym podmiotem odrębnym od FCE Bank.

22. Jednakże z uzasadnienia postanowienia odsyłającego wynika, że wyrażenie „filia” nie powinno być rozumiane we właściwym tego słowa znaczeniu, ale bardziej ogólnie, jako podmiot zależny. Sąd krajowy w rzeczywistości stwierdza, że FCE IT stanowi stały zakład FCE Bank⁹ i że w sporze zawisłym przed sądem krajowym należy ustalić kwestię, w jakim zakresie w ramach tego samego podmiotu prawnego może istnieć stosunek prawny skutkujący świadczeniem usług objętych podatkiem VAT¹⁰.

23. Ponadto na rozprawie FCE Bank utrzymywał, że FCE IT stanowi oddział zgodnie z art. 1 pkt 3 dyrektywy 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady¹¹, przyjętej w celu realizacji rynku wewnętrznego w zakresie działalności instytucji kredytowych. Zgodnie z definicją przytoczoną w tym przepisie FCE IT jest „miejsce[m] prowadzenia działalności, które prawnie stanowi zależną część instytucji kredytowej i które realizuje bezpośrednio wszystkie bądź nie-

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).

które spośród transakcji nieodłącznie związanych z działalnością instytucji kredytowych⁹.

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, założony w państwie członkowskim przez spółkę będącą nierezydentem, nakładami ludzkimi i środkami technicznymi niezbędnymi do świadczenia usług będących przedmiotem działalności tej spółki¹³. 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 Trybunałowi¹⁴, 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, będąc 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

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.

12 — Podkreślenie własne.

wykładni art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że usługi świadczone przez spółkę dominującą będącą 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 będącej nierezydentem, aby między tymi podmiotami mógł istnieć stosunek prawny pozwalający na zakwalifikowanie transakcji dokonanych w obrębie tej samej osoby prawnej jako świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT.

30. W tym kontekście sąd krajowy pyta, czy istnienie tej niezależności można 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 interwientów 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/EWG¹⁵. 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 stanowią 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

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. I 331, str. 11).

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 wyłącznie 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 samodzielny podmiot niezależny od spółki dominującej.

określony bardzo szeroko, ponieważ opodatkowana jest każda działalność gospodarcza, jak również wszystkie etapy dystrybucji i sprzedaży¹⁶. 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 podatnika¹⁷.

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

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 przypomniał rząd portugalski, pojęcie podatnika nie obejmuje zatem wyłącznie osób fizycznych i prawnych, ale może mieć również zastosowanie do podmiotów pozbawionych osobowości prawnej¹⁸.

35. Z całą pewnością zakres zastosowania podatku VAT jest w szóstej dyrektywie

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.

37. Można również z tych elementów wyciągnąć wnioszek, że istnienie transakcji opodatkowanej podatkiem VAT jest obiektywnym faktem, ponieważ nie zależy ona od celów realizowanych przez dokonujący jej podmiot ani też od wywoływanych 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 przypomniiał rząd włoski, Trybunał orzekł już, że istnienie odpłatnego świadczenia usług nie może być uzależnione od możliwości wykonania zobowiązań spoczywających na usługodawcy, zatem stosunek prawny w rozumieniu wynikającym z wyżej wymienionego wyroku w sprawie Tolsma istnieje, nawet jeśli zobowiązanie wspomnianego usługodawcy nie nadaje się do przymusowego wykonania¹⁹.

38. Nie jestem jednak zdania, że mając na względzie wspólnotowy system podatku VAT, w ramach tej samej osoby prawnej mogą istnieć podmioty prawne wystarczająco niezależne, aby mogły zostać uznane za dwóch podatników, jak to utrzymuje rząd włoski i portugalski. Z jednej strony trudno byłoby dopuścić sytuację, w której stały zakład może być uznany za działający samodzielnie względem swojej spółki dominującej w rozumieniu z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy. Z drugiej strony stały zakład w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy nie jest 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 taksę lub opłatę stanowiące odpowiednio ich dochody²⁰. 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 VAT²¹. Trybunał orzekł w szczególności, że nie było związku podporządkowania w zakresie warunków wynagrodzenia „skoro [ci] poborcy [ponosili] ryzyko gospodarcze swojej działalności, w zakresie w jakim osiągnęli przez nich zysk

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.

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

de facto niezależność spółki i wykonuje swoją działalność gospodarczą w sposób samodzielny tak, że jest opodatkowana podatkiem VAT z tytułu wykonywania tej działalności²³.

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

42. Trybunał 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, działał we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, nawet jeśli zarządzał również spółką będącą najemcą. Ponadto Trybunał stwierdził, że ta spółka cywilna prawa niderlandzkiego — nawet jeśli nie ma osobowości prawnej — posiada

43. Biorąc pod uwagę te kryteria i ich stosowanie w orzecznictwie, trudno wyobrazić sobie, że w obrębie tej samej osoby prawnej stały zakład 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 stały zakład — 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 jakikolwiek 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.

22 — Ibidem, pkt 13.

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

44. Tą analizę potwierdza, moim zdaniem, wyżej wymieniony wyrok w sprawie DFDS, w którym Trybunał badał pojęcie samodzielności 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 ową spółkę zależną zostały nałożone liczne zobowiązania umowne, to wynika z tego, iż spółka zależna działała zaledwie jako podmiot pomocniczy spółki dominującej²⁴.

45. O ile spółka zależna, która posiada własną osobowość prawną, musi być uznana ze względu na rzeczywiste związki łączące ją ze spółką dominującą za zwykły podmiot pomocniczy spółki dominującej, to tym bardziej stały zakład 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 świadczeń opodatkowanych podatkiem VAT²⁵.

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 oddział²⁶. Oddział nie posiada również własnego majątku²⁷. Podobnie, badając kryterium odpowiedzialności, należy stwierdzić raz jeszcze, że oddział sam nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z działalnością instytucji kredytowej, takiego jak na przykład

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 [staly zakład], usługi świadczone pomiędzy oddziałami [zakładami] nie są traktowane jako świadczenie usług”. Odnotować warto fakt, 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 władze państwa członkowskiego prowadzenia działalności objętej zezwoleniem na terytorium innego państwa członkowskiego przez zakładanie oddziałów lub świadczenie usług (zob. motywy 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 założycielski.

24 — Zobacz ww. wyrok DFDS (pkt 26).

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. Okoliczność, 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 rządem włoskim i rządem portugalskim. W przeciwieństwie do tychże rządów nie sądzę, aby stały zakład, w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, był niezależnym podatnikiem odrębnym od swojej spółki dominującej będącej 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 wykładni wynikającej z orzecznictwa — świadczenie usług musi być opodatkowane w miejscu, gdzie usługodawca ma siedzibę, chyba że łącznik siedziby nie prowadzi do rozwiązania racjonalnego z punktu widzenia fiskalnego lub gdy stwarza konflikt z innym państwem członkowskim²⁸. 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 świadczenia²⁹.

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 gospodarczymi³⁰. 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 występować różnic pomiędzy odpowiednimi przepisami prawa krajowego tych państw w odniesieniu do stawek i zwolnień podatkowych.

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).

51. Jednakże okoliczność, 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 dominującej — w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 4 szóstej dyrektywy — i że powinien on być uznany za odrębnego podatnika.

52. Ta teza rządu portugalskiego stoi w sprzeczności z wyżej wymienionym wyrokiem w sprawie DFDS, z którego wyraźnie wynika, że stały zakład jest ze swej natury podmiotem zależnym, który nie ma samodzielności względem spółki dominującej³¹. Ta analiza dotycząca spółki zależnej, posiadającej swoją własną 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 właściwa 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 wystar-

czyłoby 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 79/1072³² 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 tezę, że stały zakład nie jest podatnikiem niezależnym i odrębnym od przedsiębiorstwa, którego jest częścią, ale pozwala na łączenie 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 podatnika³³.

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.

32 — Przypomnę 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 Włoch jest stroną w postępowaniu w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, ponieważ prawo włoskie wymaga, aby przedsiębiorstwo posiadające we Włoszech stały zakład jeszcze raz uzyskało wpis do rejestru w tym państwie z tytułu transakcji wykonywanych w tym państwie bezpośrednio z zagranicy (pkt 21 uwag pisemnych Komisji).

31 — Zobacz ww. wyrok (pkt 25).

56. Pierwsze potwierdzenie tej oceny odnajdujemy 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 rządu 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 podlegałaby 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 żądania zwrotu podatku VAT zapłaconego z tytułu wykonywania wspomnianej działalności. W takim przypadku prawodawca wspólnotowy przewidział w art. 6 ust. 3 szóstej dyrektywy, że państwo członkowskie może, 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. Okoliczność, 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, potwierdzałyby według mnie, że poza tymi szczególnymi przypadkami takie świadczenia nie są transakcjami podlegającymi opodatkowaniu tym podatkiem.

61. Nie sądzę wreszcie, aby tę ocenę mogły podważać 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 siedziby na ich terytorium, w tym również w zakresie zysków, jakie te podmioty uzyskały 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 WE³⁴, jest podział, w drodze umowy międzynarodowej, kompetencji podatkowych państw sygnatariuszy w celu unikania podwójnego opodatkowania zysków przedsiębiorstw wykonują-

cych działalność międzynarodową. Zgodnie z systemem ustanowionym w ust. 1 powołanego artykułu państwo, w którym spółka ma swoją siedzibę, opodatkowuje wszystkie zyski tej spółki, chyba że wykonuje ona swoją działalność za pośrednictwem stałego zakładu³⁵. 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 okoliczność, że w zakresie podatków bezpośrednich dla potrzeb obliczenia

34 — Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (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.

kwoty podatku od zysku stały zakład spółki będącej nierezydentem jest uznany za niezależne przedsiębiorstwo, to 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 ujednoczonych 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 gospodarczych³⁶. Zgodnie z tą między innymi zasadą podstawa opodatkowania podatkiem VAT powinna odpowiadać świadczeniu wzajemnemu rzeczywiście otrzymanemu z tytułu świadczonej usługi, a nie wartości określonej według kryteriów obiektywnych³⁷. Sprzeczne z tym systemem byłoby więc opieranie się na fikcji prawnej

i uznanie wewnętrznej transakcji za transakcją dokonaną pomiędzy dwoma niezależnymi podmiotami.

65. Podobnie nie sędzę 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 logiczną i słuszną rekompensatą dla właściwych państw z tytułu tego podziału zysków. Chodzi także 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 odliczenie nakładów ponoszonych dla tego zakładu, włącznie z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi, niezależnie od tego, czy powstały w tym państwie, w którym położony 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.

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.

66. Sąd krajowy zwraca się w tym zakresie z pytaniem o znaczenie „cost sharing agreement”. Sąd ten nie dostarcza jednak żadnych

dotychczasowych 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 przypominał na rozprawie rząd 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 przysługującego im prawa podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej za pośrednictwem stałego zakładu, a nie spółki wpisanej do rejestru jako podmiot odrębny pod względem prawnym zgodnie z prawem państwa przyjmującego.

68. W świetle tych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na

pierwsze pytanie prejudycjalne: wykładni art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że poza wyjątkami przewidzianymi w szóstej dyrektywie usługi świadczone przez spółkę dominującą będącą nierezydentem na rzecz podmiotu zależnego w państwie członkowskim, niewpisanego do rejestru w tym państwie jako podmiot odrębny pod względem prawnym i będącego stałym zakładem w tym państwie w rozumieniu tego drugiego przepisu, nie mogą stanowić transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nawet gdy stały zakład zostaje obciążony kosztami świadczenia tych usług.

C — W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

69. Drugie pytanie powinno być rozumiane w ten sposób, że sąd krajowy pyta, czy obciążenie podmiotu zależnego kosztami tych usług może — a jeśli tak, to w jakim zakresie — zostać uznane za świadczenie wzajemne w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy bez względu na rozmiary obciążenia i niezależnie od osiągniętej korzyści gospodarczej.

70. To pytanie ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed sądem krajowym tylko wówczas, gdy zostanie przyjęte, że usługi te są opodatkowane podatkiem VAT. Ze względu na to, że zaproponowałem

Trybunałowi wydanie orzeczenia, zgodnie z którym usługi te nie mogą stanowić świadczeń podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, kwestia, czy i, ewentualnie, w jakim zakresie obciążenie kosztami nadaje transakcji odpłatny charakter, staje się bezprzedmiotowa. Moim zdaniem nie ma konieczności rozważania tego pytania.

ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, którego nie można by uzasadnić żadnym interesem ogólnym, skoro wspomniana praktyka sprzeczna jest z szóstą dyrektywą.

D — W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

71. W trzecim pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zwraca się zasadniczo z pytaniem, czy praktyka państwa członkowskiego, podająca opodatkowaniu podatkiem VAT usługi świadczone przez spółkę dominującą mającą siedzibę w innym państwie członkowskim na rzecz stałego zakładu, pozostaje w sprzeczności z zasadą swobody przedsiębiorczości ustanowioną w art. 43 WE.

72. Skarżąca, rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja proponują udzielenie odpowiedzi twierdzącej na to pytanie. Strony te utrzymują, że taka praktyka stanowi dyskryminację niezgodną z traktatem WE, w przypadku gdy — jak to się wydadaje w niniejszej sprawie — dotyczy stałych zakładów spółek będących nierezydentami, a nie stałych zakładów spółek krajowych. Strony te wskazują również, że nawet gdyby praktyka ta była stosowana jednakowo wobec stałych zakładów spółek będących nierezydentami i będących rezydentami, to stanowiłaby ona

73. Natomiast rządy włoski i portugalski utrzymują, że taka praktyka nie jest sprzeczna z traktatem, ponieważ zgodnie z popieraną przez nie tezą jest ona zgodna z szóstą dyrektywą.

74. Jeśli o mnie chodzi, to mam poważne zastrzeżenia odnośnie do dopuszczalności tego pytania prejudycjalnego. Nie widzę w istocie, jaki miałby być jego wpływ na rozstrzygnięcie sporu zawisłego przed sądem krajowym. Podatek VAT — w przeciwieństwie do podatków bezpośrednich — jest przedmiotem harmonizacji wspólnotowej, zwłaszcza za pomocą przepisów szóstej dyrektywy. Gdy zostanie stwierdzona niezgodność prawa lub praktyki krajowej z szóstą dyrektywą, nie wydaje się już konieczne dodatkowe badanie, czy to prawo lub praktyka są sprzeczne ze podstawowymi swobodami zagwarantowanymi w traktacie, na przykład ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. Ponadto sąd krajowy nie wyjaśnił, dlaczego to pytanie wymaga zbadania.

75. W rezultacie uważam, że nie należy udzielać odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne.

V — Wnioski

76. Wobec powyższego proponuję, by Trybunał w następujący sposób odpowiedział na pytania prejudycjalne przedstawione przez Corte suprema di cassazione:

„Wykładni art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, należy dokonywać w ten sposób, że poza wyjątkami przewidzianymi w tej dyrektywie usługi świadczone przez spółkę dominującą będącą nierezydentem na rzecz podmiotu zależnego w państwie członkowskim, niewpisanego do rejestru w tym państwie jako podmiot odrębny pod względem prawnym i będącego stałym zakładem w tym państwie w rozumieniu tego drugiego przepisu, nie mogą stanowić transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nawet jeśli stały zakład jest obciążony kosztami świadczenia tych usług”.