

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

fremsat den 29. september 2005¹

1. Denne anmodning om en præjudiciel afgørelse vedrører i det væsentlige spørgsmålet, hvorvidt, og i bekræftende fald på hvilke betingelser, tjenesteydelser, der er leveret inden for den samme juridiske enhed, skal anses for tjenesteydelser foretaget mod vederlag, som pålægges merværdiafgift² i henhold til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF³.

foregået inden for den samme juridiske enhed, skal anses for tjenesteydelser foretaget mod vederlag, som er momspligtige.

I — Relevante retsforskrifter*A — Fællesskabsbestemmelser*

2. Baggrunden for sagen er en tvist mellem de italienske afgiftsmyndigheder og FCE Bank plc⁴, der har hjemsted i Det Forenede Kongerige, og sagen drejer sig om tjenesteydelser vedrørende administration og personaleuddannelse, som banken har leveret til sit faste driftssted i Italien, idet den har henført omkostningerne hertil til dette driftssted. Parterne i hovedsagen er uenige om, hvorvidt disse transaktioner, som er

3. I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, lægges der moms på »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4. Begrebet afgiftspligtig person er defineret i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, som enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. I henhold til direktivets artikel 4, stk. 4, første afsnit, undtages ved udtrykket »selvstændigt«, som er anvendt i stk. 1, lønmodtagere og andre personer fra beskattningen, for så vidt de er forpligtede over for

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Herefter »moms«.

3 — Direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

4 — Herefter »FCE Bank«.

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.

pålægges merværdiafgift levering af tjenesteydelser i indlandet. I DPR's artikel 3 defineres levering af tjenesteydelser som ydelser, der leveres mod en modydelse.

5. Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, indeholder bestemmelser om leveringsstedet for momspligtige tjenesteydelser. Der fastsættes følgende:

»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.«

7. I DPR's artikel 7, der har overskriften »afgiftens territorialitet«, bestemmes i stk. 3, at tjenesteydelser »anses for at være leveret i indlandet, når de bliver leveret af en afgiftspligtig person med bopæl i indlandet eller af afgiftspligtige personer, der ikke er hjemmehørende i udlandet, såvel som tjenesteydelser, der leveres af italienske driftssteder, der tilhører afgiftspligtige personer, der har bopæl eller er etableret i udlandet«.

II — Faktiske omstændigheder og hovedsagen

B — Nationale bestemmelser

6. I italiensk ret er de relevante momsbestemmelser indeholdt i den grundlæggende lov om moms (decreto del Presidente della Repubblica n° 633) af 26. oktober 1972 (herefter »DPR«). I henhold til DPR's artikel 1

8. FCE Bank er et selskab, der har som formål at drive finansiel virksomhed, der er fritaget for moms. Selskabet varetager for sine sekundære driftssteders regning konsulentbistand, management, personaleuddannelse, databehandling samt levering og administration af applikationssoftware, idet omkostningerne hertil fordeles mellem disse driftssteder.

9. Ifølge den redegørelse for de faktiske omstændigheder, som Corte suprema di cassazione (Italien) har givet, har FCE IT, som er et af FCE Banks faste driftssteder i Italien, foretaget selv fakturering af ovennævnte transaktioner i perioden 1996-1999. Efter at have betalt den tilsvarende moms til de italienske myndigheder anmodede FCE IT om tilbagebetaling af afgiften med den begrundelse, at selskabet ikke havde egen status som juridisk person.

således også et momsgrundlag, da et fast driftssted anses for at være et selvstændigt skatte- og afgiftssubjekt.

III — De præjudicielle spørgsmål

10. Da de italienske myndigheder ikke havde besvaret denne anmodning om tilbagebetaling, hvilket er en stiltiende afvisning, anlagde FCE IT sag og fik medhold heri. De italienske myndigheders appel af denne afgørelse blev forkastet. Den pågældende domstol fastslog, at de relevante tjenesteydelser udgjorde interne transaktioner, som var udført inden for den samme juridiske enhed og derfor ikke som sådan var momspligtige. Den vurderede, at de omkostninger for tjenesteydelserne, som moderselskabet havde debiteret det faste driftssted, ikke udgjorde en momsydelse for en tjenesteydelse, men blot en fordeling af omkostningerne inden for det samme selskab.

12. Den forelæggende ret har anført, at den står over for følgende to spørgsmål, hvor det første drejer sig om, hvorvidt der er tale om et for moms relevant retsforhold mellem moderselskabet og dets faste driftssted, og det andet drejer sig om udtrykket »levering af ydelser mod vederlag«.

11. Ministero dell'Economia e delle Finanze (det italienske økonomi- og finansministerium) har iværksat kassationsanke til prøvelse af denne afgørelse. Ministeriet har til støtte herfor henvist til DPR's artikel 7 og gjort gældende, at enhver betaling til moderselskabet for tjenesteydelser, som det leverer, bør anses for at udgøre en momsydelse og

13. Hvad det første spørgsmål angår skal det, ifølge den forelæggende ret afgøres, om en virksomheds faste driftssted eller filial, der er beliggende i den anden medlemsstat end den, hvor moderselskabet er beliggende, ud fra national lovgivning og sjette direktivs artikel 2 kan udgøre en selvstændig enhed og således anses for at være modtager af en momspligtig tjenesteydelse, for så vidt som en tjenesteydelse ifølge retspraksis kun er afgiftspligtig, hvis der eksisterer et retsfor-

hold mellem tjenesteyderen og modtageren af denne tjenesteydelse⁵.

14. Hvad den nationale ret angår har Corte suprema di cassazione påpeget, at hvis en ikke-hjemmehørende virksomhed, der opretter et fast driftssted i Italien, skal ansøge om at få dette registreret i handelsregistret, har et sådant driftssted, og navnlig et driftssted, der er oprettet af en bankvirksomhed, ikke status som en i forhold til moderselskabet selvstændig juridisk person. Retsforhold med tredjemand henføres til moderselskabet.

15. For så vidt angår direkte beskatning pålignes faste driftssteder til ikke-hjemmehørende selskaber imidlertid indkomstskat, og transaktioner, der foretages via disse, skal bogføres separat i forhold til moderselskabets transaktioner. Den forelæggende ret

5 — Den forelæggende domstol har bl.a. henvist til dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Toltsma, Sml. I, s. 743, hvori Domstolen fastslog, at den direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og det modtagne vederlag, som er nødvendig for, at der er tale om en ydelse, der leveres mod en modydelse i henhold til sjette direktivs artikel 2, punkt 1, skal tage form af et retsforhold. Sagen drejede sig om, hvorvidt en gademusikant, som modtager penge fra forbipasserende, leverer en ydelse mod en modydelse i henhold til sjette direktivs artikel 2, punkt 1. Med en formulering, som senere er blevet anvendt adskillige gange i retspraksis, fastslog Domstolen, at en tjenesteydelse kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren. Domstolen mente ikke, at disse betingelser var opfyldt i denne sag, da de penge, der blev givet af forbipasserende, ikke udgjorde vederlag for den leverede ydelse. Der forelå nemlig ingen aftale mellem parterne, da de forbipasserende frivilligt betalte og selv bestemte, hvor meget de betalte. Der var således ikke nogen nødvendig sammenhæng mellem den musikalske ydelse og de betalinger, den fremkaldte, eftersom de forbipasserende ikke havde udtrykt ønske om, at der blev spillet musik for dem, og de betalte et beløb uden hensyn til den musikalske ydelse, men ud fra subjektive motiver.

ønsker i denne forbindelse oplyst, om artikel 7 i Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udviklings (OECD) modeloverenskomst vedrørende indkomst- og formuebeskatning⁶ er relevant for momsansligninger⁷. Retten har påpeget, at der i OECD's kommentar til artikel 7 udtrykkeligt er angivet de tjenesteydelser, der leveres fra moderselskabet til det faste driftssted, som en eventuel kilde til udgifter, som kan henføres til sidstnævnte. Den har desuden angivet, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Den Italienske Republik og Det Forenede Kongerige og Nordirland gengiver disse artikler i OECD's modeloverenskomst.

16. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om det forhold, at der foreligger en aftale om omkostningsfordeling («cost-sharing agreement»), eller i det mindste en

6 — Model udgivet den 29.4.2000 af OECD's udvalg for beskatning, bind I, herefter »OECD's modeloverenskomst«.

7 — Artikel 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst har følgende ordlyd: »Hvor et foretagende i en af de kontraherende stater driver virksomhed i en anden kontraherende stat gennem et der 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 handlede under fuldstændigt frie forhold.« Artikel 7, stk. 3, bestemmer: »[V]ed fastsættelsen af et fast driftssteds fortjeneste skal det være tilladt at fragte de normale 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.«

retsakt, som henfører omkostningerne afholdt i forbindelse med moderselskabets levering af tjenesteydelser til det faste driftssted, til sidstnævnte, taler for, at der består et retsforhold mellem moderselskabet og det faste driftssted i den forstand, hvori udtrykket anvendes i Domstolens praksis.

17. Det spørgsmål, der skal besvares, er således, hvorvidt der inden for et og samme retssubjekt kan bestå en struktur, der besidder en sådan selvstændighed, at der kan bestå et retsforhold, der giver mulighed for levering af momspligtige tjenesteydelser. Hvis spørgsmålet besvares bekræftende, opstår to andre spørgsmål, nemlig om, hvordan det afgøres, om der foreligger en sådan selvstændighed, og spørgsmålet, om der består et retsforhold som omhandlet i Domstolens praksis, skal afgøres på grundlag af national ret eller på grundlag af fællesskabsretlige grundsætninger, således som det synes at fremgå af Domstolens dom af 17. september 2002 i sagen *Town and County Factors*⁸.

18. For så vidt angår udtrykket »tjenesteydelser, som [foretages] mod vederlag«, ønsker den forelæggende ret oplyst, om henføringen af omkostningerne, og i givet fald en delvis henføring, kan anses for at udgøre en modydelse i henhold til retspraksis, når der ikke er tale om en fortjeneste.

19. På baggrund af disse betragtninger har Corte suprema di cassazione besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, fortolkes således, at en filial 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, Det Forenede Kongerige 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 faste 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 henføring af omkostningerne forbundet med sådanne tjenesteydelser til filialen — uafhængigt af deres størrelse

⁸ — Sag C-498/99, Sml. I, s. 7173, præmis 21 og 22.

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 moderselskab og filial 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 etableringsfriheden i henhold til artikel 43 EF?»

21. Således har Corte suprema di cassazione for det første flere gange i de præjudicielle spørgsmål og i forelæggelseskendelsens præmisser anvendt ordet »filial«, hvilket kunne give anledning til at formode, at FCE IT er et selskab, der er oprettet efter italiensk ret og således udgør en juridisk enhed, som er uafhængig af FCE Bank.

22. Imidlertid fremgår det af forelæggelseskendelsens præmisser, at ordet »filial« ikke skal forstås i denne egentlige forstand, men mere generelt som et sekundært driftssted. Den forelæggende ret har nemlig angivet, at FCE IT udgør et fast driftssted for FCE Bank⁹, og at tvisten i hovedsagen drejer sig om, hvorvidt der inden for en og samme juridiske person kan bestå et retsforhold, som kan danne grundlag for opkrævning af moms af levering af tjenesteydelser¹⁰.

IV — Stillingtagen

A — *Rækkevidden af de præjudicielle spørgsmål*

20. De udtryk, der er anvendt i de præjudicielle spørgsmål, kan give anledning til en vis tvetydighed, som bør fjernes, for at spørgsmålenes rækkevidde kan præciseres, og den nationale ret kan få nogle anvendelige svar.

23. FCE Bank anførte desuden i retsmødet, at FCE IT er en filial i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i artikel 1, stk. 3, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/12/EF¹¹, som blev vedtaget for at gennemføre det indre marked inden for kreditinstitutvirksomhed. Ifølge definitionen i denne bestemmelse er FCE IT en »afdeling, som retligt udgør en ikke-selvstændig del af

9 — Jf. forelæggelseskendelsen, punkt 5.1.

10 — *Ibidem*, punkt 5.5.

11 — Direktiv af 20.3.2000 om adgang til at optage og udøve virksomhed som kreditinstitut, EFT L 126, s. 1.

et kreditinstitut, og som helt eller delvist foretager forretninger, der er forbundet med virksomhed som kreditinstitut».

24. Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå FCE IT's nøjagtige juridiske beskaffenhed. Det synes dog på grundlag af samtlige disse omstændigheder at måtte lægges til grund, at der rent faktisk er tale om et sekundært driftssted, som ikke udgør en juridisk enhed, der er særskilt i forhold til moderselskabet, og at den forelæggende ret med de spørgsmål, den har stillet i denne sag, ønsker at få oplyst, hvorvidt, og i hvilket omfang, tjenesteydelser, som er leveret inden for den samme juridiske enhed, skal pålægges moms.

25. Endvidere har den forelæggende ret, som nævnt, angivet, at FCE IT udgør et fast driftssted for FCE Bank. Retten har i sit første præjudicielle spørgsmål anmodet om en fortolkning af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, idet sidstnævnte artikel som bekendt foreskriver, at der 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*¹².

26. Begrebet »fast forretningssted« er ikke defineret i sjette direktiv, men det fremgår af fast retspraksis, at begrebet indebærer, at det sekundære driftssted, der er åbnet i en

medlemsstat af et ikke-hjemmehørende selskab, skal råde over de menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for, at selskabet kan levere tjenesteydelser, der svarer til det pågældende selskabs formål¹³. For så vidt som det udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvem tvisten er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen¹⁴, må det konstateres, at FCE IT udgør et fast forretningssted i sjette direktivs artikel 9, stk. 1's forstand.

27. Jeg vil derfor behandle det første præjudicielle spørgsmål ud fra den forudsætning, at FCE IT er et sekundært driftssted for FCE Bank i Italien, som ikke er en separat juridisk enhed, og som udgør et fast forretningssted i denne stat i sjette direktivs artikel 9, stk. 1's forstand.

B — *Det første præjudicielle spørgsmål*

28. Den forelæggende ret ønsker med sit første præjudicielle spørgsmål nærmere

13 — Jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 18, af 20.2.1997, sag C-260/95, DFDS, Sml. I, s. 1005, præmis 20, af 17.7.1997, sag C-190/95, ARO Lease, Sml. I, s. 4383, præmis 15, og af 7.5.1998, sag C-390/96, Lease Plan Luxembourg, Sml. I, s. 2553, præmis 24.

14 — Jf. bl.a. dom af 1.4.2004, sag C-286/02, Bellio F.Ili, Sml. I, s. 3465, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis.

12 — Min fremhævelse.

bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at tjenesteydelser, der leveres af et ikke-hjemmehørende moderselskab til et sekundært driftssted, som ikke er en særskilt juridisk enhed i en medlemsstat, og som udgør et fast driftssted i denne stat i sidstnævnte artikels forstand, kan udgøre momspligtige transaktioner, når omkostningerne til disse tjenesteydelser er blevet henført til dette driftssted.

29. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om et sådant sekundært driftssted kan anses for at være tilstrækkeligt selvstændigt i forhold til det ikke-hjemmehørende moderselskab, således at der imellem de to selskaber består et retsforhold, som medfører, at de transaktioner, der gennemføres inden for den samme juridiske enhed, kan anses for momspligtige tjenesteydelser.

30. Retten ønsker i denne forbindelse oplyst, om denne selvstændighed kan udledes af betingelserne i OECD's modelkonvention for beskatning i værtsmedlemsstaten af overskud, der er opnået i denne stat af det pågældende selskab gennem det faste driftssted, og af eksistensen af en aftale om omkostningsfordeling («cost sharing agreement») eller af en retsakt, i henhold til hvilken omkostningerne til de tjenesteydelser, som er leveret af moderselskabet, henføres til dette overskud. Retten ønsker ligeledes oplyst, om begrebet retsforhold skal vurderes ud fra national ret eller fællesskabsret.

31. Den italienske og den portugisiske regering har gjort gældende, at de tjenesteydelser, som et moderselskab har leveret til sit faste driftssted, bør anses for momspligtige tjenesteydelser, da det faste driftssted, ifølge disse procesdeltagere, bør anses for en selvstændig afgiftspligtig person i værtsmedlemsstaten.

32. Den italienske regering har begrundet denne analyse i bestemmelserne i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, samt i artikel 1 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF¹⁵, der bestemmer følgende: »Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver i artikel 4, stk. 1, i [sjette direktiv] omhandlet afgiftspligtig, som [...] i det pågældende land hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet [...]«. Den italienske regering udleder heraf, at selv om moderselskabet og filialen indgår i den samme juridiske person, udgør de forskellige afgiftspligtige personer i en skattemæssig sammenhæng, og navnlig med hensyn til moms.

33. Den portugisiske regering har på sin side gjort opmærksom på, at anvendelsesområdet for moms ikke kun gælder for enheder, der er juridiske personer, og at begrebet afgiftspligtig person i henhold til definitionen i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, bør gøre det muligt at omfatte personer, som ikke er juridiske

15 — Direktiv af 6.12.1979 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.

personer, men som udøver en vis selvstændig virksomhed. Den har desuden gjort gældende, at Domstolens definition af begrebet fast driftssted ikke er baseret på kriterier i national lovgivning, men på den betingelse, at driftsstedet råder over de menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for, at selskabet selvstændigt kan drive økonomisk virksomhed. Den portugisiske regering har endelig givet udtryk for den vurdering, at moms, på trods af det høje harmoniseringsniveau, fortsat er en national afgift, og at afgørelsen af, om der er tale om en afgiftspligtig person, derfor udelukkende afhænger af den enkelte medlemsstats nationale lovgivning. Den portugisiske regering har ud fra disse betragtninger draget den konklusion, at, selv om et fast driftssted udgør en integreret del af »en og samme, udelelige juridiske person«, bør det anses for en selvstændig afgiftspligtig person, der er forskellig fra moderselskabet.

34. Jeg er ikke enig i disse procesdeltageres argumenter. Jeg mener ligesom sagsøgeren, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, at de tjenesteydelser, der er leveret inden for den samme juridiske enhed, ikke kan anses for at være momspligtige tjenesteydelser, selv om omkostningerne hertil fordeles mellem de forskellige faste driftssteder. Denne vurdering tager udgangspunkt i nedenstående argumenter.

35. Det er korrekt, at anvendelsesområdet for moms er forstået meget bredt i sjette

direktiv, da det gælder for alle økonomiske aktiviteter samt alle stadier af distribution og markedsføring¹⁶. Direktivets artikel 2, nr. 1, vedrører ligeledes samtlige leveringer af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. I den foreliggende sag er det ubestridt, at transaktioner såsom rådgivning, administration, personaleuddannelse, databehandling samt levering og administration af applikationssoftware kan udgøre afgiftspligtige transaktioner i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 1, når de udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person¹⁷.

36. Denne anvendelse af sjette direktiv kommer også til udtryk i artikel 4, stk. 1, hvor en afgiftspligtig person defineres som »enhver«, der selvstændigt og uanset stedet udøver en form for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Som den portugisiske regering med rette har gjort opmærksom på, dækker begrebet afgiftspligtig person således ikke kun fysiske eller juridiske personer, men kan også anvendes på enheder, der ikke har status som juridisk person¹⁸.

16 — Jf. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 10.

17 — Jf. i denne retning dom af 14.11.2000, sag C-142/99, Floridienne og Berginvest, Sml. I, s. 9567, præmis 19.

18 — Jf. vedrørende et civilt selskab efter nederlandsk ret dom af 27.1.2000, sag C-23/98, Heerma, Sml. I, s. 419, præmis 8.

37. Det kan også udledes af disse omstændigheder, at forekomsten af en afgiftspligtig transaktion er en objektiv kendsgerning, da den hverken afhænger af det formål, som ophavsmanden forfølger, eller af resultatet af transaktionen. Den må heller ikke være underlagt kriterier vedrørende den særlige form eller de retlige konsekvenser af en aftale mellem den, der leverer ydelsen, og modtageren heraf, som kan variere fra den ene medlemsstat til den anden. Som den italienske regering har gjort opmærksom på, er det således blevet fastslået, at spørgsmålet om der er tale om tjenesteydelser, der leveres mod vederlag, ikke kan afhænge af, om tjenesteyderens forpligtelser kan påberåbes ved domstolene, hvorfor der foreligger et retsforhold i Tolsma-dommens forstand, selv om tjenesteydelsen ikke kan påberåbes ved domstolene¹⁹.

38. Imidlertid mener jeg ikke, at der, hvad angår Fællesskabets momsordning, inden for den samme juridiske enhed kan forekomme juridiske personer, der er tilstrækkeligt selvstændige til, at de kan anses for to afgiftspligtige personer, sådan som den italienske og den portugisiske regering har gjort gældende. På den ene side synes det svært at acceptere, at et fast driftssted kan anses for at udøve økonomisk virksomhed uafhængigt af moderselskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1. På den anden side udgør et fast driftssted i direktivets artikel 9, stk. 1's forstand ikke en afgiftspligtig person, der er særskilt i forhold til moderselskabet.

39. Hvad det første punkt angår vil jeg gøre opmærksom på, at begrebet »selvstændighed« i sjette direktiv, som er omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 1, og som er en betingelse for betegnelsen afgiftspligtig person, kun defineres negativt i artikel 4, stk. 4, første afsnit. Ifølge denne definition er der ikke tale om selvstændighed, når der eksisterer et arbejdsgiver-/arbejdstagerforhold, som kan sammenlignes med en arbejdskontrakt. I denne bestemmelse angives tre kriterier, som vedrører en situation med et afhængighedsforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår samt arbejdsgiverens ansvar.

40. Domstolen har under anvendelse af disse kriterier fastslået, at notarer, fogeder og stævningsmænd udøver selvstændig virksomhed, når de udøver denne virksomhed for egen regning og under eget ansvar, når de frit tilrettelægger det daglige arbejde, og selv oppebærer de gebyrer, som udgør deres indtægt²⁰. Domstolen har ligeledes fastslået, at virksomhed, der i Spanien udføres af afgiftsopkrævere, der er udpeget af kommunen, for hvilken de opkræver skatter og afgifter, skulle anses for økonomisk virksomhed, der udøves selvstændigt og er momspligtig²¹. Domstolen fastslog bl.a., at der hvad aflønningsvilkårene angik ikke forelå et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold, »idet afgiftsopkræverne selv [bar] den øko-

19 — Jf. dommen i sagen Town and County Factors, præmis 21, vedrørende spørgsmålet, om tjenesteydelser leveret mod vederlag skal pålægges moms, når tjenesteyderen kun er moralsk forpligtet til at præstere den pågældende ydelse.

20 — Jf. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 14.

21 — Jf. dom af 25.7.1991, sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Sml. I, s. 4247, præmis 11-15.

nomiske risiko ved deres virksomhed, for så vidt som den indtjening, de får derved, ikke alene er afhængig af de opkrævede afgiftsbeløb, men også af de omkostninger, som er forbundet med anvendelsen af det for deres virksomhed nødvendige personale og materiel«²².

41. Ud fra de samme kriterier fastslog Domstolen i Heerma-dommen, at den pågældende var en afgiftspligtig person. Det skulle i denne sag afgøres, om udlejning af en fast ejendom til et nederlandsk civilt selskab foretaget af en af selskabsdeltagerne udgjorde en momspligtig transaktion. Den nederlandske regering gjorde gældende, at J. Heerma ikke kunne anses for en afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, da den pågældende udlejning blot var en transaktion i et lukket kredsløb, og at udlejer i sin egenskab af selskabsdeltager var medansvarlig for, at de forpligtelser, der for det lejende selskab fulgte af lejeforholdet, blev overholdt.

42. Domstolen mente ikke, at der mellem J. Heerma og det lejende selskab bestod et arbejdsgiver-/arbejdstagerforhold svarende til det i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, omhandlede. Ifølge Domstolen handlede J. Heerma, ved at udleje et materielt gode til selskabet, i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, selv om han også var direktør i det lejende selskab. Domstolen fastslog desuden, at dette nederlandske civile selskab, selv om det ikke havde status som juridisk person, rent faktisk havde selskabs-

retlig selvstændighed og udøvede selvstændig økonomisk virksomhed, hvorfor det, ved udøvelsen af denne virksomhed, var dette selskab, der skulle anses for en afgiftspligtig person²³.

43. På grundlag af disse kriterier og deres anvendelse i retspraksis er det efter min opfattelse svært at forestille sig, at et fast driftssted inden for den samme juridiske enhed kan have tilstrækkelig stor selvstændighed til, at det kan handle for egen regning og på eget ansvar og selv bære de økonomiske risici ved sin virksomhed. Som den portugisiske regering ganske rigtigt har påpeget, er det ikke en betingelse, at virksomheden har status som juridisk person, for at den kan anses for en afgiftspligtig person. Dette hensyn synes imidlertid ikke at være afgørende i det foreliggende tilfælde. Det er nemlig et spørgsmål om at vurdere, om et fast driftssted, som udgør en integreret del af en juridisk enhed og har status som juridisk person, over for denne enhed kan anses for at være selvstændig som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, første afsnit, og sidestilles med en hvilken som helst anden momspligtig person, som moderselskabet leverer tjenesteydelser til. Jeg mener, at det forhold, at det sekundære driftssted i denne sag ikke har status som juridisk person, udgør en hindring for dette driftssteds mulighed for at handle selvstændigt.

22 — Ibidem, præmis 13.

23 — Jf. Heerma-dommen, præmis 8.

44. Jeg mener, at denne vurdering bekræftes af ovennævnte DFDS-dom, hvor Domstolen behandlede begrebet selvstændighed i forbindelse med forholdet mellem et dansk selskab, der driver virksomhed som rejsearrangør, og dets engelske filial. Domstolen fastslog, at disse selskaber ikke var selvstændige, selv om filialen havde status som juridisk person og selv ejede sine lokaler, da det fremgik af oplysningerne i forelæggelseskendelsen, bl.a. af den omstændighed, at DFDS var indehaver af datterselskabets samlede aktiekapital, og af forskellige kontraktlige forpligtelser, som det var pålagt af moderselskabet, at filialen alene handlede som dettes hjælpeorgan²⁴.

45. Hvis en filial, der har status som juridisk person, på grundlag af de faktiske relationer, den har til moderselskabet, skal anses for udelukkende at være dettes hjælpeorgan, kan et fast driftssted, der indgår som en integreret del af selskabet, så meget desto mindre være en selvstændig enhed og anses for en selvstændig afgiftspligtig person. Som Kommissionen har påpeget, bør transaktioner, der gennemføres inden for en koncern mellem et moderselskab og et sekundært driftssted, som i etableringsstaten ikke er registreret som en selvstændig juridisk enhed, der er oprettet efter denne stats ret, i princippet

ikke anses for momspligtige tjenesteydelser²⁵.

46. Forholdet mellem moderselskabet og en filial som FCE IT kan også være en udmærket illustration af dette princip. Sidstnævnte udgør pr. definition blot et driftssted uden status som juridisk person. Det skal påpeges, at selskabet ikke udøver sine virksomhedsaktiviteter for egen regning, men som en del af det kreditinstitut, som takket være den godkendelse, det har fået i oprindelsesmedlemsstaten, i medfør af direktiv 2000/12 har ret til at drive virksomhed i en medlemsstat gennem en filial²⁶. Sidstnævnte har heller ikke sin egen selskabskapital²⁷. På samme vis må det, hvis man undersøger ansvarskriteriet, også dér konstateres, at filialen ikke selv bærer de økonomiske risici

25 — Kommissionens holdning er også udtrykt i Kommissionens forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (KOM(2003) 822 endelig), hvor den foreslog Rådet at tilføje følgende stk. 6 til artikel 6:

»Når en enkelt juridisk enhed har mere end et fast forretningssted, behandles tjenesteydelser, der præsteres mellem forretningsstederne, ikke som leverancer.«

Det kan være interessant at påpege, at Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg i sin udtalelse til dette forslag ikke fremstiller dette punkt som en ændring af sjette direktiv, men som en påmindelse om den måde, hvorpå det skal anvendes (Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalelse om »Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser« (KOM(2003) 822 endelig — 2003/0329 CNS (EUT C 117, s. 15)).

26 — Harmoniseringen af betingelserne for tilladelse og forsigtighedstilsyn vedrørende optagelse og udøvelse af virksomhed som kreditinstitut har til formål at give alle kreditinstitutter, der er meddelt tilladelse og er underlagt tilsyn af en medlemsstats kompetente myndigheder, mulighed for at udøve de aktiviteter, der er omfattet af denne tilladelse på en anden medlemsstats område ved oprettelse af en filial eller ved fri udveksling af tjenesteydelser (jf. 14. betragtning til og artikel 18 i direktiv 2000/12).

27 — I henhold til artikel 13 i direktiv 2000/12 kan værtslandet ikke stille krav om, at en filial af et kreditinstitut, der er meddelt tilladelse, råder over indskudskapital.

24 — Jf. DFDS-dommen, præmis 26.

forbundet med udøvelsen af virksomhed som kreditinstitut, f.eks. hvis en kunde ikke kan tilbagebetale et lån. Det er kreditvirksomheden som helhed, der bærer risikoen, og som i den henseende kontrolleres med hensyn til sin finansielle sundhed og sin solvens i oprindelsesmedlemsstaten.

47. De tjenesteydelser, som moderselskabet har leveret til et sådant fast driftssted, bør således, efter min opfattelse, anses for tjenesteydelser, som virksomheden, inden for rammerne af sin interne politik, har besluttet skal udføres af dens egne ansatte til fordel for dens forskellige driftscentre. Den omstændighed, at det pågældende driftscenter er beliggende i en anden medlemsstat, ændrer ikke ved den kendsgerning, at der er tale om tjenesteydelser, som er udført af en virksomhed med dennes eget personale og til eget brug.

48. Denne konklusion bringer mig videre til behandlingen af det andet punkt, hvor jeg er uenig med den italienske og den portugisiske regering. I modsætning til disse regeringer mener jeg ikke, at et fast driftssted som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, udgør en selvstændig afgiftspligtig person, der er særskilt i forhold til det ikke-hjemme-hørende moderselskab.

49. Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, sammenholdt med syvende betragtning til samme direktiv, har til formål at indføre et generelt kriterium for tjenesteydelsers tilknytningsmoment for at undgå kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne og tilfælde af dobbeltbeskatning og manglende opkrævning af afgifter. I henhold til sjette direktivs artikel 9,

stk. 1, således som denne bestemmelse er fortolket i retspraksis, skal der betales afgift af en tjenesteydelse på det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, medmindre dette tilknytningskriterium ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller det skaber en konflikt med en anden medlemsstat²⁸. Domstolen har ud fra dette konkluderet, at en tjenesteydelse kun kan anses for at have tilknytning til et andet etableringssted for en virksomhed end hjemstedet, såfremt det har en tilstrækkelig permanent karakter, og at det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser²⁹.

50. Tilknytningen af levering af tjenesteydelser til dette faste driftssted har således udelukkende til formål at overholde det grundlæggende princip for den fælles momsordning, hvorefter dette kriterium skal anvendes under mest mulig hensyntagen til den økonomiske virkelighed³⁰. Anvendelsen af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, har således til formål at lokalisere den afgiftspligtige transaktion, når den er af grænseoverskridende art, på grund af den økonomiske interesse, som opkrævningen af moms har for medlemsstaterne, og de forskelle, der fortsat kan være i deres respektive lovgivninger med hensyn til afgiftstakster og -fritagelser.

28 — Jf. Berkholz-dommen, præmis 17, dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 16, samt ovennævnte ARO Lease-dom, præmis 15, DFDS-dommen, præmis 19, og Lease Plan Luxembourg-dommen, præmis 24.

29 — Jf. den i fodnoten på s. 11 omtalte retspraksis.

30 — Jf. i den henseende DFDS-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 23.

51. Det forhold, at et fast driftssted således, på permanent vis, råder over en mængde menneskelige og materielle ressourcer, som gør det muligt at levere tjenesteydelser til kunder, begrundet efter min opfattelse ikke den opfattelse, at driftsstedet udøver sin virksomhed selvstændigt i forhold til moderselskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 4, og bør anses for en særskilt skattepligtig person.

52. Denne fortolkning, som er gjort gældende af den portugisiske regering, modsiges af DFDS-dommen, hvoraf det klart fremgår, at et fast driftssted i sig selv er et sekundært driftssted, som ikke har en uafhængig retsstilling i forhold til moderselskabet³¹. Denne bedømmelse, som er blevet lagt til grund i en sag vedrørende en filial, der havde status som selvstændig juridisk person og således udgjorde en juridisk enhed, som var særskilt i forhold til sit moderselskab, men som faktisk alene handlede som dettes hjælpeorgan, er efter min opfattelse endnu mere relevant i forbindelse med et fast driftssted, der ikke har status som juridisk person og blot udgør et driftssted.

53. Hvis man godtog den portugisiske regerings argument, ville det, som Det Forenede Kongeriges regering har påpeget, medføre, at bestemmelserne i artikel 9, stk. 1, ville blive berøvet deres effektive virkning. Hvis det faste driftssted selv var en selvstændig afgiftspligtig person, særskilt i forhold til moderselskabet, kunne man blot anvende

bestemmelserne i sjette direktivs artikel 22, hvorefter enhver afgiftspligtig person skal være registreret i den stat, hvor vedkommende udøver sin virksomhed.

54. Jeg mener, at denne vurdering bekræftes af artikel 1 i direktiv 79/1072³². Det fremgår efter min opfattelse af denne bestemmelse, at en virksomhed, som har et fast driftssted i værtsmedlemsstaten, anses for en afgiftspligtig person i denne stat. Omvendt støtter bestemmelsen således den opfattelse, at et fast driftssted ikke udgør en selvstændig afgiftspligtig person, der er særskilt i forhold til den virksomhed, det er en del af, men gør det muligt, at denne virksomhed er tilknyttet værtsmedlemsstaten. Jeg mener derfor, at den italienske regering anlægger en fejlagtig tolkning af denne bestemmelse, når den anvender den som hjemmel for at behandle et fast driftssted som en selvstændig afgiftspligtig person³³.

55. Det fremgår også af alle ovenstående betragtninger, at en enkelt juridisk enhed, således som Det Forenede Kongeriges regering også fremførte i retsmødet, kun kan udgøre én enkelt afgiftspligtig person.

32 — Jeg gør opmærksom på, at denne artikel bestemmer:
»Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver i artikel 4, stk. 1, i [sjette direktiv], som [...] i det pågældende land hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet [...]«

33 — Kommissionen har i denne henseende anført, at Den Italienske Republik er genstand for et traktatbrudssøgsmål, fordi lovgivningen i denne stat kræver, at den virksomhed, der har et fast driftssted i Italien, skal registreres på ny i denne stat vedrørende de transaktioner, som den udfører her direkte fra udlandet (punkt 21 i Kommissionens skriftlige indlæg).

31 — Jf. DFDS-dommen, præmis 25.

56. Denne vurdering bekræftes for det første af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, hvorefter de enkelte medlemsstater, med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd med udvalget vedrørende moms, har mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person. Som Det Forenede Kongeriges regering har påpeget, kan denne bestemmelse fortolket modsætningsvist forstås således, at én enkelt juridisk person kun kan udgøre én enkelt afgiftspligtig person.

57. Den samme vurdering bekræftes videre af det forhold, at sjette direktiv indeholder flere bestemmelser, som vedrører tilfælde, hvor en afgiftspligtig person leverer goder eller tjenesteydelser til brug for egen virksomhed. I denne henseende er det relevant at citere artikel 28a, stk. 5, litra b), i henhold til hvilken »en afgiftspligtig persons overførsel af et gode fra hans virksomhed til en anden medlemsstat« sidestilles med levering af et gode mod vederlag. I lighed med Kommissionen, og i modsætning til den portugisiske regering, er jeg tilbøjelig til at mene, at det forhold, at lovgiver har indført denne bestemmelse, omvendt viser, at en sådan overførsel i princippet ikke udgør en levering af et gode mod vederlag.

58. Det samme kan konstateres med hensyn til levering af tjenesteydelser, eftersom med-

lemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 3, med henblik på at modvirke konkurrencefordrejning, og med forbehold af samrådet med udvalget vedrørende moms, kan sidestille tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person udføres til brug for dennes virksomhed, med tjenesteydelser mod vederlag, såfremt en anden afgiftspligtig persons udførelse af en sådan tjenesteydelse ikke ville give ham ret til fuldt momsfradrag.

59. Denne bestemmelse vedrører det tilfælde, som det foreliggende, hvor en virksomhed udøver moms fritaget virksomhed. Virksomhed, der er fritaget for moms, indebærer, at omkostningerne for de leveringer, som virksomheden udfører for sine kunder, ikke forhøjes med denne afgift, og at virksomheden ikke må anmode om tilbagebetaling af den indgående moms, der er erlagt til brug for denne virksomhed. I dette tilfælde har fællesskabslovgiver således, i sjette direktivs artikel 6, stk. 3, bestemt, at en medlemsstat, med forbehold af samrådet med udvalget vedrørende moms, kan beslutte, at tjenesteydelser, som af en virksomhed leveres til brug for et fast driftssted, er afgiftspligtige for at undgå konkurrenceforvriddning, fordi hvis virksomheden havde erhvervet disse tjenesteydelser hos en anden afgiftspligtig person, ville den ikke have kunnet overvælde afgiften på sine egne kunder.

60. Det forhold, at sjette direktiv indeholder flere bestemmelser, der udtrykkeligt fastsætter, under hvilke omstændigheder tjenesteydelser, der leveres af en afgiftspligtig person

til forretningsmæssig eller privat brug, kan sidestilles med tjenesteydelser, der leveres mod vederlag, bekræfter efter min opfattelse, at sådanne tjenesteydelser, ud over disse særlige tilfælde, ikke udgør afgiftspligtige transaktioner.

61. Endelig mener jeg heller ikke, at vilkårene i artikel 7 i OECD's modeloverenskomst for beskatning af goder, der er erhvervet i etableringsstaten gennem et fast driftssted, kan drage denne vurdering i tvivl. Disse regler, som finder anvendelse på spørgsmål om direkte beskatning, er ikke relevante for anvendelsen af den fælles momsordning. Den direkte beskatning henhører som bekendt under medlemsstaternes kompetence. De kan således bestemme, at selskaber med hjemsted på deres område skal beskattes, herunder for overskud, som de har realiseret som led i deres virksomhed i en anden medlemsstat. Medlemsstaterne kan ligeledes bestemme, at selskaber, der udøver virksomhed på deres område gennem et fast driftssted, skal beskattes.

62. Artikel 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, hvis ordlyd er gentaget i artikel 4, stk. 2, i konvention 90/436/EØF, som er vedtaget af medlemsstaterne i henhold til artikel 293 EF³⁴, har til formål ved hjælp af konventioner at fordele signatarstaternes

beskatningskompetence for at undgå dobbeltbeskatning af virksomhedernes overskud, når de udøver international virksomhed. I henhold til det i artikel 4, stk. 1, fastsatte system skal den medlemsstat, hvor en virksomhed er etableret, beskatte dennes overskud, medmindre den udøver sin virksomhed i en anden signatarstat gennem et fast driftssted³⁵. I dette tilfælde indebærer den omstændighed, at det sekundære driftssted befinder sig på værftsmedlemsstatens område, at dette driftssted kan omfattes af denne medlemsstats skattemæssige kompetence. Det overskud, som virksomheden har opnået gennem dette faste driftssted, beskattes således af den stat, hvori det er beliggende. I henhold til artikel 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst skal der til det faste driftssted henføres det overskud, som det ville have opnået, såfremt det havde været et »særskilt foretagende [...] som under fuldstændig frie forhold havde afsluttet forretninger med det foretagende, hvis faste driftssted det er«.

63. Som det fremgår af ordlyden af denne bestemmelse, finder bestemmelsen kun anvendelse, når det sekundære driftssted ikke er et særskilt foretagende, som under fuldstændig frie forhold afslutter forretninger med moderselskabet. Formålet med denne bestemmelse er således, at det faste driftssted skal beskattes af den del af overskuddet, som virksomheden samlet set har opnået gennem dette, som om det faste driftssted var en fiktiv selvstændig virk-

34 — Konvention om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT L 225, s. 10).

35 — Begrebet »fast driftssted« i OECD's modeloverenskomst er defineret i dennes artikel 5. I henhold til denne bestemmelse betegner begrebet et fast forretningssted, gennem hvilket en virksomheds forretninger udføres helt eller delvist. Begrebet omfatter et hjemsted, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted osv.

somhed. Det forhold, at et ikke-hjemmehørende selskabs faste driftssted anses for en selvstændig virksomhed i forbindelse med direkte beskatning og med henblik på beregningen af indkomstskat, bør efter min opfattelse ikke indebære, at det anses for en selvstændig virksomhed i den fælles momsordnings forstand.

64. Dels er dette system baseret på begreber, der er harmoniserede på fællesskabsniveau, f.eks. begrebet afgiftspligtig person, hvis indhold ikke kan variere alt efter nationale bestemmelser om direkte indkomstbeskatning, uden at bringe formålet med sjette direktiv i fare. Dels er det »armslængdeprincip«, der er fastsat i artikel 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, baseret på en retlig fiktion, da det medfører, at et fast driftssted behandles, som om det var en selvstændig virksomhed, selv om det ikke er det. Det er imidlertid et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af den fælles momsordning, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed³⁶. Det er især på grundlag af dette princip, at beskatningsgrundlaget med henblik på anvendelsen af denne afgift skal svare til det vederlag, som faktisk er modtaget for den leverede tjenesteydelse, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier³⁷. Det ville således være i strid med dette system at tage

udgangspunkt i en retlig fiktion og behandle en intern transaktion som en transaktion, der er foretaget mellem to selvstændige enheder.

65. På samme måde mener jeg heller ikke, at henføringen af omkostningerne for de pågældende tjenesteydelser til det overskud, som der gennem det faste driftssted er opnået i værtsmedlemsstaten, kan vise, at der er tale om et retsforhold som omhandlet i retspraksis på momsområdet. At omkostningerne for disse tjenesteydelser knyttes til den del af virksomhedens overskud, som kan tilskrives det faste driftssted, er for de pågældende medlemsstater den logiske og retfærdige modydelse for denne fordeling af overskuddet. Det drejer sig også om at fordele de almindelige udgifter, som virksomheden har haft i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed, mellem staterne. Artikel 7, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst bestemmer således, at der ved fastsættelsen af et fast driftssteds overskud kan fratrækkes de udgifter, driftsstedet har haft i forbindelse med udøvelsen af dets virksomhed, herunder omkostninger til ledelse og almindelige administrationsomkostninger, det være sig i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, eller i en anden stat. At omkostningerne for de tjenesteydelser, som det faste driftssted har fået leveret, henføres til dette, er blot en følge af beregningen af det skattepligtige overskud i etableringsstaten og viser heller ikke, at dette driftssted udgør en enhed, som er uafhængig af moderselskabet.

66. Den forelæggende ret har i denne henseende spurgt, hvilken relevans det har, at der er indgået en »cost sharing agree-

36 — Jf. DFDS-dommen, præmis 23.

37 — Jf. dom af 23.11.1988, sag 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Sml. s. 6365, præmis 16, af 2.6.1994, sag C-33/93, *Empire Stores*, Sml. I, s. 2329, præmis 18, af 22.10.1998, sag C-308/96, *Madgett og Baldwin*, Sml. I, s. 6229, præmis 40, og af 3.7.2001, sag C-380/99, *Bertelsmann*, Sml. I, s. 5163, præmis 22.

ment«. Den har imidlertid ikke givet nogen nærmere oplysninger om, hvad dette udtryk dækker over i omstændighederne i hovedsagen, og navnlig ikke om, hvilken aftale ordet »agreement« dækker over. Selv hvis virksomheden inden for rammerne af sin interne politik i et dokument formelt havde nedfældet fordelingen mellem sine faste driftssteder af omkostninger til ledelse, almindelige administrationsomkostninger samt omkostninger i forbindelse med levering af tjenesteydelser som de i nærværende sag omhandlede, viser dette heller ikke, at de pågældende driftssteder udgør selvstændige enheder.

spørgsmål således, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at levering af tjenesteydelser fra et ikke-hjemmehørende moderselskab til et sekundært driftssted i en medlemsstat, som ikke er registreret i denne medlemsstat som en særskilt juridisk enhed og som udgør et fast driftssted i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sidstnævnte bestemmelse — bortset fra de undtagelser, der er fastsat i sjette direktiv — ikke skal anses for momsplichtige transaktioner, selv når omkostningerne forbundet med disse tjenesteydelser er henført til dette driftssted.

67. Endelig er det, som Det Forenede Kongeriges regering påpegede i retsmødet, på grund af de økonomiske konsekvenser, det kan have for de erhvervsdrivende, vigtigt, at der ikke hersker tvivl om den fælles momsordning, og at anvendelsen af det er forudsigelig. Kriteriet om, at det sekundære driftssted skal have status af egen juridisk person, synes at kunne opfylde disse krav. Det giver selskaber i en medlemsstat, som ønsker at udøve deres virksomhed i en anden medlemsstat, mulighed for at vide, at de tjenesteydelser, som de udveksler med deres sekundære driftssted, i princippet ikke er momsplichtige, hvis de beslutter at gøre brug af deres ret til at etablere sig gennem et fast driftssted i stedet for et selskab, der er registreret som særskilt juridisk enhed i henhold til værtslandets regler.

68. I lyset af disse overvejelser foreslår jeg Domstolen at besvare det første præjudicielle

C — Det andet præjudicielle spørgsmål

69. Det andet præjudicielle spørgsmål skal forstås således, at den forelæggende ret ønsker oplyst, hvorvidt henføring af omkostningerne forbundet med sådanne tjenesteydelser til et sådant sekundært driftssted — uanset deres størrelse og uanset, om der er opnået en fortjeneste — kan anses for at udgøre vederlag i sjette direktivs artikel 2's forstand, og i bekræftende fald i hvilket omfang.

70. Dette spørgsmål er kun afgørende for løsningen af tvisten i hovedsagen, hvis det lægges til grund, at disse tjenesteydelser er momsplichtige. For så vidt som jeg har foreslået Domstolen at fastslå, at disse leve-

ringer af tjenesteydelser ikke er momspligtig levering, er det ikke relevant at besvare spørgsmålet om — og i hvilket omfang — henføringen af omkostninger indebærer, at transaktionen skal anses for en transaktion mod vederlag. Jeg mener derfor, det er uforholdt at vurdere dette spørgsmål.

udgøre en begrænsning af etableringsfriheden, som ikke kan begrundes i nogen almen interesse, eftersom denne praksis ville være i strid med sjette direktiv.

D — Det tredje præjudicielle spørgsmål

71. Den forelæggende ret ønsker med sit tredje præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om en praksis, hvorefter en medlemsstat pålægger tjenesteydelser, der leveres til et fast driftssted af et moderselskab, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, moms, er i strid med etableringsfriheden i henhold til artikel 43 EF.

72. Sagsøgeren, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har gjort gældende, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende. Disse procesdeltagere har anført, at en sådan praksis udgør forskelsbehandling i strid med EF-traktaten, hvis den, som det lader til at være tilfældet i denne sag, ikke finder anvendelse på hjemmehørende selskabers, men kun ikke-hjemmehørende selskabers faste driftssteder. De har ligeledes anført, at denne praksis, selv hvis den blev anvendt uden forskelsbehandling på både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskabers faste driftssteder, ville

73. Den italienske og den portugisiske regering har gjort gældende, at en sådan praksis ikke er i strid med traktaten, idet de har forsvaret den anskuelse, at den er i overensstemmelse med sjette direktiv.

74. For mit vedkommende nærer jeg stor tvivl om, hvorvidt dette præjudicielle spørgsmål kan realitetsbehandles. Jeg kan nemlig ikke se, hvilken interesse det har for afgørelsen af tvisten i hovedsagen. I modsætning til direkte beskatning er moms genstand for en fællesskabsharmonisering, bl.a. via sjette direktiv. Når det er fastslået, at en national lovgivning eller praksis er i strid med dette direktiv, forekommer det mig at være uforholdt også at undersøge, om den er i strid med de grundlæggende friheder i traktaten som f.eks. etableringsfriheden. Endvidere har den forelæggende ret ikke givet en begrundelse for, at spørgsmålet bør besvares.

75. Jeg mener derfor ikke, at det tredje præjudicielle spørgsmål skal besvares.

V — Forslag til afgørelse

76. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at den besvarer de præjudicielle spørgsmål, der er stillet af Corte suprema di cassazione, således:

»Artikel 2, nr. 1, og artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at levering af tjenesteydelser fra et ikke-hjemmehørende moderselskab til et sekundært driftssted i en medlemsstat, som ikke er registreret i denne medlemsstat som en særskilt juridisk enhed og som udgør et fast driftssted i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sidstnævnte bestemmelse — bortset fra de undtagelser, der er fastsat i dette direktiv — ikke skal anses for momspligtige transaktioner, selv når omkostningerne forbundet med disse tjenesteydelser er henført til dette driftssted.«