

Mål C-210/04

Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate

mot

FCE Bank plc

(begäran om förhandsavgöranden från Corte suprema di cassazione)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2 och 9 – Fast driftställe – Utländskt bolag – Rättsförhållande – Avtal om fördelning av kostnaderna – OECD:s modell för skatteavtal – Begreppet skattskyldig person – Tillhandahållande av tjänst mot vederlag – Administrativ praxis”

Förslag till avgörande av generaladvokat P. Léger föredraget den 29 september 2005

Domstolens dom (andra avdelningen) av den 23 mars 2006

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt – Skattskyldiga personer

Rådets direktiv 77/388, artiklarna 2.1 och 9.1)

Artiklarna 2.1 och 9.1 i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att ett i en annan medlemsstat hemmahörande fast driftställe som inte utgör någon juridisk enhet skild från det bolag som det tillhör och som tillhandahåller tjänster av detta bolag inte skall anses utgöra en skattskyldig person på grund av de kostnader som fördelats på driftstället till följd av nämnda tillhandahållande.

(se punkt 41 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 23 mars 2006 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2 och 9 – Fast driftställe – Utländskt bolag – Rättsförhållande – Avtal om fördelning av kostnaderna – OECD:s modell för skatteavtal – Begreppet skattskyldig person – Tillhandahållande av tjänst mot vederlag – Administrativ praxis”

I mål C-210/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av la Corte suprema di cassazione (Italien), genom beslut av den 18 februari 2004 som inkom till domstolen den 12 maj 2004, i målet

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

mot

FCE Bank plc,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris (referent) och G. Arestis,

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med hänsyn till det skriftliga förfarandet och efter förhandlingen den 9 juni 2005,

med beaktande av de skriftliga yttranden som avgetts av:

- FCE Bank plc, genom B. Gangemi, avvocato,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Portugals regering, genom L. Fernandes, Â. Seiça Neves och R. Laires, samtliga i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom R. Hill, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och M. Velardo, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 29 september 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 och 9.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate (Rom) (nedan kallat byrån) och å andra sidan FCE Bank plc, som är ett bankbolag med säte i Förenade kungariket (nedan kallat FCE Bank), angående återbetalning av

mervärdesskatt som dess fasta driftställe i Italien (nedan kallat FCE IT) redovisat till staten.

Tillämpliga bestämmelser

Den gemenskapsrättsliga lagstiftningen

Sjätte direktivet

3 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”

4 Artikel 4.1 i detta direktiv innehåller följande bestämmelse:

”Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.”

5 I artikel 9.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.”

Åttonde direktivet 79/1072/EEG

6 Artikel 1 i rådets åttonde direktiv 79/1072/CEE av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde direktivet) har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig som avses i artikel 4.1 i direktiv 77/388/EEG som under den period som avses i artikel 7.1 första stycket första och andra meningarna i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftställe från vilket affärstransaktioner genomförs och inte heller, om säte eller fast driftställe saknas, sin bosättning eller stadigvarande hemvist och som under samma period inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet ...”

Direktiv 2000/12/EG

7 I artikel 13 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG av den 20 mars 2000 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut (EGT L 126, s. 1), som avser filialer till kreditinstitut auktoriserade i andra medlemsstater, föreskrivs följande:

”Ett värdland får, i fråga om filialer till kreditinstitut som är auktoriserade i andra medlemsstater, inte kräva vare sig auktorisation eller särskilt tillskjutet kapital ...”

OECD:s modellavtal

8 I artikel 7.2 i den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som utarbetats

av organisationen för europeiskt ekonomiskt samarbete (nedan kallad OECD:s modellavtal) föreskrivs följande:

”Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedriver verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör ...”

9 I artikel 7.3 i detta avtal föreskrivs följande:

”Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.”

Den nationella lagstiftningen

10 Bestämmelser motsvarande dem i OECD:s modellavtal har intagits i artikel 7.2 och 7.3 i lag nr 329 av den 5 november 1990 om ratifikation och genomförande av avtalet mellan Republiken Italiens regering och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands regering för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst, med utväxling av noter, undertecknat i Pallanza den 21 oktober 1988 (ordinarie supplement till GURI nr 267 av den 15 november 1990, s. 107).

11 I artikel 1 i den grundläggande lagen om mervärdesskatt, det vill säga dekret nr 633 av Republiken Italiens president, av den 26 oktober 1972 (ordinarie supplement till GURI nr 292 av den 11 november 1972, s. 2) föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt påförs leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker inom statens territorium vid bedrivandet av en rörelse eller utövandet av ett yrke, samt på import oavsett vem som genomför den ...”

12 Artikel 3 i denna lag innehåller följande precisering:

”Tillhandahållande av tjänster är sådana tillhandahållanden som sker mot vederlag på grundval av olika avtal, offentlig upphandling, transport, fullmakt, sändning, förmedling, mäklararvode, deposition, och – generellt – skyldighet att handla eller underlåta att handla samt att ge tillåtelse, oavsett vad ursprunget är.”

13 I artikel 7.3 i samma lag föreskrivs att tillhandahållanden av tjänster ”skall anses ha skett inom statens territorium när tillhandahållandet utförts av personer med hemvist inom statens territorium eller av personer som är bosatta där och som inte har hemvist i utlandet, samt när tillhandahållandet sker från fasta driftställen i Italien som innehas av personer som har hemvist i utlandet eller är bosatta där.”

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 FCE IT utgör en i Italien belägen sekundär etablering till FCE Bank som är hemmahörande i Förenade kungariket och vars verksamhetsföremål är att bedriva från mervärdesskatteplikt undantagen finansiell verksamhet.

15 FCE IT erhöll tillhandahållanden av tjänster avseende rådgivning, förvaltning, utbildning av personalen, databehandling, samt tillhandahållande och skötsel av programvara härrörande från

FCE Bank. FCE IT ansökte om återbetalning av mervärdesskatt för dessa tillhandahållanden avseende åren 1996–1999 på grundval av fakturor som FCE IT själv ställt ut i egenskap av köpare (så kallad självfakturerings).

16 FCE IT väckte till följd av skattemyndighetens underförstådda beslut att inte bevilja denna ansökan talan vid Commissione tributaria provinciale di Roma, som biföll densamma. Byrån överklagade detta beslut och åberopade för det första att ansökan för åren 1996 och 1997 hade preskriberats och för det andra att ansökan om återbetalning för åren 1998 och 1999 saknade grund.

17 Commissione tributaria regionale del Lazio beslutade den 29 mars/25 maj 2002 att ogilla överklagandet med motiveringen dels att preskription inte kan tillämpas för en betalning i strid med gemenskapsrätten, dels att klassificeringen som tillhandahållande av tjänst inte är hållbar när det gäller transaktioner från moderbolaget till dess filial, eftersom det objektiva villkoret för påförande av mervärdesskatt inte var uppfyllt. Fördelningen av kostnader för tjänster från FCE Bank till FCE IT utgjorde en kostnadsfördelning inom ett och samma bolag.

18 Ministero dell'Economia e delle Finanze väckte kassationstalan mot detta avgörande vid Corte suprema di cassazione. Talan grundade sig på det faktum att FCE Banks tillhandahållanden är mervärdesskattepliktiga eftersom FCE IT utgör ett självständigt skattesubjekt. De betalningar som skett till FCE Bank skall alltså anses vara ett vederlag som därmed utgör beskattningsunderlaget.

19 FCE Bank ansåg däremot att FCE IT inte är någon juridisk person och därför endast utgör en anknytningspunkt när det gäller skyldigheten att betala mervärdesskatt för den verksamhet som omfattas av föremålet för densamma. Mervärdesskatt kan inte heller påföras för tillhandahållanden som sker mellan två enheter som utgör en och samma skattskyldiga person.

20 Corte suprema di cassazione har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Skall artiklarna 2.1 och 9.1 i sjätte direktivet tolkas så, att en filial till ett bolag med säte i en annan stat (inom eller utanför Europeiska unionen), vilken är rörelsedrivande, skall anses utgöra ett självständigt skattesubjekt, vilket innebär att ett rättsförhållande kan föreligga mellan de två enheterna som medför att de tjänster som bolaget tillhandahåller filialen är skattepliktiga? Kan armslängdskriteriet enligt artikel 7.2 och 7.3 i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet och enligt avtalet av den 21 oktober 1988 mellan Italien och Förenade konungariket [Storbritannien] och Nordirland tillämpas för en sådan bedömning? Kan ett rättsförhållande föreligga om det förekommer ett avtal om kostnadsfördelning avseende tillhandahållande av tjänster till filialen? Om så är fallet, vilka villkor skall vara uppfyllda för att det skall anses föreligga ett sådant rättsförhållande? Skall begreppet rättsförhållande tolkas utifrån nationell rätt eller utifrån gemenskapsrätten?

2) Kan interndebitering av filialen för kostnader för sådana tjänster anses utgöra vederlag för de tillhandahållna tjänsterna i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet, oaktat hur stor del av kostnaden som debiteras filialen och huruvida det uppkommer en bolagsvinst, och, i så fall, i vilken omfattning?

3) Är det förenligt med etableringsrätten enligt artikel 43 EG att tillämpa en nationell förvaltningspraxis enligt vilken tjänster som ett bolag tillhandahåller sin filial är skattepliktiga när bolaget är hemmahörande i en annan medlemsstat inom Europeiska unionen än den där filialen är belägen – trots att tillhandahållande av tjänster mellan ett bolag och dess filialer i princip är undantagna från mervärdesskatteplikt på grund av att mottagaren inte är ett självständigt

skattesubjekt och det följaktligen inte kan föreligga ett rättsförhållande mellan de två enheterna?”

Tolkningsfrågorna

Den första frågan

21 Det är fast rättspraxis att det inom ramen för det genom artikel 234 EG inrättade samarbetet mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen ankommer på EG-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar så att den kan avgöra det mål som är anhängigt vid den (dom av den 17 juli 1997 i mål C-334/95, Krüger, REG 1997, s. I-4517, punkt 22, och av den 28 november 2000 i mål C-788/99, Roquette Frères, REG 2000, s. I-10465, punkt 18). I detta syfte åligger det EG-domstolen att i förekommande fall omformulera den fråga som har ställts till den (domen i det ovannämnda målet Krüger, punkt 23, och dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer, REG 2002, s. I-6325, punkt 32).

22 Domstolen konstaterar i detta hänseende att den hänskjutande domstolen söker få svar på huruvida tillhandahållande av tjänster från ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag till dess filial i Italien omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde. Därmed saknas anledning att ta ställning till antagandet där bolagets säte är beläget i en stat som inte ingår i Europeiska unionen.

23 Domstolen konstaterar vidare att det är ostridigt att FCE Banks sekundära etablering, FCE IT, inte utgör någon egen juridisk person och alltså är en filial till förstnämnda bolag.

24 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 2.1 och 9.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att ett i en annan medlemsstat hemmahörande fast driftställe som inte utgör någon juridisk enhet skild från det bolag som det tillhör och som tillhandahålls tjänster av detta bolag skall anses utgöra en skattskyldig person på grund av de kostnader som fördelats på driftstället till följd av nämnda tillhandahållande.

Parternas yttranden

25 FCE Bank, Förenade kungarikets regering och Europeiska gemenskapernas kommission anser att de tjänster som tillhandahålls inom en och samma juridiska enhet inte utgör mervärdesskattepliktiga tillhandahållanden av tjänster.

26 Enligt FCE Bank kan det inte ha några rättsförhållanden med FCE IT eftersom de båda utgör en och samma skattskyldiga person. Det kan alltså inte ske några vederlagsbetingade tillhandahållanden av tjänster mellan de båda företagen, vilka hör hemma i två olika medlemsstater. FCE Bank får nämligen inte betalt för att bedriva intern verksamhet som är i bolagets eget intresse och med vilken ändamålet är att ge bokförings- och marknadsföringsmässiga samt andra uppgifter en enhetlig behandling.

27 Enligt kommissionen är tillhandahållande av tjänster mellan ett moderbolag hemmahörande i en medlemsstat och en enhet som inte finns registrerad som självständig juridisk enhet i en annan medlemsstat men som utgör ett fast driftställe där, inte att anse som mervärdesskattepliktiga transaktioner.

28 Enligt den italienska regeringen gäller att även om moderbolaget och dess filial på ett civilrättsligt plan utgör en och samma juridiska person, och även om detta kan förhindra att de åtaganden som den skattepliktiga transaktionen avser verkställs med tvång, hindrar inte detta att de anses utgöra olika skattskyldiga personer på det skatterättsliga planet i allmänhet och det mervärdesskatterättsliga planet i synnerhet.

29 Med hänsyn till ordalydelsen i artikel 2.1 i sjätte direktivet, som tar sikte på den onerösa

karaktären hos tillhandahållanden som i egenskap av sådana skall omfattas av mervärdesskatteplikt, är det endast i de fall där tjänsterna är vederlagsfria som dessa transaktioner undantas från skattens tillämpningsområde. Av detta följer att de villkor som uppställs för att ett rättsförhållande som kan ge upphov till en skattepliktig transaktion skall föreligga, är de som följer av de principer som slås fast i sjätte direktivet.

30 Enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet och artikel 1 i åttonde direktivet skall ett fast driftställe i värdmedlemsstaten dessutom anses utgöra ett självständigt skattesubjekt vilket utesluter möjligheten att besluta om återbetalning av mervärdesskatt till moderbolaget.

31 Enligt den portugisiska regeringen utgör mervärdesskatten trots den höga graden av harmonisering en nationell skatt i medlemsstaterna, vilka alltså står fria att ge etableringar inom deras respektive territorier status av skattesubjekt. Dessutom utgör ett fast driftställe, som uppfyller det krav på mänsklig och teknisk kapacitet som uppställs för genomförandet av skattepliktiga transaktioner, en konkret tillgångsmassa och ett centrum för intressena som är tillräckligt självständigt för att i sig självt kunna ingå förbindelser samt åtnjuta rättigheter och ikläda sig skyldigheter avseende mervärdesskatt.

Domstolens bedömning

32 Domstolen erinrar för det första om stadgandet i artikel 2.1 i sjätte direktivet enligt vilket mervärdesskatt skall betalas bland annat för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

33 Vidare definieras i artikel 4 i sjätte direktivet vad som avses med en skattskyldig person, nämligen en person som "självständigt" bedriver ekonomisk verksamhet. I artikel 4.4 preciseras att användningen av uttrycket självständigt undantar personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar särskilt arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar (se dom av den 6 november 2003 i de förenade målen C-78/02–C-80/02, Karageorgou m.fl., REG 2003, s. I-13295, punkt 35).

34 Det följer i detta avseende av domstolens rättspraxis att ett tillhandahållande av en tjänst endast är beskattningsbart om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer (se dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma, REG 1994, s. I-743, punkt 14, och av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer Golf, REG 2002, s. I-3293, punkt 39).

35 För att kunna fastställa huruvida det föreligger ett sådant rättsförhållande mellan ett utländskt bolag och en av dess filialer, och därigenom göra aktuella tillhandahållanden skattepliktiga, skall det prövas huruvida FCE IT bedriver självständig ekonomisk verksamhet. I detta avseende måste det utrönas om en sådan filial som FCE IT kan anses vara självständig i egenskap av bank, och särskilt om den står den ekonomiska risk som är förenad med dess verksamhet.

36 Som generaladvokaten påpekade i punkt 46 i sitt förslag till avgörande står filialen inte själv de ekonomiska risker som är förenade med utövandet av verksamhet som kreditinstitut, exempelvis i form av att en kund underlåter att återbetala ett lån. Banken står i egenskap av juridisk person denna risk och utgör därmed föremål för en kontroll vad gäller dess soliditet och solvens i den medlemsstat där den är hemmahörande.

37 FCE IT har nämligen i egenskap av filial inte något tillskjutet kapital. Därmed vilar risken i samband med den ekonomiska verksamheten helt på FCE Bank, vilket innebär att FCE IT är beroende av bolaget med vilket det utgör en och samma skattskyldiga person.

38 Denna ståndpunkt kan inte ifrågasättas med hänvisning till artikel 9.1 i sjätte direktivet då denna bestämmelse tar sikte på fastställande av den skattskyldiga personen när fråga är om transaktioner mellan en filial och tredje man. Bestämmelsen saknar därmed betydelse för ett sådant fall som det förevarande, som rör transaktioner mellan ett bolag hemmahörande i en medlemsstat och en av dess filialer hemmahörande i en annan medlemsstat.

39 När det gäller OECD-avtalet konstaterar domstolen att det inte är relevant här eftersom det avser direkt skatt medan mervärdesskatt utgör en indirekt skatt.

40 Vad slutligen beträffar den omständigheten att ett avtal avseende fördelningen av kostnader är för handen saknar även detta betydelse för målet i fråga eftersom ett sådant avtal inte har slutits mellan självständiga parter.

41 Mot bakgrund av ovanstående skall den första frågan besvaras med att artiklarna 2.1 och 9.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att ett i en annan medlemsstat hemmahörande fast driftställe som inte utgör någon juridisk enhet skild från det bolag som det tillhör och som tillhandahåller tjänster av detta bolag inte skall anses utgöra en skattskyldig person på grund av de kostnader som fördelats på driftstället till följd av nämnda tillhandahållande.

Den andra frågan

42 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 2 i sjätte direktivet skall tolkas så, att fördelningen av kostnader för tjänster som tillhandahålls en sekundär etablering av ett utländskt bolag utgör ett vederlag, oavsett storleken på fördelningen och oberoende av om det uppkommer en bolagsvinst.

43 Enligt punkt 37 i förevarande dom är den ifrågavarande filialen inte fristående från bolaget. Det saknas alltså anledning att besvara den andra frågan.

Den tredje frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida administrativ nationell praxis, enligt vilken ett tillhandahållande av en tjänst från ett moderbolag till en sekundär etablering belägen i en annan medlemsstat är mervärdesskattepliktigt, strider mot principen om etableringsfrihet i artikel 43 EG.

Parternas yttranden

45 Enligt FCE Bank, Förenade kungarikets regering och kommissionen åsidosätter här aktuell italiensk administrativ praxis den etableringsfrihet som säkerställs genom artikel 43 EG.

46 FCE Bank anser att den nationella praxis som är i fråga i målet leder till en konsolidering av mervärdesskatten som inte längre blir avdragsgill. Mervärdesskatten blir en extra och definitiv kostnad som inte behöver bäras av italienska banker som tillhandahåller samma tjänster till sina sekundära etableringar på italienskt territorium, och som inte kan anses vara en åtgärd som är ägnad att säkerställa en effektiv skattekontroll.

47 Förenade kungarikets regering delar kommissionens uppfattning att italiensk administrativ praxis innebär ett åsidosättande av den icke-diskrimineringsprincip som underförstått följer av etableringsrätten. Den mervärdesskatterättsliga behandlingen är nämligen mer kostsam för en utländsk banks filial än för en filial till en inhemsk bank – utan att det i övrigt finns några objektiva skillnader mellan dessa båda typer av filialer. Att göra tillhandahållanden mellan ett moderbolag och en filial, inhemsk eller utländsk, skattepliktiga utgör dessutom ett hinder för friheten att

etablera sig i form av en filial som inte kan motiveras av något allmänintresse i den mening som avses i rättspraxis (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus, REG 1993, s. I-1663, punkt 32, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-167, och av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard, REG 1995, s. I-4165, punkt 37).

48 Den italienska regeringen har inte yttrat sig på denna punkt då den anser att fasta driftställen utgör självständiga skattesubjekt i mervärdesskattehänseende.

49 Enligt den portugisiska regeringen framgår det av ändamålen med det gemensamma mervärdesskattesystemet och dess grundläggande regler att det inte är fråga om ett ämne som uteslutande är beroende av nationell administrativ praxis. Det fordras alltså inget svar på den tredje frågan rörande den etableringsrätt som behandlas i artiklarna 43–48 EG.

Domstolens bedömning

50 Som generaladvokaten betonade i punkt 74 i sitt förslag till avgörande innebär konstaterandet att en nationell lagstiftning eller praxis inte är förenlig med sjätte direktivet att det inte behöver prövas om de grundläggande friheter som föreskrivs i fördraget, däribland etableringsfriheten, har åsidosatts.

51 Det har nämligen sagts, i punkt 37 i förevarande dom, att en filial till ett utländskt bolag saknar självständighet och att det alltså inte finns något rättsförhållande mellan dessa. De skall anses utgöra en och samma skattskyldiga person i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet. FCE IT är alltså endast en del av FCE Bank.

52 Av vad som anförts ovan följer att här aktuell italiensk administrativ praxis är oförenlig med sjätte direktivet, och det är inte nödvändigt att ta ställning till huruvida artikel 43 EG har åsidosatts.

Rättegångskostnader

53 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artiklarna 2.1 och 9.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att ett i en annan medlemsstat hemmahörande fast driftställe som inte utgör någon juridisk enhet skild från det bolag som det tillhör och som tillhandahåller tjänster av detta bolag inte skall anses utgöra en skattskyldig person på grund av de kostnader som fördelats på driftstället till följd av nämnda tillhandahållande.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: italienska.