

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 23ης Μαρτίου 2006*

Στην υπόθεση C-210/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ιταλία) με απόφαση της 18 Φεβρουαρίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Μαΐου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

κατά

FCE Bank plc,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris (εισηγητή) και Γ. Αρέστη, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Léger

γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 9ης Ιουνίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η FCE Bank plc, εκπροσωπούμενη από τον B. Gangemi, avvocato,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes, A. Seíça Neves και R. Lares,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον R. Hill, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου και την M. Velardo,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, παράγραφος 1, και 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Ministero dell'Economia e delle Finanze και της Agenzia delle Entrate (Ρώμη) (στο εξής: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία) αφενός, και της FCE Bank plc, τραπεζικής εταιρίας με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, αφετέρου, (στο εξής: FCE Bank), σε σχέση με την επιστροφή ποσών που κατεβλήθησαν από τη δευτερεύουσα εγκατάστασή της στην Ιταλία (στο εξής: FCE IT) ως φόρος προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

Η έκτη οδηγία

- 3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

[...]

- 4 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι:

«Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού [ή] των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.»

- 5 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι:

«Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»

Η όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ

- 6 Το άρθρο 1 της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111, στο εξής: όγδοη οδηγία), ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ο υποκείμενος ο αναφερόμενος στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ο οποίος στο διάστημα της περιόδου της προβλεπομένης στο άρθρο 7, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, πρώτη και δεύτερη περίπτωση, δεν είχε στη χώρα αυτή ούτε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μια μόνιμη εγκατάσταση διεξαγωγής των δραστηριοτήτων ούτε, ελλείψει μιας τέτοιας έδρας ή μιας τέτοιας εγκαταστάσεως, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του και ο οποίος στο διάστημα της ίδιας περιόδου δεν προέβη σε παράδοση αγαθών ή σε παροχή υπηρεσιών που θεωρείται ως γενομένη στη χώρα αυτή [...]».

Η οδηγία 2000/12/ΕΚ

- 7 Το άρθρο 13 της οδηγίας 2000/12/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαρτίου 2000, σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριότητας πιστωτικών ιδρυμάτων (ΕΕ L 126, σ. 1), το οποίο αφορά τα υποκαταστήματα πιστωτικών ιδρυμάτων που έχουν λάβει άδεια λειτουργίας σε άλλο κράτος μέλος ορίζει ότι:

«Η άδεια λειτουργίας και το [αρχικό] κεφάλαιο δεν μπορούν να απαιτούνται από τα κράτη μέλη υποδοχής όσον αφορά τα υποκαταστήματα πιστωτικών ιδρυμάτων που έχουν λάβει άδεια λειτουργίας σε άλλα κράτη μέλη. [...]»

Η Σύμβαση του ΟΟΣΑ

- 8 Το άρθρο 7, παράγραφος 2, του καταρτισθέντος από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης Υποδείγματος Φορολογικής Σύμβασης Εισοδήματος και Κεφαλαίου (στο εξής: Σύμβαση του ΟΟΣΑ), ορίζει τα εξής:

«[...] Όταν μια επιχείρηση συμβαλλόμενου κράτους ασκεί τη δραστηριότητά της στο αντισυμβαλλόμενο κράτος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως που βρίσκεται εκεί, κάθε συμβαλλόμενο κράτος θα θεωρεί ως κέρδη της πιο πάνω μόνιμης εγκαταστάσεως τα κέρδη που η εγκατάσταση αυτή θα είχε εάν επρόκειτο για χωριστή επιχείρηση που ασκεί πανομοιότυπες ή ανάλογες δραστηριότητες υπό πανομοιότυπες ή ανάλογες συνθήκες και με πλήρη ανεξαρτησία από την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση. [...]»

- 9 Το άρθρο 7, παράγραφος 3, της εν λόγω Συμβάσεως ορίζει ότι:

«Κατά τον καθορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκαταστάσεως, εκπίπτουν τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της εγκαταστάσεως αυτής, περιλαμβανομένων των γενικών διοικητικών εξόδων, είτε στο κράτος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση είτε αλλού.»

Η εθνική νομοθεσία

- 10 Ο νόμος αριθ. 329 της 5ης Νοεμβρίου 1990, περί κυρώσεως και εκτελέσεως της Συμβάσεως μεταξύ της Ιταλικής Δημοκρατίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροαποφυγής στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος, με ανταλλαγή κοινοποιήσεων, η οποία υπογράφηκε στην Palianza στις 21 Οκτωβρίου 1988 (τακτικό συμπλήρωμα *GURI* αριθ. 267, της 15ης Νοεμβρίου 1990, σ. 107), επαναλαμβάνει στο άρθρο του 7, παράγραφοι 2 και 3, τις αντίστοιχες διατάξεις της Συμβάσεως του ΟΟΣΑ.
- 11 Το άρθρο 1 του βασικού νομοθετήματος για τον ΦΠΑ, ήτοι του Προεδρικού Διατάγματος αριθ. 633, της 26ης Οκτωβρίου 1972 (τακτικό συμπλήρωμα *GURI* αριθ. 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972, σ. 2), ορίζει ότι:

«Φόρος προστιθεμένης αξίας επιβάλλεται στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην ημεδαπή κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ή τέχνης ή επαγγέλματος, καθώς και στις εισαγωγές που πραγματοποιούνται από οποιονδήποτε [...]»

12 Το άρθρο 3 του νομοθετήματος αυτού διευκρινίζει ότι:

«Αποτελούν παροχές υπηρεσιών οι υπηρεσίες που παρέχονται έναντι ανταλλάγματος δυνάμει διαφόρων συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου, συμβάσεων με το Δημόσιο, συμβάσεων μεταφοράς, εντολής, αποστολής, πρακτορείας, μεσιτείας, παρακαταθήκης και, γενικώς, δυνάμει υποχρεώσεων πράξεως, παραλείψεως ή ανοχής, από όπου και αν απορρέουν.»

13 Το άρθρο 7, παράγραφος 3, του ίδιου νομοθετήματος ορίζει ότι οι υπηρεσίες «θεωρείται ότι παρέχονται στην ημεδαπή όταν παρέχονται από πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην ημεδαπή ή από πρόσωπα που διαμένουν στην ημεδαπή και δεν έχουν κατοικία στην αλλοδαπή, καθώς και όταν παρέχονται από μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ιταλία υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι κατοικούν ή διαμένουν στην αλλοδαπή».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Η FCE IT είναι δευτερεύουσα εγκατάσταση στην Ιταλία της εταιρίας FCE Bank, που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο και της οποίας ο εταιρικός σκοπός συνίσταται στην άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων απαλλασσομένων από τον ΦΠΑ.

15 Η FCE IT ήταν αποδέκτης υπηρεσιών συμβουλευτικής υποστηρίξεως, διαχείρισεως, εκπαιδύσεως προσωπικού, επεξεργασίας δεδομένων καθώς και προμήθειας και διαχείρισεως εφαρμογών λογισμικού τις οποίες παρείχε η FCE Bank. Η FCE IT ζήτησε την επιστροφή του ΦΠΑ που αναλογούσε σε αυτές τις παροχές υπηρεσιών για τα έτη 1996 έως 1999 βάσει τιμολογίων που είχε εκδώσει προς τον εαυτό της (η πράξη αυτή καλείται «αυτοτιμολόγηση»).

- 16 Κατόπιν της σιωπηρής αρνήσεως της διοικήσεως να ικανοποιήσει το αίτημα αυτό, η FCE IT προσέφυγε στην Commissione tributaria provinciale di Roma, η οποία δέχθηκε το αίτημά της. Κατά της αποφάσεως αυτής η Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία άσκησε έφεση, προβάλλοντας, αφενός, την παραγραφή της αξιώσεως για τα έτη 1996 και 1997 και, αφετέρου, το αβάσιμο της αιτήσεως επιστροφής για τα έτη 1998 και 1999.
- 17 Με απόφαση της 29ης Μαρτίου/25ης Μαΐου 2002, η Commissione tributaria regionale del Lazio απέρριψε την έφεση, με την αιτιολογία, αφενός, ότι παραγραφή δεν επέρχεται σε περίπτωση καταβολής που διενεργήθηκε κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου και, αφετέρου, ότι οι πράξεις που διενεργούνται χωρίς αντάλλαγμα από τη μητρική εταιρία προς όφελος της εγκαταστάσεώς της δεν επιτρέπεται να χαρακτηριστούν ως «παροχές υπηρεσιών», δεδομένου ότι δεν συντρέχει η αντικειμενική προϋπόθεση για την επιβολή του ΦΠΑ. Η χρέωση στην FCE IT του κόστους των υπηρεσιών της FCE Bank αποτελούσε κατανομή του κόστους στο εσωτερικό μιας εταιρίας.
- 18 Το Ministero dell'Economia e delle Finanze άσκησε ενώπιον του Corte suprema di Cassazione αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής. Ως λόγο αναίρεσεως προβάλλει ότι οι παρασχεθείσες από την FCE Bank υπηρεσίες υπόκεινται στον ΦΠΑ λόγω της φορολογικής αυτοτέλειας της FCE IT. Κατά συνέπεια, οι καταβολές προς τη μητρική εταιρία πρέπει να θεωρούνται ως αντάλλαγμα και αποτελούν, ως εκ τούτου, τη βάση επιβολής του ΦΠΑ.
- 19 Αντιθέτως, σύμφωνα με την FCE Bank, η FCE IT δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα και επομένως αποτελεί απλώς σημείο αναφοράς για την επιβολή ΦΠΑ επί των δραστηριοτήτων που είναι σχετικές με τον εταιρικό σκοπό. Επιπλέον, δεν μπορεί να απαιτηθεί ΦΠΑ για υπηρεσίες που παρέχονται μεταξύ δύο οντοτήτων οι οποίες συνιστούν έναν και μόνο υποκειμένο στον φόρο.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte suprema di cassazione αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Πρέπει τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η θυγατρική εταιρίας εδρεύουσας σε άλλο κράτος (ανεξαρτήτως του αν ανήκει στην Ευρωπαϊκή Ένωση), η οποία έχει τα χαρακτηριστικά παραγωγικής μονάδας, μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει φορολογική αυτοτέλεια, οπότε είναι νοητή η ύπαρξη έννομης σχέσεως μεταξύ των δύο οντοτήτων, με αποτέλεσμα να υπάγονται στον ΦΠΑ οι υπηρεσίες που παρέχει η μητρική εταιρία; Για να καθοριστεί αυτό, μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κριτήριο του arm's length κατά το άρθρο 7, παράγραφοι 2 και 3, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και της Συμβάσεως της 21ης Οκτωβρίου 1988 μεταξύ της Ιταλίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας; Μπορεί να νοηθεί η ύπαρξη έννομης σχέσεως όταν υπάρχει cost-sharing agreement σχετικά με την παροχή υπηρεσιών προς τη δευτερεύουσα εγκατάσταση; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποιες είναι οι προϋποθέσεις για να θεωρηθεί ότι υπάρχει τέτοια έννομη σχέση; Η έννοια της έννομης σχέσεως πρέπει να διέπεται από το εθνικό ή από το κοινοτικό δίκαιο;

- 2) Μπορεί, και σε ποιο μέτρο, η χρέωση στη θυγατρική του κόστους των υπηρεσιών αυτών να θεωρηθεί αντιπαροχή κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ανεξαρτήτως της εκτάσεως της χρέωσης και ανεξαρτήτως της επιτεύξεως επιχειρηματικού κέρδους;

- 3) Αν θεωρηθεί ότι οι υπηρεσίες μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρίας απαλλάσσονται καταρχήν από τον ΦΠΑ λόγω ελλείψεως φορολογικής αυτοτέλειας του αποδέκτη των παροχών και αν επομένως θεωρηθεί ότι δεν νοείται έννομη σχέση μεταξύ των δύο οντοτήτων, τότε, στην περίπτωση που η μητρική εταιρία εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, είναι αντίθετη προς το δικαίωμα εγκαταστάσεως, το οποίο προβλέπεται από το άρθρο 43 ΕΚ, μια εθνική διοικητική πρακτική η οποία θεωρεί στην περίπτωση αυτή φορολογητέες αυτές τις παροχές υπηρεσιών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 21 Κατά πάγια νομολογία, απόκειται στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας με τα εθνικά δικαστήρια που θεσπίζει το άρθρο 234 της Συνθήκης, να δώσει στο αιτούν δικαστήριο μια χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επιλύσεως της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί (βλ. αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, C-334/95, Krüger, Συλλογή 1997, σ. I-4517, σκέψη 22, και της 28ης Νοεμβρίου 2000, C-88/99, Roquette Frères, Συλλογή 2000, σ. I-10465, σκέψη 18). Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, αν χρειάζεται, το ερώτημα που του υποβλήθηκε (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Krüger, σκέψη 23, και απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks & Spencer, Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψη 32).
- 22 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί κατά πόσον οι υπηρεσίες που παρέχονται από μια εταιρία με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο προς την εγκατάστασή της στην Ιταλία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Επομένως δεν χρειάζεται να εξεταστεί η περίπτωση κατά την οποία η έδρα της εταιρίας βρίσκεται σε κράτος που δεν ανήκει στην Ευρωπαϊκή Ένωση.
- 23 Εν συνεχεία, πρέπει να τονιστεί ότι δεν αμφισβητείται ότι η FCE IT, η οποία είναι δευτερεύουσα εγκατάσταση της FCE Bank, δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα και αποτελεί συνεπώς υποκατάστημά της.
- 24 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσία, αν τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η μόνιμη εγκατάσταση που δεν αποτελεί αυτοτελή νομική οντότητα έναντι της εταιρίας στην οποία ανήκει, βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και αποτελεί τον αποδέκτη ορισμένων υπηρεσιών που παρέχει η εταιρία αυτή πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενη στον ΦΠΑ για το κόστος της παροχής των υπηρεσιών αυτών με το οποίο χρεώνεται.

Παρατηρήσεις των διαδίκων

- 25 Η FCE Bank, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εκτιμούν ότι υπηρεσίες που παρέχονται εντός της ίδιας νομικής οντότητας δεν αποτελούν παροχές υπηρεσιών υποκειμένες στον ΦΠΑ.
- 26 Σύμφωνα με την FCE Bank, δεν είναι δυνατόν να υφίσταται έννομη σχέση μεταξύ της ίδιας και της FCE IT, αφού συνιστούν έναν και μόνο υποκείμενο στον φόρο. Επομένως είναι αδύνατον να υπάρξει παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ των δύο εγκαταστάσεων, που βρίσκονται σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη. Ειδικότερα, η FCE Bank δεν αμείβεται για την άσκηση εσωτερικών δραστηριοτήτων προς εξυπηρέτηση των συμφερόντων της ίδιας της εταιρίας όσον αφορά την ομοιόμορφη επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων, το μάρκετινγκ κ.λπ.
- 27 Κατά την Επιτροπή, οι παροχές υπηρεσιών από μια μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος προς ένα υποκείμενο το οποίο δεν έχει καταχωρισθεί ως αυθύπαρκτη νομική οντότητα και αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος δεν πρέπει να θεωρούνται ως πράξεις υποκειμένες στον ΦΠΑ.
- 28 Σύμφωνα με την Ιταλική Κυβέρνηση, έστω και αν, από απόψεως αστικού δικαίου, η μητρική εταιρία και το υποκατάστημά της ανήκουν στο ίδιο νομικό πρόσωπο, γεγονός που θα μπορούσε να παρεμποδίσει την αναγκαστική εκτέλεση προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων που αποτελούν το αντικείμενο της φορολογητέας πράξεως, τούτο δεν τις εμποδίζει να είναι ξεχωριστά υποκείμενα από φορολογικής απόψεως γενικώς και, ειδικότερα, όσον αφορά τον ΦΠΑ.
- 29 Ενόψει του γράμματος του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο το κριτήριο για την υποβολή των υπηρεσιών στον ΦΠΑ είναι η παροχή τους εξ επαχθούς αιτίας, μόνον η τυχόν δωρεάν παροχή τους θα επέτρεπε την εξαίρεσή τους από το πεδίο εφαρμογής του φόρου αυτού. Κατά συνέπεια, οι

προϋποθέσεις υπάρξεως μιας έννομης σχέσεως στο πλαίσιο της οποίας είναι δυνατόν να διενεργηθεί φορολογητέα πράξη είναι αυτές που προκύπτουν από τις αρχές τις οποίες καθιερώνει η έκτη οδηγία.

- 30 Επιπλέον, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και 1 της όγδοης οδηγίας, η μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος μέλος υποδοχής πρέπει να θεωρείται ως αυτοτελώς υποκείμενη στον φόρο και επομένως δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση η επιστροφή του ΦΠΑ στη μητρική εταιρία.
- 31 Σύμφωνα με την Πορτογαλική Κυβέρνηση, ο ΦΠΑ, αν και έχει εναρμονισθεί σε μεγάλο βαθμό, εμφανίζεται ως εθνικός φόρος των κρατών μελών, τα οποία έχουν συνεπώς την ευχέρεια να προσδίδουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο στις εγκαταστάσεις που βρίσκονται στην επικράτειά τους. Εξάλλου, μια μόνιμη εγκατάσταση, η οποία διαθέτει το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, αποτελεί ομάδα περιουσίας και κέντρο συμφερόντων με επαρκή αυτοτέλεια, ώστε να υπόκειται, αυτή καθαυτή, στον ΦΠΑ ως προς τις έννομες σχέσεις, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 32 Επιβάλλεται αφενός να υπομνησθεί ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.
- 33 Αφετέρου, το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας ορίζει τον «υποκείμενο στον φόρο». Την ιδιότητα αυτή έχουν τα πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα «κατά τρόπο ανεξάρτητο». Στην παράγραφο 4 του εν λόγω άρθρου διευκρινίζεται ότι ο όρος «κατά τρόπο ανεξάρτητο» αποκλείει από τη φορολογία τα πρόσωπα που

συνδέονται με τον εργοδότη τους με έννομη σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, ιδίως όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότη (βλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-78/02 έως C-80/02, Καραγιώργου κ.λπ, Συλλογή 2003, σ. I-13295, σκέψη 35).

- 34 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μια παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον αν υφίσταται μεταξύ εκείνου που παρέσχε τη σχετική υπηρεσία και του αποδέκτη της έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται παροχές (βλ. αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, Tolsma, Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 14, και της 21ης Μαρτίου 2002, C-174/00, Kennemer Golf, Συλλογή 2002, σ. I-3293, σκέψη 39).
- 35 Προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη μιας τέτοιας έννομης σχέσεως μεταξύ μιας εταιρίας με έδρα στην αλλοδαπή και ενός υποκαταστήματός της, ώστε να επιβληθεί ΦΠΑ στις παρεχόμενες υπηρεσίες, απαιτείται να εξακριβωθεί αν η FCE IT ασκεί αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα. Συναφώς, πρέπει να εξεταστεί αν ένα υποκατάστημα όπως η FCE IT μπορεί να θεωρηθεί ότι λειτουργεί αυτόνομα ως τράπεζα, θέτοντας ιδίως ως κριτήριο το αν φέρει η ίδια τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς της.
- 36 Όπως όμως επεσήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 46 των προτάσεών του, το υποκατάστημα δεν φέρει το ίδιο τους οικονομικούς κινδύνους που συνδέονται με την άσκηση δραστηριότητας πιστωτικού ιδρύματος, όπως είναι, παραδείγματος χάριν, η μη αποπληρωμή δανείου από κάποιον πελάτη. Η τράπεζα ως νομικό πρόσωπο φέρει τον κίνδυνο αυτό και ως εκ τούτου ελέγχεται ως προς την οικονομική ευρωστία της και τη φερεγγυότητά της στο κράτος μέλος καταγωγής της.
- 37 Εν προκειμένω, η FCE IT, ως υποκατάστημα, δεν διαθέτει αρχικό κεφάλαιο. Κατά συνέπεια, ο συνδεδόμενος με την οικονομική δραστηριότητα κίνδυνος βαρύνει εξ ολοκλήρου την FCE Bank. Επομένως, η FCE IT εξαρτάται από αυτήν, με την οποία συναποτελεί έναν και μόνο υποκείμενο στον φόρο.

- 38 Η εκτίμηση αυτή δεν αναιρείται από το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Το αντικείμενο της διατάξεως αυτής είναι ο καθορισμός του υποκειμένου στον φόρο ως προς τις συναλλαγές του υποκαταστήματος με τρίτους. Επομένως, η εν λόγω διάταξη δεν ασκεί επιρροή σε μια περίπτωση όπως η υπό κρίση, στην οποία πραγματοποιούνται συναλλαγές μεταξύ μιας εταιρίας που εδρεύει σε ένα κράτος μέλος και ενός από τα υποκαταστήματά της το οποίο είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος.
- 39 Όσον αφορά τη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν ασκεί επιρροή επί της υπό κρίση υποθέσεως, διότι αφορά την άμεση φορολογία, ενώ ο ΦΠΑ ανήκει στους έμμεσους φόρους.
- 40 Τέλος, η ύπαρξη συμφωνίας για την κατανομή του κόστους επίσης στερείται σημασίας ως προς την παρούσα υπόθεση, διότι δεν πρόκειται για συμφωνία μεταξύ ανεξαρτήτων μερών.
- 41 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η μόνιμη εγκατάσταση που δεν αποτελεί αυτοτελή νομική οντότητα έναντι της εταιρίας στην οποία ανήκει, βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και αποτελεί τον αποδέκτη ορισμένων υπηρεσιών που παρέχει η εταιρία αυτή δεν πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενη στον ΦΠΑ για το κόστος της παροχής των υπηρεσιών αυτών με το οποίο χρεώνεται.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 42 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η χρέωση των παρεχομένων υπηρεσιών στη δευτερεύουσα εγκατάσταση από την εγκατεστημένη στην αλλοδαπή εταιρία συνιστά αντιπαροχή ανεξαρτήτως της εκτάσεως της χρεώσεως και της επιτεύξεως επιχειρηματικού κέρδους.

- 43 Σύμφωνα με τη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, το εν λόγω υποκατάστημα δεν είναι ανεξάρτητο από την εταιρία. Επομένως παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 44 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν μια εθνική διοικητική πρακτική, σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών από μια μητρική εταιρία σε δευτερεύουσα εγκατάσταση που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, αντιβαίνει στην αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως που καθιερώνεται με το άρθρο 43 ΕΚ.

Παρατηρήσεις των διαδίκων

- 45 Σύμφωνα με την FCE Bank, την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και την Επιτροπή, η ιταλική διοικητική πρακτική παραβιάζει την κατοχυρούμενη από το άρθρο 43 ΕΚ ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 46 Η FCE Bank εκτιμά ότι η εν λόγω εθνική πρακτική έχει ως αποτέλεσμα την παγίωση του ΦΠΑ, ο οποίος παύει να είναι εκπεστέος. Ο φόρος αυτός συνιστά δηλαδή πρόσθετο και οριστικό κόστος, με το οποίο δεν επιβαρύνεται μια ιταλική τράπεζα που παρέχει τις ίδιες υπηρεσίες στις δευτερεύουσες εγκαταστάσεις της στην ιταλική επικράτεια και το οποίο δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μέτρο κατάλληλο για να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων.
- 47 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου συμφωνεί με την άποψη της Επιτροπής ότι η ιταλική διοικητική πρακτική παραβιάζει τη συμφυή προς το δικαίωμα εγκαταστάσεως αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων, εφόσον η φορολογική μεταχείριση της θυγατρικής μιας αλλοδαπής τράπεζας όσον αφορά τον ΦΠΑ

συνεπάγεται μεγαλύτερη επιβάρυνσή της σε σχέση με τη θυγατρική μιας ημεδαπής τράπεζας, χωρίς να υπάρχουν κατά τα άλλα αντικειμενικές διαφορές μεταξύ των δύο αυτών ειδών θυγατρικών. Ομοίως, η υπαγωγή στον ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχει μια μητρική εταιρία στη θυγατρική της, ημεδαπή ή αλλοδαπή, αποτελεί εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως διά της ιδρύσεως θυγατρικής, πράγμα το οποίο δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει «γενικού» συμφέροντος υπό την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus, Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 32, και της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard, Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 37).

- 48 Η Ιταλική Κυβέρνηση δεν διατύπωσε παρατηρήσεις επ' αυτού του σημείου, εκτιμώντας ότι η μόνιμη εγκατάσταση υπόκειται αυτοτελώς στον ΦΠΑ.
- 49 Κατά την Πορτογαλική Κυβέρνηση, από τους σκοπούς και τους συστατικούς κανόνες του κοινού συστήματος του ΦΠΑ προκύπτει ότι δεν πρόκειται για ζήτημα εξαρτώμενο αποκλειστικά από εθνικές διοικητικές πρακτικές. Επομένως, δεν είναι αναγκαία η απάντηση στο τρίτο ερώτημα, το οποίο αφορά το δικαίωμα εγκαταστάσεως που κατοχυρώνουν τα άρθρα 43 ΕΚ έως 48 ΕΚ.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 50 Όπως επεσήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 74 των προτάσεών του, εφόσον διαπιστώνεται ότι εθνική νομοθεσία ή πρακτική αντιβαίνει προς την έκτη οδηγία, δεν απαιτείται να εξεταστεί αν έχουν παραβιαστεί οι προβλεπόμενες από τη Συνθήκη θεμελιώδεις ελευθερίες, μεταξύ των οποίων και η ελευθερία εγκαταστάσεως.
- 51 Πράγματι, στη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως επισημάνθηκε ότι η θυγατρική μιας εταιρίας που εδρεύει στην αλλοδαπή δεν διαθέτει αυτοτέλεια, με αποτέλεσμα να μην υφίσταται έννομη σχέση μεταξύ των δύο. Πρέπει επομένως να θεωρούνται ως ένας και μόνον υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Η FCE IT δεν είναι δηλαδή παρά μια απλή προέκταση της FCE Bank.

- 52 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ιταλική διοικητική πρακτική αντιβαίνει προς την έκτη οδηγία, χωρίς να είναι απαραίτητο να κριθεί αν υπήρξε παράβαση του άρθρου 43 ΕΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 53 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η μόνιμη εγκατάσταση που δεν αποτελεί αυτοτελή νομική οντότητα έναντι της εταιρίας στην οποία ανήκει, βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος και αποτελεί τον αποδέκτη ορισμένων υπηρεσιών που παρέχει η εταιρία αυτή δεν πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενη στον ΦΠΑ για το κόστος της παροχής των υπηρεσιών αυτών με το οποίο χρεώνεται.

(υπογραφές)