

Sag C-210/04

Ministero dell'Economia e delle Finanze og Agenzia delle Entrate

mod

FCE Bank plc

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Corte suprema di cassazione)

»Sjette momsdirektiv – artikel 2 og 9 – fast forretningssted – et ikke-hjemmehørende selskab – retsforhold – aftale om fordeling af omkostninger – OECD's modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning – begrebet »afgiftspligtig person« – levering af tjenesteydelser mod vederlag – administrativ praksis«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat P. Léger fremsat den 29. september 2005

Domstolens dom (Anden Afdeling) af 23. marts 2006

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftspligtige personer

(Rådets direktiv 77/388, art. 2, nr. 1, og art. 9, stk. 1)

Artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at et fast forretningssted, som ikke er en selvstændig juridisk enhed i forhold til det selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det henhører under, og hvortil selskabet leverer tjenesteydelser, ikke skal anses for en afgiftspligtig person på grund af de omkostninger, der henføres til det i forbindelse med nævnte leveringer.

(jf. præmis 41 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

23. marts 2006 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 2 og 9 – fast forretningssted – et ikke-hjemmehørende selskab – retsforhold – aftale om fordeling af omkostninger – OECD's modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning – begrebet »afgiftspligtig person« – levering af tjenesteydelser mod vederlag – administrativ praksis«

I sag C-210/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Corte suprema di cassazione (Italien) ved afgørelse af 18. februar 2004, indgået til Domstolen den 12. maj 2004, i sagen:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

mod

FCE Bank plc,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris (refererende dommer) og G. Arestis,

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. juni 2005

efter at der er afgivet indlæg af:

- FCE Bank plc ved avvocato B. Gangemi
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis
- den portugisiske regering ved L. Fernandes, Â. Seiça Neves og R. Laires, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved barrister R. Hill
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og M. Velardo, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 29. september 2005, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat i en sag mellem Ministero dell'Economia e delle Finanze og Agenzia delle Entrate (Rom) (herefter »Agenzia«) og FCE Bank plc, der er en bank med hjemsted i Det Forenede Kongerige (herefter »FCE Bank«), vedrørende tilbagebetaling af

merværdiafgift (herefter »moms«), som er blevet betalt af bankens sekundære driftssted i Italien (herefter »FCE IT«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

Sjette direktiv

3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[...]«

4 Samme direktivs artikel 4, stk. 1, bestemmer:

»Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

5 Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

Ottende direktiv 79/1072/EØF

6 Artikel 1 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«), bestemmer:

»Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF omhandlet afgiftspligtig, som i den i artikel 7, stk. 1, første afsnit, første og andet punktum, omhandlede periode i det pågældende land hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, i mangel af et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, og som i samme tidsrum ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land [...].«

Direktiv 2000/12/EF

7 Artikel 13 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/12/EF af 20. marts 2000 om adgang til at optage og udøve virksomhed som kreditinstitut (EFT L 126, s. 1), som vedrører filialer af kreditinstitutter, der er meddelt tilladelse i en anden medlemsstat, bestemmer:

»Værtslandet kan ikke kræve tilladelse og indskudskapital for filialer af kreditinstitutter, der er meddelt tilladelse i andre medlemsstater. [...]«

OECD's modeloverenskomst

8 Artikel 7, stk. 2, i Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udviklings modeloverenskomst vedrørende indkomst- og formuebeskatning (herefter »OECD's modeloverenskomst«) bestemmer:

»[...] [N]år et foretagende i en kontraherende stat driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et dér beliggende fast driftssted, [skal der] i hver af de kontraherende stater til dette faste driftssted henføres den fortjeneste, som det kunne forventes at have opnået, hvis det havde været et uafhængigt foretagende, der udøvede den samme eller lignende virksomhed på samme eller lignende betingelser, og som under fuldstændigt frie forhold afsluttede forretninger med det foretagende, hvis faste driftssted det er.«

9 Overenskomstens artikel 7, stk. 3, bestemmer:

»Ved ansættelsen af et fast driftssteds fortjeneste skal det være tilladt at fradrage de udgifter, som er afholdt til gavn for det faste driftssted, herunder udgifter til ledelse og almindelig administration i øvrigt, hvad enten de afholdes i den stat, hvor det pågældende faste driftssted er beliggende, eller andre steder.«

Nationale bestemmelser

10 Lov nr. 329 af 5. november 1990 om ratifikation og gennemførelse af overenskomsten mellem Den Italienske Republik og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding, undertegnet i Pallanza den 21. oktober 1988 (alm. tillæg til GURI, nr. 267 af 15.11.1990, s. 107), gengiver i sin artikel 7, stk. 2 og 3, de tilsvarende bestemmelser i OECD's modeloverenskomst.

11 Artikel 1 i den grundlæggende lov om moms, dvs. dekret nr. 633 fra republikkens præsident af 26. oktober 1972 (alm. tillæg til GURI, nr. 292 af 11.11.1972, s. 2) bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges levering af goder og tjenesteydelser i indlandet i forbindelse med udøvelse af økonomisk virksomhed, et erhverv eller en profession, samt ved indførsel, der foretages af enhver person [...]«

12 Lovens artikel 3 indeholder følgende præciseringer:

»Tjenesteydelser er ydelser, der leveres mod en modydelse, enten inden for rammerne af diverse aftaler vedrørende offentlige tjenesteydelser, transport, fuldmagt, ekspedition, agentur, kurtage, depot, eller generelt på grundlag af en pligt til at handle eller undlade at handle eller som indebærer en tilladelse uanset grundlaget herfor.«

13 Samme lovs artikel 7, stk. 3, bestemmer, at tjenesteydelser »anses for at være leveret i indlandet, når de bliver leveret af afgiftspligtige personer med bopæl i indlandet eller af afgiftspligtige personer med bopæl i indlandet, der ikke er hjemmehørende i udlandet, såvel som tjenesteydelser, der leveres af faste driftssteder i Italien til personer, der har bopæl eller er etableret i udlandet.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 FCE IT er et sekundært driftssted i Italien for selskabet FCE Bank, der har hjemsted i Det Forenede Kongerige, og hvis formål er at drive finansiell virksomhed, der er momsfrataget.

15 FCE IT har modtaget ydelser i form af konsulentbistand, management, personaleuddannelse, databehandling samt levering og administration af applikationssoftware fra FCE Bank. FCE IT har anmodet om tilbagebetaling af moms vedrørende disse leveringer, som det har betalt for årene 1996-1999 på grundlag af selv fakturering (såkaldt »autofacturation«).

16 Efter myndighedens stiltiende afvisning af denne anmodning anlagde FCE IT sag ved Commissione tributaria provinciale di Roma og fik medhold. Agenzia iværksatte appel til prøvelse af denne afgørelse og gjorde til støtte herfor gældende, dels at kravet var forældet for så vidt angår 1996 og 1997, dels at anmodningen om tilbagebetaling for årene 1998 og 1999 savnede grundlag.

17 Ved afgørelse af 29. marts/25. maj 2002 forkastede Commissione tributaria regionale del Lazio appellen med den begrundelse, dels at der ikke indtræder forældelse med hensyn til en betaling foretaget i strid med fællesskabsretten, dels at kvalificeringen som »levering af tjenesteydelser« ikke kunne tages til følge for så vidt angik transaktioner udført uden modydelse af et moderselskab til fordel for sit driftssted, fordi den objektive betingelse for momspligtens indtræden ikke var opfyldt. Henførelsen af omkostningerne for tjenesteydelserne fra FCE Bank til FCE IT var udtryk for fordeling af omkostningerne inden for samme selskab.

18 Ministero dell'Economia e delle Finanze iværksatte kassationsanke til prøvelse af denne afgørelse ved Corte suprema di cassazione. Kassationsanbringendet tager udgangspunkt i, at de ydelser, der blev leveret af FCE Bank, var momspligtige som følge af den omstændighed, at FCE IT er et selvstændigt skatte- og afgiftssubjekt. Således skal betalinger til fordel for moderselskabet anses for en modydelse og udgør af denne grund afgiftsgrundlaget.

19 Herimod har FCE Bank gjort gældende, at FCE IT ikke har egen status som juridisk person, og at sidstnævnte således blot tjener som tilknytningspunkt ved påligning af moms vedrørende det ikke-hjemmehørende selskabs virksomhed i overensstemmelse med selskabsformålet. Endvidere indtræder momspligten ikke for så vidt angår leveringer, der foretages mellem to enheder, der udgør en enkelt afgiftspligtig person.

20 Det er under disse omstændigheder, at Corte suprema di cassazione har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, fortolkes således, at et datterselskab af et selskab med hjemsted i en anden stat (inden eller uden for Den Europæiske Union), der har karakter af en produktionsenhed, kan anses for at være en selvstændig afgiftspligtig person, og der dermed kan antages at bestå et retsforhold mellem disse to enheder med den følge, at levering af tjenesteydelser fra moderselskabet er momspligtig? Kan der ved afgørelsen af karakteren af dette retsforhold lægges vægt på armslængdeprincippet i artikel 7, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning og konventionen af 21. oktober 1988 mellem Italien og Det Forenede Kongerige [Storbritannien] og Nordirland? Er det muligt, at det i tilfælde af, at der er indgået en »Cost Sharing Agreement« for så vidt angår levering af tjenesteydelser til det sekundære driftssted, kan antages, at der foreligger et retsforhold? Hvis dette er tilfældet, hvilke kriterier skal da lægges til grund ved afgørelsen af, om der består et sådant retsforhold? Skal begrebet retsforhold defineres på grundlag af national ret eller fællesskabsretten?

2) Kan henførelse af omkostningerne forbundet med sådanne tjenesteydelser til

datterselskabet – uafhængigt af deres størrelse og af, om der er opnået en fortjeneste – anses for at udgøre vederlag for levering af tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 2's forstand, og i bekræftende fald i hvilket omfang?

3) For det tilfælde, at levering af tjenesteydelser mellem et moderselskab og dets datterselskaber i princippet skal anses for at være fritaget for moms, fordi modtageren ikke er en selvstændig afgiftspligtig person, og der derfor ikke består et retsforhold mellem enhederne, er en national administrativ praksis, hvorefter levering af tjenesteydelser pålægges afgift, når moderselskabet er hjemmehørende i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union, da i strid med princippet om etableringsfrihed i henhold til artikel 43 EF?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

21 Det følger af fast retspraksis, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 234 EF, tilkommer denne at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den (jf. dom af 17.7.1997, sag C-334/95, Krüger, Sml. I, s. 4517, præmis 22, og af 28.11.2000, sag C-88/99, Roquette Frères, Sml. I, s. 10465, præmis 18). Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den (jf. Krüger-dommen, præmis 23, og dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 32).

22 I denne forbindelse skal det bemærkes, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, i hvilken udstrækning tjenesteydelser, der leveres af et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige til sit driftssted i Italien, er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde. Det følger heraf, at det er ufornuddent at tage stilling til det tilfælde, hvor selskabet har hjemsted i en stat uden for Den Europæiske Union.

23 Det bemærkes videre, at det er ubestridt, at FCE IT, der er FCE Banks sekundære driftssted, ikke er en selvstændig juridisk person og derfor er en filial af sidstnævnte.

24 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at et fast forretningssted, som ikke er en selvstændig juridisk enhed i forhold til det selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det henhører under, og hvortil selskabet leverer tjenesteydelser, skal anses for en afgiftspligtig person på grund af de omkostninger, der henføres til det i forbindelse med nævnte leveringer.

Parternes indlæg

25 FCE Bank, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at tjenesteydelser, der leveres inden for samme juridiske enhed, ikke udgør momspligtig levering af tjenesteydelser.

26 Ifølge FCE Bank kan der ikke bestå noget retsforhold mellem denne og FCE IT, fordi de udgør en enkelt afgiftspligtig person. Der kan således ikke være tale om levering af tjenesteydelser mod vederlag mellem de to forretningssteder, der er hjemmehørende i to forskellige medlemsstater. FCE Bank modtager nemlig ikke betaling for at gennemføre interne aktiviteter, der gennemføres i selskabets egen interesse i at opnå en ensartet behandling af oplysninger vedrørende bogføring, markedsføring mv.

27 Ifølge Kommissionen kan levering af tjenesteydelser fra et moderselskab med hjemsted i en

medlemsstat til en enhed, der ikke er registreret som selvstændig juridisk person, og som er et fast driftssted i en anden medlemsstat, ikke anses for momsplichtige transaktioner.

28 Den italienske regering har gjort gældende, at selv om moderselskabet og dets filial på det civilretlige plan henhører under samme juridiske person, og dette kan være til hinder for tvangsfuldbyrdelse af de forpligtelser, der ligger til grund for den afgiftspligtige transaktion, er dette ikke til hinder for, at moderselskabet og dets filial udgør særskilte afgiftspligtige personer i skatte- og afgiftsmæssig henseende og mere specifikt med hensyn til moms.

29 Henset til ordlyden af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, som henviser til, at leveringer skal ske mod vederlag for at være momsplichtige, er det kun i det tilfælde, at tjenesteydelserne er vederlagsfrie, at disse kan anses for ikke at være omfattet af momsens anvendelsesområde. Det følger heraf, at betingelserne for, at der kan antages at foreligge et retsforhold, der kan danne grundlag for en momsplichtig transaktion, er dem, der følger af principperne i sjette direktiv.

30 Ifølge ordlyden af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og ottende direktivs artikel 1 skal et fast forretningssted, der er etableret i værtsmedlemsstaten, anses for en selvstændig afgiftspligtig person, hvilket udelukker muligheden for, at der kan træffes afgørelse om tilbagebetaling af moms til fordel for moderselskabet.

31 Ifølge den portugisiske regering er momsen – til trods for den høje grad af harmonisering – en national skat i medlemsstaterne, og det står disse frit for at afgøre, om forretningssteder, der er etablerede på deres områder, skal anses for afgiftspligtige personer. Et fast forretningssted, som råder over de menneskelige og tekniske ressourcer, der er nødvendige for at udføre afgiftspligtige transaktioner, udgør desuden et formueretligt og forretningsmæssigt centrum, som er tilstrækkeligt selvstændigt til, at det kan gøres til genstand for henførelse af retsforhold samt rettigheder og forpligtelser på momsområdet.

Domstolens bemærkninger

32 Det bemærkes for det første, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1, bestemmer, at moms bl.a. pålægges levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

33 For det andet fastlægger sjette direktivs artikel 4, hvilke personer der skal anses for »afgiftspligtige personer« i direktivets forstand. Herefter er en »afgiftspligtig person« enhver, der »selvstændigt« udøver en økonomisk virksomhed. Artiklens stk. 4 præciserer, at ved udtrykket »selvstændigt« undtages fra beskattningen de personer, der er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar (jf. dom af 6.11.2003, forenede sager C-78/02 – C-80/02, Karageorgou m.fl., Sml. I, s. 13295, præmis 35).

34 I denne forbindelse følger det af Domstolens praksis, at en tjenesteydelse kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser (jf. dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14, og af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 39).

35 For at fastslå, om der består et sådant retsforhold mellem et ikke-hjemmehørende selskab og en af dets filialer, som indebærer, at de leverede ydelser er momsplichtige, skal det vurderes, om FCE IT udøver selvstændig økonomisk virksomhed. I denne forbindelse skal det undersøges, om en filial som FCE IT kan anses for at være en selvstændig bank, bl.a. under hensyn til, om den selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med dens virksomhed.

36 Således som generaladvokaten har anført i punkt 46 i forslaget til afgørelse, bærer filialen imidlertid ikke selv de økonomiske risici forbundet med udøvelsen af virksomhed som kreditinstitut, f.eks. hvis en kunde ikke kan tilbagebetale et lån. Det er banken, der som juridisk person bærer risikoen, og som i den henseende kontrolleres med hensyn til sin finansielle soliditet og sin solvens i oprindelsesmedlemsstaten.

37 Som bankfilial råder FCE IT nemlig ikke over en indskudskapital. Følgelig hviler risikoen forbundet med den økonomiske aktivitet i det hele på FCE Bank. Derfor er FCE IT afhængig af sidstnævnte og de udgør tilsammen en enkelt afgiftspligtig person.

38 Denne konklusion ændres ikke af sjette direktivs artikel 9, stk. 1. Denne bestemmelse har til formål at udpege den afgiftspligtige person for så vidt angår transaktioner, der foretages mellem en filial og tredjemand. Den er således uden relevans i en sag som den foreliggende, som vedrører transaktioner mellem et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og en af dets filialer, der har hjemsted i en anden medlemsstat.

39 Hvad angår OECD's modeloverenskomst skal det fastslås, at den er uden relevans, for så vidt som den vedrører direkte beskatning, mens moms er en indirekte skat.

40 Hvad endelig angår spørgsmålet, om der er indgået en aftale med henblik på fordeling af omkostningerne, er dette ligeledes uden relevans i den foreliggende sag, eftersom en sådan aftale ikke er indgået mellem to uafhængige parter.

41 Under hensyn til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at et fast forretningssted, som ikke er en selvstændig juridisk enhed i forhold til det selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det henhører under, og hvortil selskabet leverer tjenesteydelser, ikke skal anses for en afgiftspligtig person på grund af de omkostninger, der henføres til det i forbindelse med nævnte leveringer.

Om det andet spørgsmål

42 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om sjette direktivs artikel 2 skal fortolkes således, at henførelse af omkostningerne til tjenesteydelser, der er leveret til det sekundære driftssted af det ikke-hjemmehørende selskab, udgør en modydelse uafhængigt af deres størrelse og af, om der er opnået en fortjeneste.

43 Ifølge denne doms præmis 37 er den pågældende filial ikke uafhængig af selskabet. Det er således ufornuddent at besvare det andet spørgsmål.

Om det tredje spørgsmål

44 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en national administrativ praksis, hvorefter der pålægges moms ved levering af tjenesteydelser fra et moderselskab til et sekundært driftssted i en anden medlemsstat, er i strid med princippet om etableringsfrihed i henhold til artikel 43 EF.

Parternes indlæg

45 Ifølge FCE Bank, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen tilsidesætter den italienske administrative praksis etableringsfriheden som garanteret ved artikel 43 EF.

46 FCE Bank har anført, at den pågældende nationale praksis har til virkning at konsolidere momsen, som således bliver ikke-fradragsberettiget. Dette indebærer en supplerende og endelig

omkostning, som en italiensk bank, der leverer de samme tjenesteydelser til sine sekundære driftssteder, der er etableret i Italien, ikke skal bære, og som ikke kan anses for at være en egnet foranstaltning med henblik på at sikre en effektiv skattekontrol.

47 Det Forenede Kongeriges regering deler Kommissionens synspunkt, hvorefter den italienske administrative praksis tilsidesætter det princip om forbud mod forskelsbehandling, der følger af etableringsfriheden, når den skattemæssige behandling på momsområdet økonomisk set er mere bebyrdende for en udenlandsk banks datterselskab end for en indenlandsk banks datterselskab – uden at der i øvrigt er andre objektive forskelle mellem disse to typer af datterselskaber. På samme måde er pålæggelse af moms ved leveringer fra et moderselskab til et indenlandsk eller udenlandsk datterselskab en hindring for retten til frit at etablere filialer, hvilket ikke kan begrundes i nogen »almen« interesse som omhandlet i Domstolens praksis (jf. i denne retning dom af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 32, og af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 37).

48 Den italienske regering har ikke i sit indlæg fremsat nogen argumenter vedrørende dette punkt, idet den har gjort gældende, at det faste driftssted er en selvstændig momspligtig person.

49 Ifølge den portugisiske regering følger det af formålene med og de grundlæggende regler for det fælles momssystem, at der ikke er tale om et område, der udelukkende reguleres i overensstemmelse med national administrativ praksis. Det er således uforholdsmæssigt at besvare det tredje spørgsmål om etableringsfriheden i henhold til artikel 43 EF – 48 EF.

Domstolens bemærkninger

50 Således som generaladvokaten har understreget i punkt 74 i forslaget til afgørelse, er det – når det er fastslået, at en national lovgivning eller praksis er uforenelig med sjette direktiv – uforholdsmæssigt også at undersøge, om den tilsidesætter de grundlæggende friheder i traktaten, som f.eks. etableringsfriheden.

51 Det er således blevet fastslået i denne doms præmis 37, at en filial af et ikke-hjemmehørende selskab ikke er selvstændigt, og at der følgelig ikke består noget retsforhold mellem dem. De skal anses for at være én og samme afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 1. FCE IT er således blot en del af FCE Bank.

52 Det følger af det ovenstående, at den italienske administrative praksis er uforenelig med sjette direktiv, og at det er uforholdsmæssigt at tage stilling til, om der foreligger en tilsidesættelse af artikel 43 EF.

Sagens omkostninger

53 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, der er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at et fast forretningssted, som ikke er en selvstændig juridisk enhed i forhold til det selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det henhører under, og hvortil selskabet leverer tjenesteydelser, ikke skal anses for en afgiftspligtig person på grund af de omkostninger, der henføres til det i forbindelse med nævnte leveringer.

Underskrifter.

* Processprog: italiensk.