

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

föredraget den 29 september 2005¹

1. Denna begäran om förhandsavgörande avser i huvudsak frågan huruvida, och i så fall på vilka villkor, tjänster som tillhandahålls inom samma rättsliga enhet skall anses vara tjänster som tillhandahålls mot vederlag och som är mervärdesskattepliktiga² enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.³

rättsliga enhet skall anses vara tjänster som tillhandahålls mot vederlag och som är mervärdesskattepliktiga.

I — Tillämpliga bestämmelser

2. Bakgrunden till denna begäran är en tvist mellan de på mervärdesskatteområdet behöriga italienska myndigheterna och FCE Bank plc⁴, vars säte är beläget i Förenade kungariket, angående tjänster för administration och personalutbildning som bolaget har tillhandahållit vid sitt fasta driftställe i Italien och vars kostnad har hänförs till detta driftställe. Parterna i tvisten i målet vid den nationella domstolen är oeniga om huruvida dessa transaktioner som utförts inom samma

A — De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3. I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

1 — Originalspråk: franska.

2 — Denna fotnot är inte av intresse för den svenska versionen.

3 — 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388 med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).

4 — Nedan kallad FCE Bank.

4. Begreppet skattskyldig person definieras i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Enligt denna artikel avses med en sådan person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av denna verksamhets syfte eller resultat. Enligt artikel 4.4 första stycket i detta direktiv undantar användningen av

uttrycket ”självständigt” i punkt 1 anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

5. Platsen för skattepliktiga transaktioner regleras vad avser tillhandahållande av tjänster genom artikel 9.1 i sjätte direktivet. I denna artikel 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.”

artikel 1 DPR skall mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av tjänster inom landets territorium. I artikel 3 DPR definieras detta tillhandahållande av tjänster såsom tillhandahållande av tjänst mot ersättning.

7. Artikel 7 DPR har rubriken ”Områdesbegränsning för skatten”. I artikel 7 tredje stycket föreskrivs att en tjänst ”skall anses ha tillhandahållits inom landets territorium när den har tillhandahållits av en person som är bosatt i landet eller av en person som vistas där och som inte är bosatt i utlandet, samt när den har tillhandahållits från ett fast driftställe i Italien tillhörande en person som är bosatt eller etablerad i utlandet”.

II — Bakgrund och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

B — De nationella bestämmelserna

6. I italiensk rätt finns de relevanta bestämmelserna om mervärdesskatt i den grundläggande lagen om mervärdesskatt (decreto del Presidente della Repubblica n°633) av den 26 oktober 1972 (nedan kallad DPR). Enligt

8. FCE Bank har som bolagsändamål att utöva finansiell verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Bolaget svarar för sina sekundära driftställens räkning för rådgivning, företagsledning, personalutbildning, databehandling samt tillhandahållande och skötsel av applikationsmjukvara, vars kostnad fördelas mellan dessa driftställen.

9. Enligt den redogörelse för de faktiska omständigheterna som lämnats av Corte suprema di cassazione (Italien) har FCE IT, ett fast driftställe till FCE Bank i Italien, för åren 1996–1999 självfakturerat de ovan nämnda transaktionerna. Efter att ha betalat motsvarande mervärdesskatt till den italienska myndigheten ansökte FCE IT om återbetalning av denna skatt, med motiveringen att driftstället inte hade någon egen status som juridisk person.

för mervärdesskatten, på grund av den självständiga ställning på skatteområdet som tillerkänns ett fast driftställe.

III — Tolkningsfrågorna

10. Då den behöriga italienska myndigheten inte besvarade denna ansökan om återbetalning, vilket innebar ett tyst avslag, väckte FCE IT talan, som bifölls. Den italienska förvaltningens överklagande av detta beslut ogillades. Den behöriga domstolen ansåg att tillhandahållandet av de ifrågavarande tjänsterna utgjorde en interntransaktion som utförts inom samma rättsliga enhet och som i denna egenskap inte var mervärdesskattepliktig. Den behöriga domstolen ansåg att den kostnad för tjänsterna som moderbolaget påfört det fasta driftstället inte motsvarade ersättningen för ett tillhandahållande av tjänster utan enbart en fördelning av kostnaderna inom samma bolag.

11. Det italienska ekonomi- och finansministeriet överklagade detta beslut. Det grundade sitt överklagande på artikel 7 DPR och gjorde gällande att samtliga utbetalningar till förmån för moderbolaget avseende tjänster som detta har tillhandahållit skall anses som en ersättning och därmed utgöra underlag

12. Den nationella domstolen har anfört att den står inför följande två frågor. Den första avser frågan huruvida det föreligger ett för mervärdesskatt relevant rättsförhållande mellan moderbolaget och dess fasta driftställe, och den andra avser begreppet "tillhandahållande av tjänst mot vederlag".

13. På den första punkten är det, enligt den hänskjutande domstolen, fråga om att med beaktande av nationell lagstiftning och artikel 2 i sjätte direktivet fastslå huruvida ett företags fasta driftställe eller dotterbolag som är beläget i en annan medlemsstat än moderbolagets medlemsstat kan utgöra en självständig enhet och därmed anses vara mottagare av mervärdesskattepliktiga tjänster, i den mån som ett tillhandahållande av tjänster enligt rättspraxis endast är beskattningsbart om det föreligger ett rättsförhål-

lande mellan leverantören och mottagaren av denna tjänst.⁵

14. Corte suprema di cassazione har påpekat att även om företaget utan hemvist i Italien som upprättar ett fast driftställe där de enligt nationell rätt skall ansöka om att få detta inskrivet i handelsregistret, har ett sådant driftställe, och särskilt ett driftställe som upprättats av ett bankföretag, inte någon i förhållande till moderbolaget fristående status som juridisk person. Rättsförhållandena med tredjeman tillskrivs moderbolaget.

15. De fasta driftställena till bolag utan hemvist i landet är dock skattskyldiga såvitt gäller direkta skatter för inkomstskatt, och de transaktioner som sker genom dem skall bokföras separat i förhållande till moderbolaget. Den hänskjutande domstolen vill i

detta avseende få klarhet i huruvida artikel 7⁶ i den *modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet* som utarbetats av Organisationen för samarbete och ekonomisk utveckling (OECD)⁷, är relevant på mervärdesskatteområdet. Den nationella domstolen har påpekat att det i OECD:s kommentar till denna artikel 7, uttryckligen tas hänsyn till ett moderbolags tillhandahållande av tjänster till sitt fasta driftställe såsom möjlig grund till utgifter som kan hänföras till detta driftställe. Den nationella domstolen har dessutom angett att dessa bestämmelser i OECD:s modellavtal återges i det avtal om dubbelbeskattning som ingåtts mellan Republiken Italien och Konungariket Storbritannien och Nordirland.

5 — Den hänskjutande domstolen har bland annat åberopat dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, *Tolsma* (REG 1994, s. I-743), i vilken domstolen fastslog att den direkta koppling mellan den tillhandahållna tjänsten och den erhållna ersättningen, som krävs för att det skall föreligga ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, skall utgöras av ett rättsförhållande. Frågan gällde huruvida en musiker som framträder på en allmän väg och som mottar småpengar från de förbipasserande tillhandahåller tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. Med en formulering som därefter ofta återkommit i rättspraxis fastställde domstolen att ett tillhandahållande av tjänster endast är beskattningsbart om det mellan leverantören och mottagaren föreligger ett rättsförhållande under vilket ömsesidiga tjänster utväxlas, varvid den betalning som leverantören uppstår utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahållits mottagaren. Domstolen ansåg att dessa villkor inte var uppfyllda i det målet, eftersom de småpengar som de förbipasserande utbetalat inte utgjorde ersättning för en tillhandahållen tjänst. Det förelåg nämligen ingen överenskommelse mellan parterna, eftersom de förbipasserande frivilligt utbetalade småpengar vars belopp de bestämde efter eget gottfinnande. Det fanns således ingen nödvändig koppling mellan den musikaliska prestationen och de utbetalningar som den gav upphov till, eftersom de förbipasserande inte hade begärt att musiken skulle spelas för dem och de inte utbetalade beloppen med hänsyn till den musikaliska prestationen utan med hänsyn till subjektiva motiveringar.

16. Den hänskjutande domstolen har även ställt frågan huruvida det förhållandet att det föreligger ett avtal om uppdelning av kostnader (*cost-sharing agreement*) eller åtmin-

6 — I artikel 7.2 i OECD:s modellavtal föreskrivs att "[o]m företag i en avtalslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs ... i vardera avtalslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör".

I punkt 3 i denna artikel 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."

7 — Modell som den 29 april 2000 reviderades av skattekommittén vid OECD, volym 1, nedan kallad OECD:s modellavtal.

stone en rättsakt, enligt vilken det fasta driftstället tillskrivs kostnaden för de tjänster som det tillhandahållits av moderbolaget, kan vara ett tecken på att det föreligger ett rättsförhållande mellan moderbolaget och det ovannämnda driftstället i den mening som avses i domstolens rättspraxis.

17. Den fråga som skall besvaras är följaktligen huruvida en enhet som är tillräckligt självständig för att möjliggöra ett rättsförhållande som ger upphov till mervärdesskattepliktiga tillhandahållanden av tjänster kan föreligga inom ett och samma rättssubjekt. Om denna fråga besvaras jakande, uppkommer två andra frågor, det vill säga hur en sådan självständighet kan fastställas och huruvida förekomsten av ett rättsförhållande, i den mening som avses i domstolens rättspraxis, skall bedömas med hänsyn till nationell rätt eller på grundval av gemenskapsrättsliga principer, vilket förefaller framgå av domen av den 17 september 2002 i målet *Town and County Factors*.⁸

18. Vad avser begreppet "tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag" vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida fördelningen av kostnaderna och, i förekommande fall, en partiell avräkning, i avsaknad av vinst, kan utgöra en ersättning i den mening som avses i rättspraxis.

19. Mot bakgrund av det ovan anförda har Corte suprema di cassazione beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

"1) Skall artiklarna 2.1 och 9.1 i sjätte direktivet tolkas så, att dotterbolaget till ett bolag, vars säte befinner sig i en annan stat (som ingår eller inte ingår i Europeiska unionen), vilket är rörelse-drivande, skall anses utgöra ett självständigt subjekt, vilket innebär att ett rättsförhållande kan föreligga mellan dessa två enheter och att de tjänster som moderbolaget tillhandahåller dotterbolaget följaktligen är skattepliktiga? Kan kriteriet om *arms's length* enligt artikel 7.2 och 7.3 i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet och i 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 en *cost-sharing agreement* avseende tillhandahållande av tjänster till dotterbolaget? 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 hänförandet av kostnaderna för dessa tjänster till dotterbolaget anses utgöra ersättning för de tillhandahållna

⁸ — Dom av den 17 september 2002 i mål C-498/99, *Town and County Factors* (REG 2002, s. I-7173), punkterna 21 och 22.

tjänsterna i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet, oaktat hur stor del av kostnaden som hänförs till dotterbolaget och oberoende av påslag för vinst, och, i så fall, i vilken omfattning?

- 3) Strider en sådan nationell förvaltningspraxis mot principen om etableringsfrihet i artikel 43 EG, enligt vilken tjänster som ett företag tillhandahåller sitt dotterbolag är skattepliktiga när moderbolaget har hemvist i en annan medlemsstat inom Europeiska unionen än dotterbolaget — trots att tillhandahållande av tjänster mellan ett moderbolag och dess dotterbolag i princip är undantaget från mervärdesskatteplikt på grund av att mottagaren inte är ett självständigt subjekt och det följaktligen inte kan föreligga ett rättsförhållande mellan de två enheterna?”

21. Inledningsvis har således Corte suprema di cassazione i sina frågor och i skälen till sitt beslut om hänskjutande vid upprepade tillfällen använt uttrycket dotterbolag, som kan ge en föreställning om att FCE IT är ett bolag som bildats enligt italiensk rätt och som därmed utgör en från FCE Bank fristående rättslig enhet.

22. Det framgår dock av skälen till beslutet om hänskjutande att uttrycket dotterbolag inte skall förstås i denna egentliga mening utan i den allmännare meningen av sekundärt driftställe. Den hänskjutande domstolen har nämligen angett att FCE IT utgör ett fast driftställe till FCE Bank⁹ och att tvisten i målet vid den nationella domstolen gäller i vilken mån det inom ett och samma rättssubjekt kan föreligga ett rättsförhållande som ger upphov till mervärdesskattepliktiga tillhandahållanden av tjänster.¹⁰

IV — Rättslig bedömning

A — *Tolkningsfrågornas räckvidd*

20. De uttryck som använts i tolkningsfrågorna kan ge upphov till viss tvetydighet som bör redas ut för att frågornas räckvidd skall kunna anges och för att den nationella domstolen skall kunna ges ändamålsenliga svar.

23. FCE Bank har vid förhandlingen dessutom anfört att FCE IT utgör en filial i den mening som avses i artikel 1.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG¹¹, som antagits för att bygga upp den inre marknaden på området för verksamhet i kreditinstitut. Enligt definitionen i denna bestämmelse är FCE IT ”ett driftställe som utgör en legalt beroende del av ett kreditin-

9 — Se beslutet om hänskjutande, punkt 5.1.

10 — *Ibidem*, punkt 5.5.

11 — 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).

stitut och som självständigt utför alla eller vissa av de transaktioner som är hänförliga till verksamhet i kreditinstitut”.

24. Det är den hänskjutande domstolen som har att kontrollera FCE IT:s exakta rättsliga beskaffenhet. Det synes dock vara klarlagt att det mot bakgrund av samtliga dessa omständigheter är fråga om ett sekundärt driftställe som inte utgör en från moderbolaget fristående rättslig enhet och att den hänskjutande domstolens fråga i detta förfarande är huruvida, och i vilken mån, de tjänster som tillhandahålls inom samma rättsliga enhet skall vara mervärdesskattepliktiga.

25. Den hänskjutande domstolen har slutligen, såsom framgått, angett att FCE IT utgör ett fast driftställe till FCE Bank. Den nationella domstolen har i sin första fråga begärt att få en tolkning av artiklarna 2.1 och 9.1 i sjätte direktivet. I artikel 9.1 föreskrivs som bekant att platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller *har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls*¹².

26. Begreppet fast driftställe har inte definierats i sjätte direktivet, men det framgår av fast rättspraxis att det innebär att det sekundära driftställe som öppnats i en

medlemsstat av ett bolag utan hemvist där skall ha den personal och de tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla de tjänster som motsvarar föremålet för det nämnda bolagets verksamhet.¹³ I den mån som det uteslutande ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma relevansen av de frågor som ställs till domstolen,¹⁴ skall det konstateras att FCE IT utgör ett fast driftställe i den mening som avses i artikel 9.1 i sjätte direktivet.

27. Den första frågan skall således behandlas med utgångspunkt i förutsättningen att FCE IT är ett sådant sekundärt driftställe till FCE Bank i Italien, vilket inte är en fristående rättslig enhet och som i denna stat utgör ett fast driftställe i den mening som avses i artikel 9.1 i sjätte direktivet.

B — Den första tolkningsfrågan

28. Genom sin första fråga vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i

13 — Se dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253), punkt 18, av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDs (REG 1997, s. I-1005), punkt 20, av den 17 juli 1997 i mål C-190/95, ARO Lease (REG 1997, s. I-4383), punkt 15, och av den 7 maj 1998 i mål C-390/96, Lease Plan Luxembourg (REG 1998, s. I-2553), punkt 24.

14 — Se, särskilt, dom av den 1 april 2004 i mål C-286/02, Bellio F.lli (REG 2004, s. I-3465), punkt 27 och där angiven rättspraxis.

12 — Min kursivering.

huruvida artiklarna 2.1 och 9.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att de tjänster som ett moderbolag utan hemvist i en medlemsstat tillhandahåller ett sekundärt driftställe i en medlemsstat, vilket inte är en fristående rättslig enhet och som enligt den sistnämnda artikeln utgör ett fast driftställe i denna stat, skall anses utgöra mervärdesskattepliktiga transaktioner, när kostnaden för dessa tjänster har hänförs till detta driftställe.

29. Genom denna fråga söker den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida ett sådant sekundärt driftställe kan anses vara tillräckligt självständigt i förhållande till sitt moderbolag utan hemvist i landet för att det dem emellan skall kunna föreligga ett rättsförhållande som gör det möjligt att kvalificera de transaktioner som sker inom samma rättsliga enhet som ett mervärdesskattepliktigt tillhandahållande av tjänster.

30. Den nationella domstolen har i detta sammanhang ställt frågan huruvida denna självständighet kan härledas ur villkoren enligt OECD:s modellavtal för att i värdmedlemsstaten beskatta de inkomster som det berörda bolaget förvärvat genom sitt fasta driftställe i denna stat, och ur förekomsten av ett cost-sharing agreement eller ur en rättsakt med vars stöd kostnaderna för de tjänster som moderbolaget tillhandahållit fördelas på dessa inkomster. Den nationella domstolen vill även få klarhet i frågan huruvida detta rättsförhållande skall bedömas med hänsyn till nationell rätt eller till gemenskapsrätten.

31. Den italienska och den portugisiska regeringen har hävdad att de tjänster som ett moderbolag tillhandahåller sitt fasta driftställe skall anses vara mervärdesskattepliktiga tjänster, eftersom det fasta driftstället enligt dessa regeringar skall anses vara en självständig skattskyldig person i värdmedlemsstaten.

32. Den italienska regeringen har grundat denna bedömning på bestämmelserna i artikel 9.1 i sjätte direktivet samt på bestämmelserna i artikel 1 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG¹⁵, i vilken det föreskrivs att "[i] detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig som avses i artikel 4.1 i [sjätte direktivet] som ... i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftställe från vilket affärstransaktioner genomförs ...". Den italienska regeringen har av detta dragit slutsatsen att även om moderbolaget och dess filial omfattas av samma juridiska person utgör de på det skattetekniska planet och, särskilt, vad avser mervärdesskatten fristående skattskyldiga personer.

33. Den portugisiska regeringen har erinrat om att tillämpningsområdet för mervärdesskatten inte endast omfattar de enheter som är juridiska personer och att begreppet mervärdesskatteskyldig person, såsom det definieras i artikel 4.1 i sjätte direktivet, bör omfatta rättssubjekt som inte är juridiska personer men som bedriver verksamhet med

15 — Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — 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).

en viss självständighet. Den portugisiska regeringen har därefter hävdad att domstolens definition av begreppet fast driftställe inte är beroende av kriterier i de nationella rättsordningarna men av villkoret att driftstället skall ha mänskliga och tekniska resurser som är tillräckliga för att självständigt kunna utöva en ekonomisk verksamhet. Den portugisiska regeringen anser slutligen att mervärdesskatten trots sin höga grad av harmonisering förblir en inhemsk skatt och att egenskapen av skattskyldig person följaktligen endast skall fastställas med hänsyn till den nationella lagstiftningen i varje medlemsstat. Av dessa överväganden har den portugisiska regeringen dragit slutsatsen att även om ett fast driftställe ingår som en integrerad del i ett rättssubjekt som utgör "en enda och odelbar juridisk person" skall det anses vara en självständig skattskyldig person, som i förhållande till sitt moderbolag är fristående.

34. Jag instämmer inte i dessa intervenienters argument. I likhet med sökanden, Förenade kungarikets regering och Europeiska gemenskapernas kommission är jag av den uppfattningen att tjänster som tillhandahålls inom samma rättsliga enhet inte kan anses utgöra mervärdesskattepliktiga tjänster, även om deras kostnad fördelas mellan de olika fasta driftställena. Denna bedömning grundas på nedanstående argument.

35. Det är visserligen ostridigt att tillämpningsområdet för mervärdesskatten har

utformats på ett mycket vidsträckt sätt i sjätte direktivet, eftersom det gäller alla ekonomiska verksamheter samt alla skeden av distributionen och saluföringen.¹⁶ Artikel 2.1 i detta direktiv avser således samtliga leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag i en medlemsstat av en skattskyldig person i denna egenskap. I förevarande fall har det inte ifrågasatts att transaktioner som till exempel rådgivning, företagsledning, personalutbildning, databehandling samt tillhandahållande och administration av applikationsmjukvara kan utgöra skattepliktiga transaktioner enligt artikel 6.1 i sjätte direktivet, eftersom de sker mot vederlag av en skattskyldig person.¹⁷

36. Denna tillämpning av sjätte direktivet kommer även till uttryck i artikel 4.1 i direktivet. I denna artikel definieras en skattskyldig person som "varje person" som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av det syfte som han eftersträvar eller av resultaten av hans verksamhet. Såsom den portugisiska regeringen med fog har erinrat om täcker begreppet skattskyldig person således inte endast fysiska eller juridiska personer utan det kan även gälla en enhet som saknar status som juridisk person.¹⁸

16 — Se dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 10.

17 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest (REG 2000, s. I-9567), punkt 19.

18 — Se, i fråga om ett enskilt bolag bildat enligt nederländsk rätt, dom av den 27 januari 2000 i mål C-23/98, Heerma (REG 2000, s. I-419), punkt 8.

37. Av dessa omständigheter kan slutsatsen även dras att förekomsten av en mervärdesskattepliktig transaktion är en objektiv omständighet, eftersom den inte är beroende av de mål som dess upphovsman eftersträvar eller av resultaten av denna transaktion. Den skall inte heller påverkas av kriterier som avser den särskilda formen eller de rättsliga effekterna av ett avtal mellan leverantören av en tjänst och mottagaren av denna, som kan variera från en medlemsstat till en annan. Såsom den italienska regeringen har erinrat om har det således fastställts att tillhandahållandet av tjänster mot vederlag inte kan förutsätta att leverantörens skyldigheter kan göras gällande på laglig väg, varför det föreligger ett rättsförhållande, i den mening som avses i domen i det ovannämnda målet *Tolsma*, även om denna leverantörs skyldighet inte kan göras gällande på rättslig väg.¹⁹

38. Jag tror ändå inte, såsom den italienska och den portugisiska regeringen har hävdad, att det mot bakgrund av det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet kan finnas rättssubjekt inom samma rättsliga enhet som är tillräckligt självständiga för att kunna anses som två skattskyldiga personer. Det synes vara svårt att medge att ett fast driftställe, i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet, skall kunna anses handla självständigt i förhållande till sitt moderbolag. Vidare utgör ett fast driftställe i den mening som avses i artikel 9.1 i detta direktiv inte en i förhållande till sitt moderbolag fristående skattskyldig person.

39. Det skall på den första punkten erinras om att det begrepp av självständighet i direktivet som avses i artikel 4.1 i detta, och som utgör villkoret för egenskapen av skattskyldig person, endast är föremål för en negativ definition i artikel 4.4 första stycket. Enligt denna definition är det inte fråga om självständighet när det föreligger ett anställningsförhållande som motsvarar det som skapas genom ett anställningsavtal mellan en anställd och hans arbetsgivare. I denna bestämmelse anges tre kriterier som avser förekomsten av ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

40. Domstolen har med tillämpning av dessa kriterier fastställt att juridiska ombud och exekutorer utövar sina verksamheter på ett självständigt sätt, eftersom de handlar för egen räkning och på eget ansvar, fritt organiserar formerna för att utföra sitt arbete och själva uppbär de arvoden som utgör deras inkomster.²⁰ Domstolen har även fastställt att den verksamhet som de av kommunala myndigheter utsedda uppborädsmännen utför i Spanien skall anses vara ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt och som är mervärdesskattepliktig.²¹ Domstolen ansåg bland annat att det beträffande lönevillkoren inte förelåg något anställningsförhållande "eftersom [dessa uppborädsmän tog] den ekonomiska risken i sin verksamhet, såtillvida som den vinst de

19 — Se domen i det ovannämnda målet *Town and County Factors* (punkt 21), beträffande frågan huruvida tjänster mot vederlag skall vara mervärdesskattepliktiga trots att leverantören endast var moraliskt bunden att tillhandahålla dessa tjänster.

20 — Se dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna (REG 1987, s. 1471), punkt 14.

21 — Se dom av den 25 juli 1991 i mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla (REG 1991, s. I-4247; svensk specialutgåva, volym 11, s. 385), punkterna 11–15.

[gjorde] inte bara bero[dde] på de indrivna skatterna, utan även på de utgifter de ha[de] i förbindelse med personal och utrustning för verksamheten”.²²

juridisk person men likväl i praktiken hade samma självständighet som ett bolag som bedriver sin ekonomiska verksamhet självständigt, vilket innebar att det var bolaget som för utövandet av denna skulle betraktas som mervärdesskattskyldig.²³

41. Det var med utgångspunkt i dessa kriterier som domstolen, i domen i det ovannämnda målet Heerma, beslöt att den berörda personen var en skattskyldig person. Det handlade om att avgöra huruvida uthyrningen av fast egendom till ett enskilt bolag som bildats enligt nederländsk rätt av en delägare i detta bolag utgjorde en mervärdesskattepliktig transaktion. Den nederländska regeringen hävdade att J. Heerma inte kunde anses vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet, eftersom uthyrningen i fråga endast avsåg en transaktion inom en sluten krets. Arrendegivaren var i sin egenskap av delägare nämligen medansvarig för iakttagandet av de skyldigheter som det bolag som var arrendator hade.

42. Domstolen ansåg inte att det mellan J. Heerma och det bolag som var arrendator fanns något anställningsförhållande som liknade det som anges i artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet. Enligt domstolen handlade J. Heerma vid uthyrandet av den fasta egendomen till bolaget i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar, även om han samtidigt hade en ledande ställning i det bolag som var arrendator. Domstolen konstaterade dessutom att detta bolag som bildats enligt nederländsk rätt inte var en

43. Mot bakgrund av dessa kriterier och deras tillämpning i rättspraxis är det enligt min mening svårt att tänka sig att ett fast driftställe inom samma rättsliga enhet kan ha en självständighet som räcker för att handla för egen räkning, på eget ansvar och ensam bära de ekonomiska riskerna av sin verksamhet. Såsom den portugisiska regeringen har påpekat är egenskapen av skattskyldig person visserligen inte beroende av villkoret att företaget är en juridisk person. Denna synpunkt förefaller dock inte vara avgörande i ett sådant fall. Det är nämligen fråga om att bedöma huruvida ett fast driftställe som utgör en integrerad del i en rättslig enhet som är en juridisk person, i förhållande till denna enhet kan visa sig vara självständig i den mening som avses i artikel 4.1 första stycket i sjätte direktivet och jämföras med vilken som helst annan mervärdesskattskyldig person, till vilken moderbolaget tillhandahåller tjänster. Enligt min mening utgör i ett sådant fall det förhållandet att det sekundära driftstället inte har status som juridisk person ett hinder för detta driftställes möjlighet att handla självständigt.

22 — Ibidem, punkt 13.

23 — Se domen i det ovannämnda målet Heerma, punkt 8.

44. Denna bedömning bekräftas enligt min mening av domen i det ovannämnda målet DFDS, i vilken domstolen prövade begreppet självständighet med avseende på förhållandet mellan ett bolag som bildats enligt dansk rätt, och som utövade verksamhet som resebyrå, och dess engelska dotterbolag. Domstolen konstaterade att dessa bolag inte var självständiga, trots att dotterbolaget var en juridisk person och var ägare till sina lokaler. Det framgick nämligen av uppgifter i beslutet om hänskjutande, bland annat av att DFDS innehade hela aktiekapitalet i detta dotterbolag och av olika avtalsenliga skyldigheter som moderbolaget hade ålagt dotterbolaget, att dotterbolaget endast biträdde DFDS.²⁴

45. Om ett dotterbolag som har egen status som juridisk person, med beaktande av det faktiska förhållandet som kopplar det till moderbolaget, endast skall anses vara en filial till detta, kan ett fast driftställe som ingår som en integrerad del i bolaget *a fortiori* inte utgöra en självständig enhet och behandlas som en självständig skattskyldig person. Såsom kommissionen har angett skall de transaktioner som utförs inom en företagsgrupp mellan ett moderbolag och ett sekundärt driftställe som i etableringsstaten inte är registrerat som en fristående rättslig enhet i enlighet med rätten i den staten i

princip inte utgöra mervärdesskattepliktigt tillhandahållande av tjänster.²⁵

46. Förbindelserna mellan moderbolaget och en filial som FCE IT kan även utgöra en god illustration av denna princip. Filialen utgör per definition endast ett driftställe som saknar status som juridisk person. Det skall påpekas att den inte utövar sin verksamhet för egen räkning utan i egenskap av en del av kreditinstitutet som tack vare det tillstånd det erhållit i sin ursprungsstat med stöd av direktiv 2000/12 har rätt att utöva sin verksamhet i en medlemsstat genom en filial.²⁶ Den sistnämnda har inte heller några egna tillgångar.²⁷ Om jag undersöker ansvarskriteriet måste det även där på samma sätt konstateras att filialen inte själv

25 — Detta ställningstagande av kommissionen återfinns även i dess Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (KOM(2003) 822 slutlig), eftersom den har föreslagit rådet att tillägga följande punkt 6 till artikel 6: "Om en och samma rättsliga enhet har mer än ett fast etableringsställe, skall tjänster som utförs mellan etableringsställena inte betraktas som tillhandahållande av tjänster." Det kan vara av intresse att påpeka att Europeiska ekonomiska och sociala kommittén i sitt yttrande om detta förslag inte redovisar denna punkt som en ändring av sjätte direktivet utan som en erinran om det sätt på vilket direktivet borde tillämpas (Yttrande från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster KOM(2003) 822 slutlig — CNS 2003/0329 (EGT C 117, 2004, s. 15)).

26 — Harmoniseringen av villkoren för auktorisation och tillsyn för tillträde till verksamhet i kreditinstitut och utövandet av denna syftar till att göra det möjligt för varje kreditinstitut som är auktoriserat och underkastat tillsyn av behöriga myndigheter att antingen genom etablering av en filial eller genom direkt tillhandahållande av tjänster utöva den verksamhet som täcks av denna auktorisation inom en annan medlemsstats territorium (se fjortonde skälet och artikel 18 i direktiv 2000/12).

27 — Enligt artikel 13 i direktiv 2000/12 får ett värmland, i fråga om filialer till kreditinstitut som är auktoriserade i andra medlemsstater, inte kräva vare sig auktorisation eller särskilt tillskjutet kapital.

24 — Se domen i det ovannämnda målet DFDS, punkt 26.

bär de ekonomiska riskerna i samband med utövandet av verksamhet i kreditinstitut, såsom till exempel att en kund inte återbetalar ett lån. Det är kreditinstitutet i sin helhet som bär denna risk och som för detta kontrolleras för sin finansiella soliditet och sin solvens i ursprungsmedlemsstaten.

47. De tjänster som moderbolaget tillhandahåller ett sådant fast driftställe skall enligt min mening således bedömas som tillhandahållande av tjänster som företaget inom ramen för sin interna politik har beslutat att de egna anställda skall utföra för dess olika driftcentra. Den omständigheten att det ifrågavarande driftscentrumet är beläget i en annan medlemsstat innebär inte att det ifrågasätts att det handlar om tjänster som ett företag utför med sin egen personal och för sina egna behov.

48. Det sistnämnda påståendet leder mig till att undersöka den andra punkten, på vilken jag inte är enig med den italienska och den portugisiska regeringen. I motsats till dessa regeringar tror jag inte att ett fast driftställe, i den mening som avses i artikel 9.1 i sjätte direktivet, utgör en självständig skattskyldig person som är fristående i förhållande till sitt moderbolag utan hemvist i landet.

49. Artikel 9.1 i sjätte direktivet, jämförd med sjunde skälet i detta, syftar till att införa ett allmänt kriterium för anknytning av tillhandahållandet av tjänster för att undvika

kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna samt fall av dubbelbeskattning eller fall där mervärdesskatt inte påförs. Enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet, såsom det har tolkats i rättspraxis, skall ett tillhandahållande av tjänst beskattas på den plats där leverantören har etablerat sin rörelse, såvida detta kriterium för anknytning inte leder till någon rationell lösning ur skatteteknisk synpunkt eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat.²⁸ Domstolen har av detta dragit slutsatsen att det endast kan komma i fråga att anknyta tillhandahållandet av tjänster till en annan plats än den där rörelsen är etablerad då detta driftställe har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personal och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna.²⁹

50. Syftet med att anknyta tillhandahållandet av tjänster till detta fasta driftställe är således endast att den grundläggande principen för det gemensamma mervärdesskattesystemet skall iakttas. Enligt denna princip skall detta system tillämpas genom att den ekonomiska verkligheten beaktas på bästa möjliga sätt.³⁰ Tillämpningen av artikel 9.1 i sjätte direktivet syftar följaktligen till att lokalisera den skattepliktiga transaktionen när den är gränsöverskridande, detta på grund av det ekonomiska intresse som uppstår av mervärdesskatt har för medlemsstaterna och de skillnader som fortfarande kan föreligga i deras respektive lagstiftningar vad avser skattesatser och skattebefrielser.

28 — Se domen i det ovannämnda målet Berkholz, punkt 17, dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395), punkt 16, samt domarna i de ovannämnda målen ARO Lease, punkt 15, DFDS, punkt 19, och Lease Plan Luxembourg, punkt 24.

29 — Se den rättspraxis som anges i fotnot 11.

30 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet DFDS, punkt 23.

51. Den omständigheten att ett fast driftställe på så sätt, varaktigt, omfattar en mängd mänskliga och materiella resurser som gör det möjligt att tillhandahålla tjänster till företagets kunder motiverar enligt min mening ändå inte att det skall anses att det, i förhållande till sitt moderbolag, bedriver sin verksamhet självständigt, i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.4 i sjätte direktivet, och att det skall anses vara en fristående skattskyldig person.

52. Den portugisiska regeringens uppfattning strider mot domen i det ovannämnda målet DFDS, av vilken det klart framgår att ett fast driftställe till sin natur är ett sekundärt driftställe som i förhållande till sitt moderbolag inte har någon självständig status.³¹ Denna bedömning, som fastställdes i fråga om ett dotterbolag som hade egen status av juridisk person och således utgjorde en i förhållande till sitt moderbolag fristående rättslig enhet, men som faktiskt endast handlade som en filial till detta, gör sig enligt min mening, *a fortiori*, gällande i de fall då ett fast driftställe saknar egen status som juridisk person och endast är ett driftställe.

53. Följden av att godta den portugisiska regeringens uppfattning skulle, såsom Förenade kungarikets regering har påpekat, bli att bestämmelserna i artikel 9.1 inte är ändamålsenliga. Om det fasta driftstället är en självständig skattskyldig person som är fristående i förhållande till sitt moderbolag räcker det att tillämpa bestämmelserna i

artikel 22 i sjätte direktivet, enligt vilka varje skattskyldig person skall vara registrerad i den stat i vilken han bedriver sin verksamhet.

54. Artikel 1 i rådets direktiv 79/1072³² synes bekräfta denna bedömning. Det framgår, enligt min mening, av denna bestämmelse att ett företag som har ett fast driftställe i värdmedlemsstaten skall anses vara en skattskyldig person i denna stat. Genom den ovannämnda bestämmelsen bekräftas således *a contrario* uppfattningen att ett fast driftställe inte utgör en självständig skattskyldig person, som är fristående i förhållande till det företag som det ingår i, men möjliggör detta företags anknytning till värdmedlemsstaten. Den italienska regeringen gör, enligt min mening, således en felaktig tolkning av denna bestämmelse, när den lägger denna till grund för att behandla ett fast driftställe som en självständig skattskyldig person.³³

55. Det framgår även av det ovan anförda att, såsom Förenade kungarikets regering har hävdad vid förhandlingen, en och samma rättsliga enhet endast kan utgöra en enda skattskyldig person.

32 — Det skall erinras om att det i denna artikel föreskrivs följande: "I detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig som avses i artikel 4.1 i [sjätte direktivet] som ... i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftställe från vilket affärstransaktioner genomförs ..."

33 — Kommissionen har i detta avseende angett att Republiken Italien är föremål för ett fördragsbrottsförfarande, eftersom lagstiftningen i denna medlemsstat kräver att det företag som har ett fast driftställe i Italien på nytt skall registreras i denna stat i fråga om de transaktioner som det genomför direkt från utlandet (punkt 21 i dess skriftliga yttrande).

31 — Se domen i det nämnda målet DFDS, punkt 25.

56. Denna bedömning bekräftas först genom artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse kan varje medlemsstat, med förbehåll för samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt enligt artikel 29 i direktivet, såsom en enda skattskyldig anse sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Såsom Förenade kungarikets regering har angett kan denna bestämmelse *a contrario* förstås så, att en och samma juridiska person endast kan utgöra en enda skattskyldig person.

57. Samma bedömning bekräftas även av att det i sjätte direktivet finns flera bestämmelser som avser sådana fall där en skattskyldig person levererar varor eller tillhandahåller tjänster för det egna företagets behov. I detta avseende skall artikel 28a 5 b anges, enligt vilken "[e]n skattskyldig persons överföring av varor från hans företag till en annan medlemsstat" skall likställas med leverans av varor mot vederlag. Jag är, i likhet med kommissionen och i motsats till den portugisiska regeringen, snarare böjd att tro att den omständigheten att lagstiftaren har infört denna bestämmelse visar *a contrario* att en sådan överföring i princip inte utgör leverans av varor mot vederlag.

58. Detsamma kan konstateras vad avser tillhandahållandet av tjänster, eftersom med-

lemsstaterna enligt artikel 6.3 i sjätte direktivet, för att förhindra snedvridning av konkurrensen och med förbehåll för samrådet med kommittén för mervärdesskatt, får behandla en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag som tillhandahållande av tjänster mot vederlag om mervärdesskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person.

59. Denna bestämmelse avser det fall där, såsom i förevarande fall, ett företag bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Att bedriva verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt innebär att kostnaden för de tjänster som företaget tillhandahåller sina kunder inte höjs genom denna skatt och att företaget inte får begära återbetalning av den ingående mervärdesskatt som det har betalat för att bedriva denna verksamhet. I detta fall har gemenskapslagstiftaren, i artikel 6.3 i sjätte direktivet, således föreskrivit att en medlemsstat, med förbehåll för samråd med kommittén för mervärdesskatt och i syfte att hindra snedvridning av konkurrensen, får besluta att de tjänster som företaget tillhandahåller ett fast driftställe skall vara mervärdesskattepliktiga. Om företaget hade erhållit dessa tjänster hos en annan skattskyldig person skulle det nämligen inte ha kunnat överföra mervärdesskatten på sina egna kunder.

60. Den omständigheten att sjätte direktivet innehåller flera bestämmelser i vilka det uttryckligen föreskrivs på vilka villkor en skattskyldig persons tillhandahållande av

tjänster för sina yrkesmässiga eller privata behov kan likställas med tillhandahållande av tjänster mot vederlag bekräftar, enligt min mening, att sådana tillhandahållanden av tjänster, bortsett från dessa särskilda fall, inte utgör mervärdesskattepliktiga transaktioner.

61. Slutligen anser jag inte heller att villkoren enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal för att beskatta inkomster som förvärvats i etableringsstaten genom ett fast driftställe föranleder en annan bedömning. Dessa bestämmelser, som är tillämpliga i fråga om direktbeskattning, är inte relevanta för tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Direktbeskattningen faller som bekant under medlemsstaternas suveränitet. Dessa kan således föreskriva att bolag som är etablerade inom deras territorium skall beskattas, däri inbegripet de inkomster som de förvärvat inom ramen för sin verksamhet i en annan medlemsstat. Medlemsstaterna kan även föreskriva att de bolag som bedriver verksamhet genom ett fast driftställe inom deras territorium skall beskattas.

62. Syftet med artikel 7.2 i OECD:s modellavtal, vars ordalydelse återges i artikel 4.2 i konvention 90/436/EEG, som medlemsstaterna antagit med tillämpning av artikel 293 EG,³⁴ är att genom konventioner fördela de undertecknande staternas behörighet på skatteområdet för att förhindra dubbelbe-

skattning av företagets inkomster, när dessa bedriver internationell verksamhet. Enligt det system som föreskrivs i artikel 7.1 skall företagets hemviststat beskatta alla dess inkomster, såvida inte företaget bedriver sin verksamhet genom ett fast driftställe i en annan stat som undertecknat avtalet.³⁵ I detta fall innebär det förhållandet att det sekundära driftstället varaktigt befinner sig inom värdmedlemsstatens territorium att detta driftställe kan omfattas av denna stats suveränitet på skatteområdet. De inkomster som företaget har förvärvat genom detta fasta driftställe beskattas således av den stat där det är beläget. Enligt artikel 7.2 i OECD:s modellavtal beskattas detta fasta driftställe för den inkomst som det skulle ha kunnat förvärva om det hade utgjort "ett fristående företag, som ... självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör".

63. Såsom framgår av denna bestämmelse skall den endast tillämpas när det sekundära driftstället inte utgör ett fristående företag som självständigt avslutat affärer med moderbolaget. Syftet med denna bestämmelse är således att det fasta driftstället skall beskattas för den del av inkomsten som företaget har förvärvat genom detta, som om det fasta driftstället hade varit ett fiktivt självständigt företag. Den omständigheten att det fasta driftstället till ett bolag utan

34 — Konvention 90/436/EEG av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EGT L 225, s. 10).

35 — Begreppet "fast driftställe" i OECD:s modellavtal definieras i artikel 5. Enligt denna bestämmelse betecknar detta begrepp en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Begreppet innefattar plats för företagsledning filial, kontor, fabrik, verkstad, etc.

hemvist i landet, i fråga om direktbeskattning och för beräkningen av inkomstskatten, behandlas som ett självständigt företag skall enligt min mening emellertid inte leda till att det anses utgöra ett självständigt företag i den mening som avses i det gemensamma mervärdesskattesystemet.

64. Detta system bygger nämligen på begrepp som harmoniserats på gemenskapsnivå, som till exempel begreppet skattskyldig person, vars innehåll inte kan variera i förhållande till nationella bestämmelser om direktbeskattning av inkomster utan att syftet med sjätte direktivet ifrågasätts. Dessutom bygger principen om arm's length enligt artikel 7.2 i OECD:s modellavtal på en rättslig fiktion, eftersom det fasta driftstället enligt denna behandlas som om det var fråga om ett självständigt företag, trots att det inte är ett sådant. Beaktandet av den ekonomiska verkligheten är emellertid ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet.³⁶ Det är bland annat med stöd av denna princip som beskattningsunderlaget för att tillämpa denna skatt skall utgöras av det vederlag som verkligen erhållits och inte av ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier.³⁷ Det skulle således stå i strid med detta system att grunda sig på en

rättslig fiktion och behandla en intern transaktion som om det var fråga om en transaktion som genomförts mellan två självständiga enheter.

65. På samma sätt tror jag inte heller att fördelningen av kostnaden för de ifrågavarande tjänsterna på de inkomster som genom det fasta driftstället förvärvats i värdmedlemsstaten kan visa att det föreligger ett rättsförhållande i den mening som avses i rättspraxis angående mervärdesskatt. Denna fördelning av kostnaden för dessa tjänster på den del av företagets inkomster som tillskrivs dess fasta driftställe är den logiska och rättvisa ersättningen för de stater som berörs av denna fördelning av inkomsterna. Det handlar även om att mellan staterna fördela de allmänna kostnader som företaget haft för utövandet av sin verksamhet. I artikel 7.3 i OECD:s modellavtal föreskrivs således att det för att bestämma ett fast driftställes inkomster medges avdrag för utgifter som det fasta driftstället har haft för utövandet av sin verksamhet, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes. Fördelningen på det fasta driftstället av kostnaden för de tjänster som det tillhandahållits beror således endast på beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i etableringsstaten och visar inte heller att detta driftställe utgör en självständig enhet i förhållande till sitt moderbolag.

66. Den hänskjutande domstolen vill i detta avseende få klarhet i vilken betydelse som ett "cost-sharing agreement" kan ha. Den har

36 — Se domen i det ovannämnda målet DFDS, punkt 23.

37 — Se dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, *Naturally Yours Cosmetics* (REG 1988, s. 6365), punkt 16, av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, *Empire Stores* (REG 1994, s. I-2329), punkt 18, av den 22 oktober 1998 i mål C-308/96, *Madgett och Baldwin* (REG 1998, s. I-6229), punkt 40, och av den 3 juli 2001 i mål C-380/99, *Bertelsmann* (REG 2001, s. I-5163), punkt 22.

dock inte lämnat någon exakt uppgift om vad detta uttryck inrymmer i omständigheterna i tvisten i målet vid den nationella domstolen och, i synnerhet, uppgift om det avtal som beskrivs genom ordet *agreement*. Även om företaget, inom ramen för sin interna politik, i en handling skulle ha formaliserat hur kostnader för företagsledning, allmän förvaltning och kostnader som uppkommit genom tillhandahållande av sådana tjänster som dem som här är i fråga skall hänföras till dess fasta driftställen, visar detta under alla förhållanden inte att dessa driftställen utgör självständiga enheter.

frågan svarar att artiklarna 2.1 och 9.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att bortsett från undantagen enligt detta direktiv skall tjänster som ett moderbolag utan hemvist i medlemsstaten tillhandahåller ett sekundärt driftställe, som inte är registrerat som en fristående rättslig enhet i denna stat och som enligt den sistnämnda bestämmelsen utgör ett fast driftställe, inte skall anses utgöra mervärdesskattepliktiga transaktioner, även om kostnaden för dessa tjänster har hänförts till detta driftställe.

67. Slutligen är det, såsom Förenade kungarikets regering har erinrat om vid förhandlingen, viktigt att det gemensamma mervärdesskattesystemet, med hänsyn till de ekonomiska följder det kan ha för de ekonomiska aktörerna, är säkert och att dess tillämpning kan förutses. Kriteriet att det sekundära driftstället skall ha egen status som juridisk person förefaller kunna uppfylla dessa krav. Det gör det möjligt för de bolag i en medlemsstat som önskar bedriva sin verksamhet i en annan medlemsstat att veta att de tjänster som utbyts med dess sekundära driftställe i princip inte är mervärdesskattepliktiga, om de beslutar att utöva sin rätt att etablera sig genom ett fast driftställe och inte genom ett bolag som enligt värdmedlemsstatens bestämmelser är registrerat i sin egenskap av fristående rättslig enhet.

68. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen på den första

C — Den andra tolkningsfrågan

69. Den andra tolkningsfrågan skall tolkas så, att den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida, och i förekommande fall i vilken mån, hänförandet av kostnaden för dessa tjänster till ett sådant sekundärt driftställe kan anses vara en ersättning i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet, hur stor del av kostnaden som än hänförs till driftstället i fråga och oberoende av påslag för vinst.

70. Enbart om det medges att dessa tjänster är mervärdesskattepliktiga är denna fråga ändamålsenlig för lösningen av tvisten i målet vid den nationella domstolen. I den mån som jag har föreslagit att domstolen

skall fastställa att dessa tjänster inte kan utgöra sådant tillhandahållande av tjänster som är mervärdesskattepliktigt, uppkommer inte frågan huruvida, och i vilken mån, fördelningen av kostnaderna innebär att transaktionen ges karaktär av transaktion mot vederlag. Min uppfattning är således att denna fråga inte skall undersökas.

D — *Den tredje tolkningsfrågan*

71. Genom sin tredje fråga vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida en praxis i en medlemsstat strider mot principen om etableringsfrihet i artikel 43 EG, enligt vilken de tjänster som ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat tillhandahåller ett fast driftställe är mervärdesskattepliktiga.

72. Sökanden, Förenade kungarikets regering och kommissionen har föreslagit att denna fråga skall besvaras jakande. Dessa parter har hävdad att en sådan praxis utgör en sådan diskriminering som strider mot EG-fördraget såvida, såsom förefaller vara fallet här, den avser fasta driftställen till bolag utan hemvist i landet och inte fasta driftställen till inhemska bolag. Sökanden, Förenade kungarikets regering och kommissionen har även angett att denna praxis, även om den skulle tillämpas utan åtskillnad på fasta driftställen till bolag med eller utan hemvist i landet, utgör en sådan inskränk-

ning i etableringsfriheten som inte kan motiveras av hänsyn till ett allmänintresse, eftersom denna praxis strider mot sjätte direktivet.

73. Den italienska och den portugisiska regeringen har hävdad att en sådan praxis inte strider mot fördraget, eftersom de har försvarat uppfattningen att den är förenlig med sjätte direktivet.

74. Det är ytterst tveksamt huruvida denna fråga kan upptas till sakprövning. Jag ser nämligen inte vilket intresse den skulle ha för lösningen av tvisten i målet vid den nationella domstolen. I motsats till den direkta beskattningen är mervärdesskatten föremål för en gemenskapsrättslig harmonisering genom bland annat sjätte direktivet. Eftersom det har konstaterats att en lagstiftning, eller nationell praxis, strider mot detta direktiv synes det inte vara nödvändigt att därutöver undersöka huruvida den strider mot de grundläggande friheterna i fördraget, som till exempel etableringsfriheten.

75. Jag anser följaktligen att den tredje frågan inte skall besvaras.

V — Förslag till avgörande

76. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Corte suprema di cassazione på följande sätt:

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 bortsett från undantagen enligt detta direktiv skall tjänster som ett moderbolag utan hemvist i medlemsstaten tillhandahåller ett sekundärt driftställe, som inte är registrerat i denna stat som en fristående rättslig enhet och som enligt den sistnämnda bestämmelsen utgör ett fast driftställe, inte anses utgöra mervärdesskattepliktiga transaktioner, även om kostnaden för dessa tjänster har hänförts till detta driftställe.