

Asia C-210/04

Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate

vastaan

FCE Bank plc

(Corte suprema di cassazione esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 2 ja 9 artikla – Kiinteä toimipaikka – Verotuksellisesti ulkomailla asuva yhtiö – Oikeussuhde – Kustannusten jakoa koskeva sopimus – OECD:n mallisopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi – Verovelvollisen käsite – Vastikkeellinen palvelujen suoritus – Hallintokäytäntö

Julkisasiamies P. Léger'n ratkaisuehdotus 29.9.2005

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (toinen jaosto) 23.3.2006

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Verovelvolliset

(Neuvoston direktiivin 77/388 2 artiklan 1 kohta ja 9 artiklan 1 kohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole eri jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä, johon tämä kiinteä toimipaikka kuuluu, erillinen oikeushenkilö ja jolle kyseinen yhtiö suorittaa palveluja, ei ole pidettävä verovelvollisena sen vuoksi, että siltä on veloitettu mainituista palveluista aiheutuneita kuluja.

(ks. 41 kohta ja tuomiolauselman)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

23 päivänä maaliskuuta 2006 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 2 ja 9 artikla – Kiinteä toimipaikka – Verotuksellisesti ulkomailla asuva yhtiö – Oikeussuhde – Kustannusten jakoa koskeva sopimus – OECD:n mallisopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi – Verovelvollisen käsite – Vastikkeellinen palvelujen suoritus – Hallintokäytäntö

Asiassa C-210/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 18.2.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 12.5.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ministero dell'Economia e delle Finanze ja

Agenzia delle Entrate

vastaan

FCE Bank plc,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris (esittelevä tuomari) ja G. Arestis,

julkisasiamies: P. Léger,

kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.6.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- FCE Bank plc, edustajanaan avvocato B. Gangemi,
- Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Fernandes, Â. Seiça Neves ja R. Laires,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään barrister R. Hill,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja M. Velardo,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.9.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 kohdan ja 9 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate (Rooma) (jäljempänä agenzia) sekä FCE Bank plc, joka on Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut pankki (jäljempänä FCE Bank), ja jossa on kyse FCE Bankin Italiassa sijaitsevan sivuliikkeen (jäljempänä FCE IT) arvonlisäverona suorittamien rahamäärien palauttamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

– – .”

4 Tämän direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

””Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

5 Saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.”

Kahdeksas direktiivi 79/1072/ETY

6 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas direktiivi) 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ’maan alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella’ tarkoitetaan direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, jolla 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä tarkoitettuna ajanjaksona ei ole ollut kyseisessä maassa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimet suoritetaan, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa, ja joka ei samana ajanjaksona ole suorittanut yhtään kyseisessä maassa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua – – .”

Direktiivi 2000/12/EY

7 Luottolaitosten liiketoiminnan aloittamisesta ja harjoittamisesta 20 päivänä maaliskuuta 2000 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2000/12/EY (EYVL L 126, s. 1) 13 artiklassa, joka liittyy toisessa jäsenvaltiossa toimiluvan saaneiden luottolaitosten sivukonttoreihin, säädetään seuraavaa:

”Vastaanottavat jäsenvaltiot eivät saa vaatia toimilupaa tai perustamispääomaa muussa jäsenvaltiossa toimiluvan jo saaneen luottolaitoksen sivukonttorilta. – – ”

OECD:n malliverosopimus

8 Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatiman tulo- ja varallisuusveroja koskevan malliverosopimuksen (jäljempänä OECD:n malliverosopimus) 7 artiklan 2 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Jos sopimusvaltion yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta, luetaan kummassakin sopimusvaltiossa kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanluonteista toimintaa samojen tai samanluonteisten edellytysten vallitessa ja itsenäisesti päättää liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on.”

9 Malliverosopimuksen 7 artiklan 3 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Kiinteän toimipaikan tuloa määrättäessä on vähennykseksi hyväksyttävä kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot, niihin luettuina yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneet menot, riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on, vai muualla.”

Kansallinen lainsäädäntö

10 Pallanzassa 21.10.1988 allekirjoitetun, tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi Italian tasavallan hallituksen ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan välillä tehdyn sopimuksen, johon sisältyy tietojen vaihtaminen, ratifioimisesta ja täytäntöönpanosta 5.11.1990 annetun lain nro 329 (Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana, jäljempänä GURI, Supplemento ordinario nro 267, 15.11.1990) 7 §:n 2 ja 3 momentin säännökset vastaavat OECD:n malliverosopimuksen määräyksiä.

11 Arvonlisäverosta annetun puitelain eli 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (GURI, Supplemento ordinario nro 292, 11.11.1972, s. 2) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa kannetaan yrityksen toiminnan tai ammatinharjoittamisen yhteydessä valtion alueella suoritetuista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista sekä kaikesta maahantuonnista – – .”

12 Tämän lain 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Palveluja ovat vastikkeelliset suoritukset, jotka perustuvat erilaisiin urakka- tai palveluhankintasopimuksiin, kuljetukseen, valtuutukseen, lähetykseen, kauppaedustukseen, välitykseen, varastointiin, ja yleisesti velvollisuudet suorittaa tai pidättäytyä suorittamasta ja sallia, riippumatta siitä, mihin kyseiset velvollisuudet perustuvat.”

13 Tämän saman lain 7 §:n 3 momentissa säädetään, että palvelut ”katsotaan suoritetuiksi valtion alueella, jos niitä ovat suorittaneet oikeussubjektit, joiden kotipaikka on valtion alueella, tai oikeussubjektit, jotka asuvat valtion alueella ja joilla ei ole kotipaikkaa ulkomailla, taikka oikeussubjektien, joiden kotipaikka tai asuinpaikka on ulkomailla, Italiassa olevat kiinteät toimipaikat”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 FCE IT on Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen FCE Bankin Italiassa sijaitseva sivuliike, jonka toimialana on arvonlisäverosta vapautettu rahoitustoiminta.

15 FCE IT vastaanotti FCE Bankilta palvelujen suorituksia, jotka liittyvät konsultointiin, liikkeenjohtoon, henkilöstön koulutukseen, tietojenkäsittelyyn ja ohjelmistopalvelujen tarjoamiseen. Se vaati näihin palvelujen suorituksiin, jotka toteutettiin vuosina 1996–1999, liittyvän arvonlisäveron palauttamista sellaisten laskujen perusteella, jotka se oli laatinut itseään varten (ns. itselaskutus).

16 Viranomaiset hylkäsivät tämän vaatimuksen implisiittisesti, minkä jälkeen FCE IT valitti Commissione tributaria provinciale di Romaan, joka hyväksyi vaatimuksen. Agenzia valitti tästä päätöksestä, ja se vetosi yhtäältä siihen, että vaatimus oli esitetty liian myöhään vuosien 1996 ja 1997 osalta, ja toisaalta siihen, että palautusvaatimus ei ollut perusteltu vuosien 1998 ja 1999 osalta.

17 Commissione tributaria regionale del Lazio hylkäsi valituksen 29.3./25.5.2002 tekemällään päätöksellä yhtäältä sillä perusteella, että vanhentumista ei voida soveltaa yhteisön oikeuden vastaisesti suoritettuun maksuun, ja toisaalta sillä perusteella, että luokittelua palvelujen suorituksiksi ei voitu hyväksyä yhtiön vastikkeetta sivuliikkeensä hyväksi toteuttamien liiketoimien osalta, sillä arvonlisäveron soveltamisen objektiivinen edellytys puuttui. Palveluista aiheutuneissa kustannuksissa, jotka FCE Bank veloitti FCE IT:ltä, oli kyseisen tuomioistuimen mukaan kyse kulujen jakamisesta yhtiön sisällä.

18 Ministero dell'Economia e delle Finanze teki tästä päätöksestä kassaatiovalituksen Corte suprema di cassazioneen. Valitus perustuu siihen, että FCE Bankin suorittamat palvelut ovat arvonlisäverollisia, koska FCE IT on verotuksellisesti erillinen oikeussubjekti. FCE Bankille maksettavien suoritusten on näin ollen katsottava olevan vastiketta, joten ne muodostavat veron perusteen.

19 FCE Bankin mukaan FCE IT ei sitä vastoin ole oikeushenkilö, joten se muodostaa ainoastaan liittymäkohdan sen toimialaan liittyvien liiketoimien arvonlisäverovelvollisuuden osalta. Arvonlisäveroa ei myöskään voida vaatia maksettavaksi palveluista, jotka on suoritettu kahden yksikön välillä, jotka muodostavat yhden ainoan verovelvollisen.

20 Tässä tilanteessa Corte suprema di cassazione päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että yhtiön, jolla on kotipaikka toisessa (Euroopan unioniin kuuluvassa tai kuulumattomassa) maassa, sivutoimipaikkaa, joka on tuotannollinen yksikkö, voidaan pitää itsenäisenä subjektina ja kyseisten kahden yksikön välillä voidaan siten katsoa olevan oikeussuhde, jolloin päätoimipaikan sivutoimipaikalle suorittamista palveluista kannetaan arvonlisäveroa? Voidaanko sen määrittelemiseksi soveltaa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi laaditun OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 ja 3 kappaleessa ja Italian sekä [Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan] välillä 21.10.1988 tehdyssä sopimuksessa tarkoitettua arm's length -periaatetta? Voidaanko katsoa kyseessä olevan oikeussuhde siinä tapauksessa, että on olemassa sivuliikkeelle suoritettavia palveluja koskeva cost-sharing agreement? Mikäli tähän vastataan myöntävästi, mitkä ovat edellytykset, joiden täytyessä voidaan katsoa tällaisen oikeussuhteen olevan olemassa? Onko oikeussuhteen käsitteen perustuttava kansalliseen oikeuteen vai yhteisön oikeuteen?

2) Voidaanko tällaisista palveluista aiheutuvien kustannusten veloittamista sivutoimipaikalta pitää kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettuna suoritettujen palvelujen vastikkeena riippumatta veloituksen määrästä ja yritykselle koituvasta voitosta, tai miltä osin sitä voidaan pitää vastikkeena?

3) Mikäli katsotaan, että päätoimipaikan ja sivutoimipaikan väliset palvelut ovat lähtökohtaisesti arvonlisäverottomia sen vuoksi, että vastaanottajana oleva subjekti ei ole itsenäinen ja että näiden kahden yksikön välillä ei siten voida katsoa olevan oikeussuhdetta, onko tilanteessa, jossa päätoimipaikka sijaitsee Euroopan unionin toisessa jäsenvaltiossa, kansallista hallinnollista käytäntöä, jonka mukaan palvelut ovat tässä tapauksessa verollisia, pidettävä EY 43 artiklassa vahvistetun sijoittautumisvapauden vastaisena?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

21 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen välille EY 234 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan riidan (ks. asia C-334/95, Krüger, tuomio 17.7.1997, Kok. 1997, s. I-4517, 22 kohta ja asia C-88/99, Roquette Frères, tuomio 28.11.2000, Kok. 2000, s. I-10465, 18 kohta). Yhteisöjen tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava uudelleen sille esitetty kysymys (ks. em. asia Krüger, tuomion 23 kohta ja asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, Kok. 2002, s. I-6325, 32 kohta).

22 Tältä osin on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele, miltä osin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen yhtiön Italiaan sijoittautuneelle sivuliikkeelleen suorittamat palvelut kuuluvat kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Tästä seuraa, ettei ole hyödyllistä ottaa kantaa siihen tapaukseen, jossa yhtiön kotipaikka on valtiossa, joka ei kuulu Euroopan unioniin.

23 Tämän jälkeen on todettava, että on selvää, ettei FCE IT, joka on FCE Bankin sivutoimipaikka, ole itsenäinen oikeushenkilö, ja se on siis FCE Bankin sivuliike.

24 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele, onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole eri jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä, johon tämä kiinteä toimipaikka kuuluu, erillinen oikeushenkilö ja jolle kyseinen yhtiö suorittaa palveluja, on pidettävä verovelvollisena sen vuoksi, että siltä on veloitettu mainituista palveluista aiheutuneita kuluja.

Asianosaisten huomautukset

25 FCE Bank, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio katsovat, että saman oikeudellisen yksikön sisällä suoritettut palvelut eivät ole arvonlisäverollisia palvelujen suorituksia.

26 FCE Bankin mukaan sen ja FCE IT:n välillä ei voi olla oikeussuhdetta, koska ne muodostavat yhden ainoan verovelvollisen. Näiden kahteen eri jäsenvaltioon sijoittautuneen kahden toimipaikan välillä ei siis voi tapahtua vastikkeellisia palvelujen suorituksia. FCE Bankille ei nimittäin suoriteta korvausta sellaisten sisäisten toimintojen suorittamisesta, jotka toteutetaan itse yhtiön edun nimissä tarkoituksena käsitellä yhdenmukaisesti kirjanpito ja markkinointitietoja sekä muita tietoja.

27 Komission mukaan jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön ja subjektin, jota ei ole rekisteröity erillisenä oikeudellisena yksikkönä ja joka muodostaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, välisiä palvelujen suorituksia ei ole pidettävä arvonlisäverollisina liiketoimina.

28 Vaikka yhtiö ja sen sivuliike ovat siviilioikeuden näkökulmasta osa samaa oikeushenkilöä, minkä vuoksi verotettavan liiketoimen kohteena olevien velvollisuuksien pakkotäytäntöönpano voisi estyä, Italian hallituksen mukaan tämä ei ole esteenä sille, että ne ovat yleisesti vero-oikeuden näkökulmasta ja erityisesti arvonlisäveron osalta erillisiä verovelvollisia.

29 Kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuoto, jonka mukaan palvelujen suoritusten arvonlisäverollisuuden edellytyksenä on niiden vastikkeellisuus, nämä liiketoimet voidaan Italian hallituksen mukaan sulkea kyseisen veron soveltamisalan ulkopuolelle ainoastaan sen perusteella, että palvelut ovat mahdollisesti ilmaisia. Tästä seuraa Italian hallituksen mukaan, että ne edellytykset, joiden vallitessa on olemassa oikeussuhde, johon voi liittyä verollisia liiketoimia, seuraavat kuudennessa direktiivissä vahvistetuista periaatteista.

30 Lisäksi kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa ja kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa säädetään, että vastaanottavaan jäsenvaltioon sijoittautunutta kiinteää toimipaikkaa on pidettävä itsenäisenä verovelvollisena, mistä seuraa Italian hallituksen mukaan, ettei arvonlisäveroa ole mahdollista palauttaa emoyhtiölle.

31 Portugalin hallituksen mukaan arvonlisävero on siitä huolimatta, että sitä on yhdenmukaistettu huomattavasti, jäsenvaltioiden kansallinen vero, ja jäsenvaltiot ovat siis vapaita katsomaan, että niiden alueella sijaitsevat toimipaikat ovat verovelvollisia. Lisäksi kiinteä toimipaikka, joka täyttää henkilöstövoimavaroja ja teknisiä voimavaroja koskevat edellytykset verotettavien liiketoimien suorittamiseksi, muodostaa omaisuuskokonaisuuden ja riittävän itsenäisen liiketoimipaikan niin, että siihen voidaan sellaisenaan liittää arvonlisäveroon liittyviä suhteita, oikeuksia ja velvollisuuksia.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

32 Yhtäältä on muistutettava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava muun muassa verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

33 Toisaalta kuudennen direktiivin 4 artiklassa määritellään, ketkä ovat verovelvollisia. Tämä ominaisuus on henkilöillä, jotka harjoittavat "itsenäisesti" taloudellista toimintaa. Saman artiklan 4 kohdassa täsmennetään, että sanonta "itsenäisesti" sulkee verotuksen ulkopuolelle henkilöt, joiden suhde työnantajaan perustuu oikeussuhteeseen, joka muun muassa työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo alisteisuussuhteen (ks. yhdistetyt asiat C-78/02–C-80/02, Karageorgou ym., tuomio 6.11.2003, Kok. 2003, s. I-13295, 35 kohta).

34 Tämän osalta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia (ks. asia C-16/93, Tolsma, tuomio

3.3.1994, Kok. 1994, s. I?743, 14 kohta ja asia C?174/00, Kennemer Golf, tuomio 21.3.2002, Kok. 2002, s. I?3293, 39 kohta).

35 Sen osoittamiseksi, että verotuksellisesti ulkomailla asuvan yhtiön ja yhden sen sivuliikkeen välillä on tällainen oikeussuhde niin, että suoritetuista palveluista voitaisiin kantaa arvonlisäveroa, on tutkittava, harjoittaako FCE IT itsenäistä taloudellista toimintaa. Tältä osin on tutkittava, voidaanko FCE IT:n kaltaista sivuliikettä pitää itsenäisenä pankkina muun muassa siltä osin, että se kantaa toiminnastaan aiheutuvat taloudelliset riskit.

36 Kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 46 kohdassa, sivuliike ei kanna itse luottolaitoksen toiminnan harjoittamiseen liittyviä taloudellisia riskejä, jollainen on esimerkiksi se, että asiakas ei maksa lainaa takaisin. Tämän riskin kantaa pankki oikeushenkilönä, ja tästä syystä pankin talouden vakautta ja vakavaraisuutta valvotaan sen kotijäsenvaltiossa.

37 FCE IT:llä ei nimittäin sivuliikkeenä ole perustamispääomaa. Tästä seuraa, että FCE Bank kantaa taloudelliseen toimintaan liittyvän riskin kokonaisuudessaan. Näin ollen FCE IT on riippuvainen FCE Bankista, jonka kanssa se muodostaa yhden ainoan verovelvollisen.

38 Tätä arviointia ei aseteta kyseenalaiseksi kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdalla. Kyseisen säännöksen tarkoituksena on määrittää verovelvollinen sivuliikkeen ja kolmansien osapuolten välisissä liiketoimissa. Tällä säännöksellä ei siis ole merkitystä esillä olevan kaltaisessa tapauksessa, joka koskee jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuvan yhtiön ja yhden sen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen sivuliikkeen välisiä liiketoimia.

39 OECD:n malliverosopimuksen osalta on todettava, ettei sillä ole asian kannalta merkitystä, koska se koskee välitöntä verotusta, kun taas arvonlisävero on välillistä verotusta.

40 Sen osalta, että on tehty kustannusten jakoa koskeva sopimus, kyse on niin ikään esillä olevan asian kannalta merkityksettömästä seikasta, koska tällaista sopimusta ei ole tehty itsenäisten sopimuspuolten välillä.

41 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole eri jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä, johon tämä kiinteä toimipaikka kuuluu, erillinen oikeushenkilö ja jolle kyseinen yhtiö suorittaa palveluja, ei ole pidettävä verovelvollisena sen vuoksi, että siltä on veloitettu mainituista palveluista aiheutuneita kuluja.

Toinen kysymys

42 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 2 artiklaa tulkittava siten, että se, että verotuksellisesti ulkomailla asuva yhtiö veloittaa sivutoimipaikaltaan sille suorittamistaan palveluista aiheutuneet kulut, muodostaa vastikkeen riippumatta veloituksen määrästä ja yritykselle koituvasta voitosta.

43 Tämän tuomion 37 kohdan mukaan kyseessä oleva sivuliike ei ole itsenäinen suhteessa yhtiöön. Toiseen kysymykseen ei näin ollen ole tarpeen vastata.

Kolmas kysymys

44 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kansallinen hallinnollinen käytäntö, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan palveluista, joita yhtiö suorittaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle sivuliikkeelleen, EY 43 artiklassa vahvistetun sijoittautumisvapauden vastainen.

Asianosaisten huomautukset

45 FCE Bankin, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission mukaan Italian hallintokäytäntö on ristiriidassa EY 43 artiklassa taatun sijoittautumisvapauden kanssa.

46 FCE Bank katsoo, että kyseessä olevasta kansallisesta käytännöstä seuraa, että vahvistetaan arvonlisävero, joka on vähennyskelvoton. Kyseinen arvonlisävero on FCE Bankin mukaan lopullinen lisäkustannus, jota ei aiheudu italialaiselle pankille, joka suorittaa samoja palveluja Italian alueella sijaitseville sivutoimipaikoilleen, ja jota ei voida pitää toimenpiteenä, jolla voidaan taata verovalvonnan tehokkuus.

47 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus jakaa komission mielipiteen, jonka mukaan Italian hallintokäytännöllä rikotaan sijoittautumisvapauteen liittyvää syrjintäkiellon periaatetta, kun arvonlisäveron osalta verokohtelusta aiheutuu ulkomaisen pankin sivutoimipaikalle enemmän kustannuksia kuin kotimaisen pankin sivutoimipaikalle, vaikka näiden kahden tytäryhtiötyypin välillä ei ole muita objektiivisia eroja. Myös sillä, että kotimaisen tai ulkomaisen yhtiön ja sen sivutoimipaikan välisistä palvelujen suorituksista kannetaan arvonlisäveroa, rajoitetaan sivuliikkeen perustamisen muodossa käytettävää sijoittautumisvapautta, mitä ei voida perustella millään yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla yleiseen etuun liittyvällä syyllä (ks. vastaavasti asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993, Kok. 1993, s. I-1663, 32 kohta ja asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995, Kok. 1995, s. I-4165, 37 kohta).

48 Italian hallitus ei ole esittänyt tämän seikan osalta huomautuksia, koska se katsoo, että kiinteä toimipaikka on arvonlisäverovelvollinen itsenäinen subjekti.

49 Portugalin hallituksen mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana olevista tavoitteista ja säännöistä ilmenee, ettei kyse ole alasta, joka on riippuvainen yksinomaan kansallisesta hallintokäytännöstä. Kolmanteen kysymykseen, joka koskee EY 43 ja EY 48 artiklassa vahvistettua sijoittautumisvapautta, ei siis ole kyseisen hallituksen mukaan tarpeen vastata.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

50 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 74 kohdassa, kun todetaan, että lainsäädäntö tai kansallinen käytäntö on kuudennen direktiivin vastainen, ei ole enää tarpeen tutkia sitä, onko perustamissopimuksessa vahvistettuja perusvapauksia, kuten sijoittautumisvapautta, rikottu.

51 Tämän tuomion 37 kohdassa on nimittäin todettu, että verotuksellisesti ulkomailta asuvan yhtiön sivuliike ei ole itsenäinen ja että yhtiön ja sivuliikkeen välillä ei näin ollen ole oikeussuhdetta. Ne on katsottava yhdeksi ainoaksi kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi verovelvolliseksi. FCE IT on siis ainoastaan osa FCE Bankia.

52 Edellä esitetystä seuraa, että Italian hallintokäytäntö on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa, ja EY 43 artiklan rikkomisesta ei ole tarpeen lausua.

Oikeudenkäyntikulut

53 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole eri jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä, johon tämä kiinteä toimipaikka kuuluu, erillinen oikeushenkilö ja jolle kyseinen yhtiö suorittaa palveluja, ei ole pidettävä verovelvollisena sen vuoksi, että siltä on veloitettu mainituista palveluista aiheutuneita kuluja.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: italia.