

Zaak C-210/04

Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate

tegen

FCE Bank plc

(verzoek van de Corte suprema di cassazione om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikelen 2 en 9 – Vaste inrichting – Niet-ingezeten vennootschap – Rechtsverhouding – Overeenkomst over toerekening van kosten – OESO-Verdrag tot vermijding van dubbele belasting – Begrip ‚belastingplichtige’ – Dienst onder bezwarende titel – Bestuurspraktijk”

Conclusie van advocaat-generaal P. Léger van 29 september 2005

Arrest van het Hof (Tweede kamer) van 23 maart 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastingplichtigen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 2, punt 1, en 9, lid 1)

De artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moeten aldus worden uitgelegd dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt, en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht.

(cf. punt 41 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

23 maart 2006 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikelen 2 en 9 – Vaste inrichting – Niet-ingezeten vennootschap – Rechtsverhouding – Overeenkomst over toerekening van kosten – OESO-Verdrag tot vermijding van dubbele belasting – Begrip ‚belastingplichtige’ – Dienst onder bezwarende titel – Bestuurspraktijk”

In zaak C-210/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Corte suprema di cassazione (Italië) bij beslissing van 18 februari 2004, ingekomen bij het Hof

op 12 mei 2004, in de procedure

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

tegen

FCE Bank plc,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris (rapporteur) en G. Arestis, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,

griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 9 juni 2005,

gelet op de opmerkingen van:

- FCE Bank plc, vertegenwoordigd door B. Gangemi, avvocato,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes, Â. Seiça Neves en R. Laires als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door R. Hill, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en M. Velardo als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 september 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen enerzijds het Ministero dell'Economia e delle Finanze en het Agenzia delle Entrate (Rome) (hierna: „Agentschap”) en anderzijds FCE Bank plc, een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde bankvennootschap (hierna: „FCE Bank”), inzake de terugbetaling van de door haar nevenvestiging in Italië (hierna: „FCE IT”) aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) betaalde bedragen.

Toepasselijke bepalingen

Communautaire wetgeving

De Zesde richtlijn

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

4 Artikel 4, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

5 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

De Achtste richtlijn (79/1072/EEG)

6 Artikel 1 van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn”) bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG, die gedurende de periode, bedoeld in artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste en tweede zin, in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad, en die in de voornoemde periode geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen [...]”

Richtlijn 2000/12/EG

7 Artikel 13 van richtlijn 2000/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 maart 2000 betreffende de toegang tot en de uitoefening van de werkzaamheden van kredietinstellingen

(PB L 126, blz. 1) bepaalt:

„De lidstaten van ontvangst mogen noch een vergunning noch dotatiekapitaal eisen voor bijkantoren van kredietinstellingen waaraan in andere lidstaten vergunning is verleend. [...]”

Het OESO-verdrag

8 Artikel 7, lid 2, van het modelbelastingverdrag ter zake van inkomen en vermogen, opgesteld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: „OESO-verdrag”), bepaalt:

„[I]ndien een onderneming van een overeenkomstsluitende staat in de andere overeenkomstsluitende staat haar bedrijf uitoefent door middel van een aldaar gevestigde vaste inrichting, [worden] in elk van de overeenkomstsluitende staten aan die vaste inrichting de voordelen toegerekend die zij geacht zou kunnen worden te behalen, indien zij een zelfstandige onderneming zou zijn die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden en die geheel onafhankelijk transacties zou aangaan met de onderneming waarvan zij een vaste inrichting is. [...]”

9 Artikel 7, lid 3, van dit verdrag bepaalt:

„Bij het bepalen van de voordelen van een vaste inrichting worden in aftrek toegelaten kosten – daaronder begrepen kosten van de leiding en algemene beheerskosten – die ten behoeve van de vaste inrichting zijn gemaakt, hetzij in de staat waar de vaste inrichting is gevestigd, hetzij elders.”

Nationale wetgeving

10 Artikel 7, leden 2 en 3, van wet nr. 329 van 5 november 1990, houdende goedkeuring en uitvoering van het verdrag tussen de regering van de Italiaanse Republiek en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, ter vermijding van dubbele belasting en ter preventie van de ontduiking van de inkomstenbelasting, met een uitwisseling van nota's, ondertekend te Pallanza op 21 oktober 1988 (gewoon supplement bij GURI nr. 267 van 15 november 1990, blz. 107), neemt de overeenkomstige bepalingen van het OESO-verdrag over.

11 Artikel 1 van de basiswet inzake de BTW – decreet nr. 633 van de president van de republiek van 26 oktober 1972 (gewoon supplement bij GURI nr. 292 van 11 november 1972, blz. 2) – luidt:

„De belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven over de levering van goederen en de diensten, welke op het grondgebied van de staat in de uitoefening van een onderneming, een ambacht of een beroep worden verricht en op de door eenieder verrichte invoer [...]”

12 Artikel 3 van deze wet bepaalt:

„Als dienstverrichting worden aangemerkt de diensten die voor een tegenprestatie worden verricht op grond van overeenkomsten inzake aanneming van werk, aanbesteding, vervoer, lastgeving, expeditie, vertegenwoordiging, bemiddeling, bewaarneming, en in het algemeen van verplichtingen om iets te doen of niet te doen en te dulden, ongeacht de grondslag ervan.”

13 Artikel 7, lid 3, van deze wet bepaalt dat diensten „[a]ls op het grondgebied van de staat verricht worden aangemerkt, wanneer zij worden verricht door in de staat gevestigde personen die hun woonplaats op dat grondgebied hebben of door aldaar verblijvende personen die hun woonplaats niet in het buitenland hebben gevestigd, alsmede wanneer zij worden verleend door vaste inrichtingen in Italië van personen die in het buitenland zijn gevestigd of woonachtig zijn”.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 FCE IT is een in Italië gevestigde nevenvestiging van de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap FCE Bank die als maatschappelijk doel financiële activiteiten verricht die zijn vrijgesteld van BTW.

15 FCE IT heeft diensten ontvangen van FCE Bank op het gebied van consultancy, management, de opleiding van het personeel, gegevensbehandeling en de levering en het beheer van software. Zij heeft om terugbetaling van de BTW over deze diensten voor de jaren 1996 tot en met 1999 verzocht op basis van facturen die zij aan zichzelf heeft uitgeschreven (zogenaamde „zelffacturering”).

16 Na de stilzwijgende afwijzing van dit verzoek door de administratie heeft FCE IT beroep ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale di Roma die dit beroep gegrond verklaarde. Het Agentschap is tegen deze beslissing in hoger beroep gegaan en stelde dat de vordering met betrekking tot de jaren 1996 en 1997 was verjaard en dat de vordering tot terugbetaling voor de jaren 1998 en 1999 ongegrond was.

17 Bij uitspraak van 29 maart/25 mei 2002 verwierp de Commissione tributaria regionale del Lazio het hoger beroep in de eerste plaats op grond dat de verjaring niet van toepassing is op een betaling die in strijd met het gemeenschapsrecht heeft plaatsgevonden en in de tweede plaats op grond dat de kwalificatie van „dienstverrichting” niet mogelijk is bij handelingen die zonder tegenprestatie door de moedervennootschap ten behoeve van haar vestiging zijn verricht, aangezien de objectieve voorwaarde voor de BTW ontbrak. Het in rekening brengen van de kosten van de diensten van FCE Bank aan FCE IT zou een kostentoedeling binnen éénzelfde vennootschap vormen.

18 Tegen dit vonnis heeft het Ministero dell'Economia e delle Finanze beroep in cassatie ingesteld bij de Corte suprema di cassazione. Het cassatiemiddel steunt op de BTW-plichtigheid van de door FCE Bank verrichte diensten op grond van de fiscale autonomie van FCE IT. De betalingen aan de moedermaatschappij moeten aldus als een tegenprestatie worden beschouwd en vormen derhalve de maatstaf van heffing.

19 Daarentegen heeft volgens FCE Bank FCE IT geen rechtspersoonlijkheid en is zij dus slechts voor de handelingen die verband houden met het maatschappelijk doel van de vennootschap een aanknopingspunt voor de BTW-plichtigheid. Bovendien kan geen BTW worden geëist voor diensten die worden verricht tussen twee entiteiten die één enkele belastingplichtige vormen.

20 In deze omstandigheden heeft de Corte suprema di cassazione besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat een filiaal van een vennootschap die een vestiging in een andere (al dan niet tot de Europese Unie behorende) staat heeft, dat de kenmerken van een productie-eenheid heeft, als zelfstandig

belastingplichtige kan worden beschouwd en is er dan sprake van een rechtsverhouding tussen de twee eenheden, met als gevolg dat BTW verschuldigd is over door de moedermaatschappij verrichte diensten? Kan om dit uit te maken gebruik worden gemaakt van het 'arm's length'-criterium zoals geformuleerd in artikel 7, leden 2 en 3, van het OESO-modelverdrag tot het vermijden van dubbele belastingheffing en van het Verdrag van 21 oktober 1988 tussen Italië [en] het Verenigd Koninkrijk [van Groot-Brittannië] en Noord-Ierland? Is er sprake van een rechtsverhouding in geval van een 'cost-sharing agreement' betreffende de verlening van diensten aan de nevenvestiging; zo ja, wat zijn de voorwaarden om een dergelijke rechtsverhouding te kunnen aannemen? Moet het begrip rechtsverhouding naar nationaal of naar gemeenschapsrecht worden bepaald?

2) Kan het in rekening brengen van de kosten van dergelijke diensten aan het filiaal, ongeacht de hoogte ervan en een eventueel winstoogmerk, als tegenprestatie voor verrichte diensten in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn worden aangemerkt, en zo ja, in hoeverre?

3) Wanneer ervan wordt uitgegaan dat de verrichting van diensten tussen de moedermaatschappij en het filiaal in beginsel van BTW is vrijgesteld, omdat de afnemer van de dienst geen zelfstandig belastingplichtige is en er dus geen sprake is van een rechtsverhouding tussen de twee eenheden, is dan een nationale bestuurspraktijk op grond waarvan de dienstverrichting belast is, wanneer de moedermaatschappij in een andere lidstaat van de Europese Unie is gevestigd, in strijd met het recht van vestiging als bedoeld in artikel 43 EG?"

De prejudiciële vragen

De eerste vraag

21 Volgens vaste rechtspraak is het in het kader van de bij artikel 234 EG van het Verdrag ingestelde procedure van samenwerking met de nationale rechterlijke instanties, de taak van het Hof om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan oplossen (arresten van 17 juli 1997, Krüger, C-334/95, Jurispr. blz. I-4517, punt 22, en 28 november 2000, Roquette Frères, C-88/99, Jurispr. blz. I-10465, punt 18). Met het oog hierop moet het Hof eventueel de hem voorgelegde vraag herformuleren (arrest Krüger, reeds aangehaald, punt 23, en arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 32).

22 Dienaangaande zij opgemerkt dat de verwijzende rechter wenst te vernemen in hoeverre diensten die door een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap worden verricht ten behoeve van haar vestiging in Italië, onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen. Bijgevolg is het niet nodig uitspraak te doen over de mogelijkheid dat de zetel van de vennootschap zich in een staat bevindt die geen lid van de Europese Unie is.

23 Verder staat vast dat FCE IT, een nevenvestiging van FCE Bank, geen eigen rechtspersoonlijkheid heeft en bijgevolg een bijkantoor van deze laatste is.

24 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt en waaraan de vennootschap diensten levert, als een belastingplichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht.

Opmerkingen van partijen

25 FCE Bank, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen betogen dat de diensten die worden verricht binnen dezelfde juridische entiteit, geen diensten zijn die aan BTW zijn onderworpen.

26 Volgens FCE Bank kan er tussen haarzelf en FCE IT geen rechtsverhouding bestaan omdat zij één enkele belastingplichtige vormen. Er is dus geen dienst onder bezwarende titel mogelijk tussen de twee, in afzonderlijke lidstaten gelegen vestigingen. FCE Bank ontvangt immers geen vergoeding voor de interne activiteiten die in het belang van de vennootschap worden uitgevoerd ten behoeve van een eenvormige behandeling van de marketing?, boekhoudkundige of andere gegevens.

27 Volgens de Commissie moeten de diensten tussen een moedervernootschap in de ene lidstaat en een subject dat niet als zelfstandige juridische entiteit is ingeschreven en een vaste inrichting in een andere lidstaat vormt, niet als BTW-plichtige handelingen worden beschouwd.

28 De Italiaanse regering voert aan dat, zelfs al maken de moedervernootschap en haar kantoor civielrechtelijk deel uit van dezelfde rechtspersoon en kan dat een beletsel vormen voor de gedwongen tenuitvoerlegging van de verplichtingen waarop de belastbare handeling betrekking heeft, dan nog verhindert dit niet dat zij afzonderlijke belastingplichtigen zijn op fiscaal gebied in het algemeen en op BTW-gebied in het bijzonder.

29 Gelet op de bewoordingen van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, volgens welke diensten onder bezwarende titel aan BTW onderworpen zijn, kunnen diensten enkel wanneer zij om niet worden verricht, van de werkingssfeer van deze heffing worden uitgesloten. Bijgevolg vloeien de voorwaarden voor het bestaan van een rechtsverhouding die kan leiden tot een belastbare handeling, voort uit de in de Zesde richtlijn neergelegde beginselen.

30 Overigens moet volgens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 1 van de Achtste richtlijn een in de ontvangende lidstaat gevestigde vaste inrichting als een zelfstandige belastingplichtige worden beschouwd, waardoor de mogelijkheid tot terugbetaling van de BTW aan de moedervernootschap wordt uitgesloten.

31 Volgens de Portugese regering is de BTW, ondanks een vergaande harmonisatie, een nationale belasting van de lidstaten, die bijgevolg de vrijheid hebben om aan de inrichtingen op hun grondgebied de hoedanigheid van belastingplichtige toe te kennen. Een vaste inrichting die aan de voorwaarden op personeels- en technisch gebied voldoet om belastingplichtige handelingen te verrichten, vormt bovendien een vermogensrealiteit en een belangencentrum dat voldoende zelfstandig is om als zodanig drager van rechtsverhoudingen, rechten en plichten op BTW-gebied te kunnen zijn.

Beoordeling door het Hof

32 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat onder meer de leveringen van diensten onder bezwarende titel, welke in het binnenland worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige, aan de BTW zijn onderworpen.

33 Verder definieert artikel 4 van de Zesde richtlijn het begrip „belastingplichtigen”. Als belastingplichtigen worden beschouwd personen die „zelfstandig” een economische activiteit verrichten. Lid 4 van dit artikel verduidelijkt dat het begrip „zelfstandig” personen van de belastingheffing uitsluit, voorzover die met hun werkgever enige juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever (zie arrest van 6

november 2003, Karageorgou e.a., C-78/02–C-80/02, Jurispr. blz. I-13295, punt 35).

34 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak van het Hof dat een dienst slechts belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld (zie arresten van 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14, en 21 maart 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 39).

35 Om vast te stellen of tussen een niet-ingezeten vennootschap en een van haar bijkantoren een dergelijke rechtsverhouding bestaat teneinde de verrichte diensten aan de BTW te kunnen onderwerpen, moet worden onderzocht of FCE IT een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Dienaangaande moet worden onderzocht of een bijkantoor zoals FCE IT als bank autonoom is, met name doordat zij het economische bedrijfsrisico draagt.

36 Zoals de advocaat-generaal in punt 46 van zijn conclusie beklemtoont, draagt het bijkantoor niet zelf het economische risico dat verbonden is aan de uitoefening van kredietverlening, zoals de niet-terugbetaling van een lening door een klant. Het is de bank, als rechtspersoon, die dit risico draagt en daartoe in haar lidstaat van oorsprong gecontroleerd wordt op haar financiële soliditeit en haar solvabiliteit.

37 Als bijkantoor beschikt FCE IT immers niet over een dotatiekapitaal. Bijgevolg berust het bedrijfsrisico volledig bij FCE Bank. Derhalve is FCE IT volledig afhankelijk van deze laatste, waarmee zij één enkele belastingplichtige vormt.

38 Aan het hier overwogene wordt niet afgedaan door artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling stelt vast wie de belastingplichtige is met betrekking tot de handelingen tussen een bijkantoor en derde partijen. Zij is dus niet relevant in een geval als het onderhavige, dat transacties betreft tussen een in een lidstaat gevestigde vennootschap en een van haar in een andere lidstaat gevestigde bijkantoren.

39 Het OESO-verdrag is niet relevant omdat het betrekking heeft op directe belastingen, terwijl de BTW een indirecte belasting is.

40 Ook de overeenkomst inzake de toerekening van de kosten is, tot slot, voor de onderhavige zaak niet relevant omdat over een dergelijke overeenkomst niet is onderhandeld tussen zelfstandige partijen.

41 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht.

De tweede vraag

42 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 2 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in rekening brengen van de kosten van door een niet-ingezeten vennootschap voor de nevenvestiging verrichte diensten een tegenprestatie vormt, ongeacht de hoogte ervan en het winstoogmerk.

43 Volgens punt 37 van het onderhavige arrest is het betrokken bijkantoor niet onafhankelijk van de vennootschap. De tweede vraag behoeft bijgevolg niet te worden beantwoord.

De derde vraag

44 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een nationale bestuurspraktijk die een door een moedervernootschap aan een nevenvestiging in een andere lidstaat geleverde dienst aan de BTW onderwerpt, in strijd is met de in artikel 43 EG neergelegde vrijheid van vestiging.

Opmerkingen van partijen

45 Volgens FCE Bank, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie schendt de Italiaanse bestuurspraktijk de door artikel 43 EG gewaarborgde vrijheid van vestiging.

46 FCE Bank is van mening dat de betrokken nationale praktijk tot gevolg heeft dat de BTW, die niet aftrekbaar wordt, wordt geconsolideerd. Dit houdt definitieve extrakosten in, die door een Italiaanse bank die dezelfde diensten voor haar vestigingen op Italiaans grondgebied zou verrichten, niet worden gedragen, en dit kan niet als een geschikte maatregel worden beschouwd om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

47 De regering van het Verenigd Koninkrijk deelt de mening van de Commissie, dat de Italiaanse bestuurspraktijk het non-discriminatiebeginsel, dat inherent is aan het recht van vestiging, schendt, wanneer de fiscale behandeling ter zake van BTW voor het filiaal van een buitenlandse bank duurder uitvalt dan voor dat van een binnenlandse bank, zonder dat er overigens andere objectieve verschillen tussen deze twee types van filialen bestaan. Het aan BTW onderwerpen van diensten tussen een moedervernootschap en haar binnenlands of buitenlands filiaal zou eveneens een belemmering van de vrijheid van vestiging in de vorm van een bijkantoor vormen, wat geen enkel „algemeen” belang in de zin van de rechtspraak zou kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arresten van 31 maart 1993, Kraus, C-9/92, Jurispr. blz. I-1663, punt 32, en 30 november 1995, Gebhard, C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, punt 37).

48 De Italiaanse regering heeft op dit punt geen opmerkingen gemaakt omdat zij meent dat een vaste inrichting een zelfstandige BTW-plichtige is.

49 Volgens de Portugese regering volgt uit de doelstellingen en de regels die het gemeenschappelijke stelsel van de BTW uitmaken, dat het niet gaat om een materie die uitsluitend van de nationale bestuurspraktijken afhangt. De derde vraag, betreffende het in de artikelen 43 EG tot en met 48 EG neergelegde recht van vestiging, behoeft derhalve niet te worden beantwoord.

Beoordeling door het Hof

50 Zoals de advocaat-generaal in punt 74 van zijn conclusie heeft beklemtoond, brengt de vaststelling dat een nationale wettelijke regeling of praktijk onverenigbaar is met de Zesde richtlijn, mee dat niet meer hoeft te worden onderzocht of de in het Verdrag neergelegde fundamentele vrijheden, waaronder de vrijheid van vestiging, zijn geschonden.

51 In punt 37 van het onderhavige arrest is immers gesteld dat het bijkantoor van een niet-ingezeten vennootschap niet autonoom is en dat er tussen hen dus geen rechtsverhouding bestaat. Zij moeten als één en dezelfde belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn worden beschouwd. FCE IT is dus slechts een onderdeel van FCE Bank.

52 Uit het voorgaande volgt dat de Italiaanse bestuurspraktijk onverenigbaar is met de Zesde richtlijn, zonder dat uitspraak hoeft te worden gedaan over de schending van artikel 43 EG.

Kosten

53 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 2, punt 1, en 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt, en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht.

ondertekeningen

* Procestaal: Italiaans.