

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

29. juni 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 44 – leveringsstedet for tjenesteydelser – gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 – artikel 11, stk. 1 – levering af tjenesteydelser – afgiftsmæssigt tilknytningssted – begrebet »fast forretningssted« – passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler – evne til at modtage og anvende ydelserne til det faste forretningssteds egne formål – forarbejdningstjenesteydelser og accessoriske tjenesteydelser – forpligtelse i henhold til en eksklusiv aftale indgået mellem et tjenesteydende selskab i en medlemsstat og det modtagende selskab med hjemsted i et tredjeland – juridisk uafhængige selskaber«

I sag C-232/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège, Belgien) ved afgørelse af 18. marts 2022, indgået til Domstolen den 1. april 2022, i sagen

Cabot Plastics Belgium SA

mod

État belge,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, D. Gratsias, samt dommerne M. Ilešić og I. Jarukaitis (refererende dommer),

generaladvokat: L. Medina,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Cabot Plastics Belgium SA ved avocats J. Lejeune og G. Vael,
- den belgiske regering ved P. Cottin, J.-C. Halleux og C. Pochet, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved M. Björkland og C. Ehrbar, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 44 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »momsdirektivet«), og af artikel 11 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Cabot Plastics Belgium SA (herefter »Cabot Plastics«) og på den anden side État belge, repræsenteret ved ministre des Finances (finansministeren), vedrørende skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse om at pålægge dette selskab at betale supplerende merværdiafgift (moms) med tillæg af morarenter og en bøde.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets afsnit V vedrørende stedet for afgiftspligtige transaktioner indeholder bl.a. kapitel 3 med overskriften »Leveringsstedet for tjenesteydelser«. Under afdeling 2 i nævnte kapitel 3, der har overskriften »Almindelige bestemmelser«, fastsætter direktivets artikel 44:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

4 Kapitel V i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« indeholder afdeling 1, der har overskriften »Begreber«, og som omfatter gennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, der bestemmer:

»Med henblik på anvendelsen af [momsdirektivets] artikel 44 [...] forstås ved »fast forretningssted« et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål.«

Belgisk ret

5 Artikel 21, stk. 2, i code de la taxe sur la valeur ajoutée (lov om merværdiafgift) af 3. juli 1969 (*Moniteur belge* af 17.7.1969, s. 7046) har i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne afgiftspligtige person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis disse tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den

afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor den pågældende har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for tjenesteydelser det sted, hvor dette faste forretningssted er beliggende. [...]»

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

6 Cabot Switzerland GmbH er et schweizisk selskab, som har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i Schweiz. Selskabet er momsregistreret i Belgien for sin virksomhed med salg af kulstofprodukter.

7 Cabot Switzerland indgik i sin egenskab af hoveddriftsselskab i Cabot-koncernen for regionen »Europa, Mellemøsten og Afrika« en forarbejdningsaftale med flere selskaber, herunder det belgiske handelsselskab Cabot Plastics. Sidstnævnte er, selv om selskabet tilhører samme koncern, juridisk uafhængigt af Cabot Switzerland. De er imidlertid forbundet af et økonomisk bånd, eftersom 99,99% af Cabot Plastics ejes af Cabot Holding I GmbH, som selv er 100% ejet af Cabot Lux Holdings Sàrl, der ligeledes ejer samtlige kapitalandele i Cabot Switzerland.

8 I henhold til den forarbejdningsaftale, der blev indgået den 14. februar 2012 (herefter »aftalen af 14. februar 2012«), anvender Cabot Plastics udelukkende sit eget udstyr til at forarbejde råvarer til produkter, som indgår i fremstilling af plast, til fordel for selskabet Cabot Switzerland og under dets ledelse. De tjenesteydelser, som Cabot Plastics leverer til sidstnævnte selskab, udgør næsten hele dets omsætning.

9 I overensstemmelse med aftalen af 14. februar 2012 oplagrer Cabot Plastics de af Cabot Switzerland købte råvarer i sine lokaler og forarbejder dem derefter til produkter, som indgår i fremstilling af plast. Cabot Plastics oplagrer dernæst disse produkter, inden Cabot Switzerland sælger dem fra Belgien til sine forskellige kunder på det belgiske marked eller på det europæiske marked eller til eksport. Afhentningen og transporten af varerne fra Cabot Plastics' lokaler varetages enten af kunderne eller af eksterne transportvirksomheder, som Cabot Switzerland benytter sig af.

10 Cabot Plastics leverer desuden en række yderligere ydelser til Cabot Switzerland, bl.a. oplagring af varer, herunder styring af varer oplagret i lagre ejet af tredjemand, udstedelse af anbefalinger med henblik på at optimere produktionsprocessen, kontrollen og de interne og eksterne tekniske evalueringer, meddelelse af resultaterne til Cabot Switzerland samt de nødvendige leveringer eller tjenesteydelser til andre produktionsenheder. I denne forbindelse kommenterer Cabot Plastics fabrikernes driftsbehov, letter toldformaliteterne, overholder Cabot Switzerlands normer og procedurer på området for kvalitetskontrol og kvalitetssikring, tilbyder dette selskab bistand til forbedring af produktionsprocessen og aktivitetsplanlægningen, yder selskabet administrativ bistand med hensyn til punktafgifter og told, handler som officiel importør på dette selskabs vegne og efter dets anmodning samt forvalter emballeringsmaterialet. Cabot Plastics udfører disse yderligere aktiviteter i overensstemmelse med de vilkår, der er fastsat i aftalen.

11 Cabot Plastics rettede henvendelse til Service des décisions anticipées en matière fiscale (afdelingen for forhåndsafgørelser på skatteområdet, herefter »SDA«) under Service public fédéral des Finances (forbundsfinansministeriet, Belgien), som ved afgørelse af 31. januar 2012 vedrørende selskabsskat anførte, at dette selskabs aktiviteter ikke medførte, at Cabot Switzerland havde et fast forretningssted i Belgien som omhandlet i artikel 227-229 i Code des impôts sur les revenus (indkomstskatteloven) og i artikel 5 i Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (overenskomsten mellem Det Schweiziske Forbund og Kongeriget Belgien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår skatter på indkomst og formue), der blev indgået

den 28. august 1978.

12 Efter en skatte- og afgiftskontrol foretaget i 2017 fandt skatte- og afgiftsmyndigheden imidlertid, at Cabot Switzerland havde et fast forretningssted i Belgien som omhandlet i momslovgivningen, og at de tjenesteydelser, som Cabot Plastics havde leveret til dette selskab i perioden 2014-2016, skulle anses for leveret i Belgien og pålægges moms i denne stat. Cabot Plastics fik tilsendt en reguleringsopgørelse, som selskabet erklærede sig uenigt i.

13 Skatte- og afgiftsmyndigheden pålagde derfor ved afgørelse af 19. december 2017 Cabot Plastics at betale 10 609 844,08 EUR i moms og 1 060 980 EUR i bøde med tillæg af lovbestemte renter fra og med den 21. januar 2017.

14 Cabot Plastics anlagde den 30. marts 2018 sag ved tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège, Belgien) til prøvelse af afgørelsen af 19. december 2017. Ved dom af 14. januar 2020 gav sidstnævnte delvist medhold i søgsmålet, idet den fastslog, at Cabot Switzerland havde et fast forretningssted i Belgien, men annullerede den nævnte afgørelse for så vidt angår påbuddet om at betale en bøde.

15 Den 11. september 2020 iværksatte Cabot Plastics appel til prøvelse af den nævnte dom ved cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège, Belgien), som er den forelæggende ret. Selskabet har nedlagt påstand om, at appeldomstolen omgør den nævnte dom, fastslår, at selskabet ikke er forpligtet til at betale den moms, som det er blevet pålagt, og pålægger État belge at tilbagebetale alle uretmæssigt opkrævede eller tilbageholdte beløb med tillæg af morarenter.

16 Cabot Plastics har for den forelæggende ret gjort gældende, at de tjenesteydelser, som selskabet har faktureret Cabot Switzerland, ikke er leveret i Belgien, men i Schweiz, hvor sidstnævnte selskab har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

17 Ved kontraappelskrift indleveret den 15. januar 2021 har État belge nedlagt påstand om omgørelse af dommen fra tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège) for så vidt angår den bøde, som Cabot Plastics er blevet pålagt. État belge er af den opfattelse, at Cabot Switzerland har et fast forretningssted i Belgien beliggende i Cabot Plastics' lokaler, således at de tjenesteydelser, som sidstnævnte selskab leverer til det førstnævnte selskab, befinder sig i denne medlemsstat.

18 État belge er for det første af den opfattelse, at de tekniske midler, som udgør dette faste forretningssted, er produktionsfabrikkerne, distributionscentret og lagrene, der tilhører Cabot Plastics, men som skal anses for at være stillet til rådighed for Cabot Switzerland i henhold til aftalen af 14. februar 2012, idet det af aftalen fremgår, at Cabot Plastics' udstyr alene skal anvendes til fordel for Cabot Switzerland og i henhold til dette selskabs anvisninger, således at sidstnævnte selskab frit råder over dette udstyr.

19 Hvad for det andet angår dette faste forretningssteds menneskelige midler er État belge af den opfattelse, at disse består af Cabot Plastics' operationelle personale, der stilles til rådighed for Cabot Switzerland, og som gør det muligt for dette selskab at gennemføre salg i bl.a. Belgien. État belge har ligeledes anført, at dette personale ud over forarbejdningstjenesteydelser udfører yderligere ydelser, der er nødvendige for Cabot Switzerland, såsom modtagelse af råvarer, kvalitetskontrol, klargøring af ordrer, emballering af færdigvarer og udarbejdelse af beholdningsopgørelser.

20 Hvad for det tredje angår muligheden for at modtage og anvende de leverede tjenesteydelser til dette forretningssted under Cabot Switzerlands egne formål har État belge gjort

gældende, at den struktur, som Cabot Plastics stiller til rådighed for Cabot Switzerland, sætter sidstnævnte i stand til at modtage og anvende de varer, der er resultatet af forarbejdningen, til at gennemføre sine egne leveringer af goder i Belgien fra sit faste forretningssted. For det fjerde har dette forretningssted ifølge État belge en tilstrækkelig permanent karakter som følge af selve indgåelsen af aftalen af 14. februar 2012.

21 Den forelæggende ret har anført, at Cabot Switzerland har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i Schweiz, for så vidt som selskabets vedtægtsmæssige hjemsted og dets kontor, hvor 47 personer er ansat, er beliggende dér, og at det er i det nævnte land, at selskabets beslutninger vedrørende strategien og den generelle politik træffes, de forskellige kontrakter indgås, og dets bestyrelse træder sammen. Ifølge den nævnte ret indebærer den omstændighed, at Cabot Switzerland har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i Schweiz, imidlertid ikke ipso facto, at leveringsstedet for tjenesteydelserne er beliggende i denne stat, eftersom momsdirektivets artikel 44 fastsætter en særlig regel vedrørende stedfæstelsen af tjenesteydelserne i det tilfælde, hvor tjenesteydelserne leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor den pågældende har etableret sit hjemsted.

22 Den forelæggende ret er endvidere af den opfattelse, at Domstolen endnu ikke har taget stilling til en sag, der i tilstrækkelig grad svarer til den foreliggende sag, og som kan fjerne enhver tvivl med hensyn til fortolkningen af den gældende EU-ret. Den har i denne henseende anført dels, at Cabot Plastics er en juridisk enhed, der er adskilt fra Cabot Switzerland, som det ikke er et datterselskab af, dels at skatte- og afgiftsmyndigheden anser Cabot Plastics både for at være en tjenesteyder og for at udgøre Cabot Switzerlands tekniske og menneskelige midler.

23 Den forelæggende ret ønsker derfor oplyst, om en afgiftspligtig person med hensyn til egne midler råder over en passende struktur, der udgør den pågældendes faste forretningssted, når disse midler tilhører den tjenesteyder, som leverer ydelser til vedkommende, men når sidstnævnte i henhold til en aftale indgået mellem denne afgiftspligtige person og denne tjenesteyder forpligter sig til udelukkende eller næsten udelukkende at anvende disse midler til udførelsen af de nævnte tjenesteydelser. Eftersom Domstolen har fastslået, at en struktur uden eget personale ikke kan være omfattet af begrebet »fast forretningssted« (dom af 3.6.2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), ønsker den nævnte ret særligt oplyst, om det under sådanne omstændigheder forholder sig således, at den pågældende tjenesteyders personale, som handler efter anvisninger fra modtageren af tjenesteydelserne i henhold til en aftale, der binder disse parter, kan anses for at være denne modtagers »eget« personale.

24 Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, hvilken betydning det kan have for identificeringen af et fast forretningssted for Cabot Switzerland i Belgien, at dette selskab leverer varer i dette land ved hjælp af Cabot Plastics' tekniske og menneskelige midler.

25 På denne baggrund har cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 44 [...] og artikel 11 i [gennemførelsesforordning nr. 282/2011] i en situation, hvor en afgiftspligtig person, der er etableret i en medlemsstat, leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed uden for [Den Europæiske Union], når disse er juridisk adskilte og selvstændige enheder, men indgår i samme koncern, når tjenesteyderen forpligter sig kontraktligt til at anvende sit produktionsudstyr og sit personale alene til produktionen af varer til modtageren, og når denne modtager dernæst sælger disse varer til levering med tjenesteyderens logistikstøtte som afgiftspligtige varer med leveringssted i den omhandlede medlemsstat, fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der er etableret uden for EU, anses for at råde over et fast forretningssted i denne medlemsstat?

2) Skal [momsdirektivets] artikel 44 [...] og artikel 11 i [gennemførelsesforordning nr. 282/2011] fortolkes således, at en afgiftspligtig person kan råde over et fast forretningssted, når de dertil krævede menneskelige og tekniske midler er tjenesteyderens, som er juridisk selvstændig, men tilhører samme koncern, og som forpligter sig kontraktligt til at anvende disse midler alene til fordel for den nævnte afgiftspligtige person?

3) Skal [momsdirektivets] artikel 44 [...] og artikel 11 i [gennemførelsesforordning nr. 282/2011] fortolkes således, at en afgiftspligtig person råder over et fast forretningssted i sin tjenesteyders medlemsstat, i kraft af at denne til den afgiftspligtige person og i henhold til en ved eksklusivt aftale indgået forpligtelse leverer en række tillægsydelser eller supplerende ydelser til en [forarbejdning] i snæver forstand og således bidrager til gennemførelsen af salgsaftaler, som denne afgiftspligtige person indgår fra sit hjemsted uden for [EU], men som giver anledning til, at der i henhold til momsloven leveres afgiftspligtige varer på den nævnte medlemsstats område?»

Om de præjudicielle spørgsmål

26 Med spørgsmålene, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 44 og artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig modtager af tjenesteydelser, der har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed uden for Den Europæiske Union, har et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor leverandøren af de pågældende tjenesteydelser, som er juridisk adskilt fra den nævnte modtager, er etableret, når den afgiftspligtige leverandør af tjenesteydelser til fordel for denne afgiftspligtige modtager og på grundlag af en forpligtelse i henhold til en eksklusivt aftale leverer disse ydelser og en række accessoriske ydelser eller tillægsydelser og derved bidrager til den afgiftspligtige modtagers økonomiske virksomhed i denne medlemsstat, og når det eventuelle faste forretningssteds menneskelige og tekniske midler tilhører tjenesteyderen.

27 Momsdirektivets artikel 44 bestemmer, at der ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det nævnte sted, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor dette faste forretningssted er beliggende.

28 Momsdirektivets artikel 44 er en regel, der afgør beskatningsstedet for tjenesteydelser ved på ensartet vis at udpege det fiskale tilknytningsmoment. Formålet med bestemmelsen er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. i denne retning bl.a. dom af 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 42, 50 og 51).

29 For så vidt angår leveringsstedet for tjenesteydelser, der leveres til en afgiftspligtig person, har EU-lovgiver som hovedtilknytningspunkt valgt hjemstedet for den pågældende persons økonomiske virksomhed, da det yder en høj grad af retssikkerhed, eftersom der er tale om et objektivt, simpelt og praktisk kriterium. Derimod er den i momsdirektivets artikel 44, andet punktum, omhandlede tilknytning til den afgiftspligtige persons faste forretningssted sekundær og udgør en undtagelsesbestemmelse til den almindelige regel, hvortil der tages hensyn, forudsat at visse betingelser er opfyldt (jf. i denne retning dom af 16.10.2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 53-56, af 7.8.2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, præmis 49, og af 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 29).

30 Som Domstolen har fastslået, bl.a. i præmis 53 i dom af 16. oktober 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), kan et andet etableringssted end hjemstedet for den økonomiske virksomhed derfor kun komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat, idet – og således som det fremgår af den nævnte doms præmis 55 – antagelsen om, at tjenesteydelserne er leveret på det sted, hvor den afgiftspligtige modtager har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, gør det muligt for såvel medlemsstaternes kompetente myndigheder som tjenesteyderne at undgå at skulle foretage komplicerede undersøgelser med henblik på at fastslå det fiskale tilknytningsmoment.

31 Hvad angår begrebet »fast forretningssted« som omhandlet i momsdirektivets artikel 44 fremgår det af artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, at der herved forstås et forretningssted bortset fra hjemstedet for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål (jf. i denne retning dom af 16.10.2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 58, og af 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 31). Det følger heraf, således som Domstolen præciserede i præmis 59 i dom af 16. oktober 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), at for at et selskab skal kunne blive betragtet som havende et fast forretningssted i en medlemsstat, hvor de pågældende tjenesteydelser leveres til det, skal det dér råde over en struktur, der er tilstrækkelig permanent og passende til, at selskabet dér kan modtage de pågældende tjenesteydelser og anvende dem til sin økonomiske virksomhed.

32 Det skal desuden bemærkes, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et fast forretningssted som omhandlet i nævnte artikel 44, andet punktum, i momsdirektivet, ikke skal undersøges i forhold til den afgiftspligtige tjenesteyder, men i forhold til den afgiftspligtige modtager, til hvem disse ydelser er blevet leveret (jf. i denne retning dom af 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 30).

33 Det skal derfor afgøres, om en afgiftspligtig modtager af tjenesteydelser under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan anses for på en tilstrækkeligt permanent og passende måde at råde over menneskelige og tekniske midler i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne leveres, og i givet fald om disse midler faktisk gør det muligt for den pågældende dér at modtage og anvende disse ydelser.

34 Navnlig ønsker den forelæggende ret oplyst, hvilken betydning det i denne forbindelse har, at tjenesteyderen og modtageren af tjenesteydelserne for det første er juridisk uafhængige enheder, men tilhører den samme selskabskoncern, at de pågældende menneskelige og tekniske midler for det andet tilhører tjenesteyderen, og at sidstnævnte for det tredje kontraktligt forpligter sig til at anvende sit udstyr og sit personale udelukkende til leveringen af tjenesteydelser, i det foreliggende tilfælde forarbejdning, og denne tjenesteyder – ligeledes i henhold til denne

eksklusive forpligtelse – leverer en række ydelser, som er accessoriske eller supplerende i forhold til disse førstnævnte ydelser, bl.a. ved at yde logistisk bistand, der bidrager til modtagerens økonomiske virksomhed, som giver anledning til levering af afgiftspligtige goder i den medlemsstat, hvor sidstnævntes eventuelle faste forretningssted er beliggende.

35 Hvad for det første angår et fast forretningssteds passende struktur med hensyn til menneskelige og tekniske midler har Domstolen fastslået, at en struktur, der kommer til udtryk ved sådanne midler, ikke kun kan bestå punktuelt. Selv om det ikke kræves, at de menneskelige eller tekniske midler er den afgiftspligtige persons egne i en anden medlemsstat, er det derimod nødvendigt, at denne afgiftspligtige person har ret til at råde over disse menneskelige og tekniske midler på samme måde, som hvis de var dennes egne, f.eks. på grundlag af ansættelses- eller lejekontrakter, hvorved disse midler stilles til rådighed for den afgiftspligtige person, og som ikke kan opsiges med kort varsel (jf. i denne retning dom af 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 37 og 41).

36 Hvad angår den omstændighed, at tjenesteyderen og modtageren af tjenesteydelserne er forbundne, og navnlig at de i hovedsagen omhandlede selskaber tilhører den samme koncern, samtidig med at de er juridisk uafhængige af hinanden, skal det bemærkes, at Domstolen har fastslået, at kvalificeringen som »fast forretningssted« – hvilken kvalificering skal vurderes på grundlag af den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed – ikke kan afhænge af den pågældende enheds retlige status alene, og at den omstændighed, at et selskab ejer et datterselskab i en medlemsstat, ikke i sig selv indebærer, at det også har sit faste forretningssted dér (jf. i denne retning dom af 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 38 og 40 samt den deri nævnte retspraksis).

37 Hvad angår den omstændighed, at den afgiftspligtige tjenesteyder kontraktligt forpligter sig til udelukkende at anvende sit udstyr og sit personale til de pågældende tjenesteydelser, fremgår det af Domstolens praksis, at en juridisk person, selv om denne kun har en enkelt kunde, antages at anvende de tekniske og menneskelige midler, som vedkommende råder over, til egne formål. Det er derfor kun, hvis det godtgøres, at et selskab, der modtager tjenesteydelser, på grund af de gældende kontraktvilkår rådede over tjenesteyderens midler, som var de selskabets egne, at dette selskab vil kunne anses for at råde over en struktur, der havde en tilstrækkelig permanent og passende karakter med hensyn til de menneskelige og tekniske midler i den medlemsstat, hvor tjenesteyderen er etableret (jf. i denne retning dom af 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 48).

38 Den omstændighed, at de omhandlede menneskelige og tekniske midler i hovedsagen ikke tilhører Cabot Switzerland, men Cabot Plastics, udelukker derfor ikke i sig selv muligheden for, at det førstnævnte selskab har et fast forretningssted i Belgien, forudsat at det dér har umiddelbar og permanent adgang til disse midler, som var der tale om dets egne midler. I denne forbindelse kan der, uden at de er afgørende i sig selv, bl.a. tages hensyn til de omstændigheder, at Cabot Plastics, således som det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, har forpligtet sig til udelukkende at anvende sit eget udstyr til fremstilling af de varer, der er omfattet af den med Cabot Switzerland indgåede aftale, at denne aftale har været i kraft siden 2012, og at disse tjenesteydelser udgør næsten hele dette førstnævnte selskabs omsætning.

39 Som Europa-Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, bevirker aftalen om levering af tjenesteydelser, selv om den er eksklusiv, imidlertid ikke i sig selv, at midlerne hos den person, der leverer de pågældende tjenesteydelser, bliver den pågældendes kundes midler, idet denne tjenesteyder forbliver ansvarlig for sine egne midler og leverer disse ydelser på egen risiko.

40 Hvad for det andet angår det kriterium, der ligeledes er fastsat i artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, og hvorefter et fast forretningssteds menneskelige og

tekniske midler skal gøre det muligt for det at modtage tjenesteydelser og anvende dem til egne formål, skal der indledningsvis sondres mellem de forarbejdningstjenesteydelser, som Cabot Plastics leverer til Cabot Switzerland, og sidstnævnte selskabs salg af de varer, som hidrører fra denne forarbejdning. Disse ydelser og disse salg udgør nemlig særskilte transaktioner, som er underlagt forskellige momsordninger (jf. i denne retning dom af 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis). Med henblik på at fastlægge det sted, hvor Cabot Switzerland modtager disse ydelser, skal det sted, hvor de menneskelige og tekniske midler, som dette selskab anvender til dette formål, befinder sig, og ikke det sted, hvor de midler, som selskabet anvender til sin salgsvirksomhed, befinder sig, derfor fastlægges.

41 Dernæst fremgår det af Domstolens praksis, at de samme midler ikke kan anvendes til både at levere tjenesteydelser og modtage de samme tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 54). Med forbehold af den forelæggende rets vurdering heraf fremgår det i det foreliggende tilfælde imidlertid ikke af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at det er muligt at sondre mellem de midler, som Cabot Plastics anvender til sine forarbejdningssydelser, og de midler, som Cabot Switzerland ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden anvender til at modtage disse ydelser i Belgien på selskabets angivelige faste forretningssted, der i øvrigt ifølge denne myndighed kun består af de midler, som tilhører Cabot Plastics.

42 Den forelæggende ret ønsker i øvrigt oplyst, hvilken betydning det kan have for fastlæggelsen af leveringsstedet for de i hovedsagen omhandlede forarbejdningstjenesteydelser, at tjenesteyderen ligeledes i henhold til den eksklusive aftale, der er indgået med modtageren af disse ydelser, leverer en række ydelser, som den nævnte ret kvalificerer som »accessoriske« eller »supplerende« i forhold til forarbejdningen, nemlig forvaltning af råvarebeholdningen, udarbejdelse af beholdningen ved årets udgang, kvalitetskontrol, forvaltning af lagerbeholdningen af færdigvarer og klargøring af ordrerne inden afsendelsen. Den forelæggende ret har anført, at Cabot Plastics yder logistisk bistand til Cabot Switzerland og således bidrager til selskabets økonomiske virksomhed, som bl.a. giver anledning til levering af afgiftspligtige goder i Belgien, hvor sidstnævnte selskabs faste forretningssted er beliggende ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden.

43 Som det fremgår af denne doms præmis 40, skal der hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en afgiftspligtig modtager af tjenesteydelser modtager disse på sit faste forretningssted, sondres mellem på den ene side leveringen af disse ydelser og denne afgiftspligtige modtagers evne til at modtage dem på et sådant forretningssted og på den anden side de transaktioner, som denne afgiftspligtige person selv udfører inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed, ligesom i det foreliggende tilfælde salget af de goder, der hidrører fra forarbejdningen. Det følger heraf, at den omstændighed, at tjenesteyderen ligeledes leverer de ovennævnte accessoriske ydelser til modtageren af tjenesteydelserne og således letter modtagerens økonomiske virksomhed, såsom salg af produkter hidrørende fra forarbejdningen, ikke har nogen betydning for spørgsmålet om, hvorvidt modtageren har et fast forretningssted.

44 Det fremgår desuden af Domstolens praksis, at den omstændighed, at den økonomiske virksomhed, der udøves af selskaber, som er kontraktmæssigt forbundet ved en aftale om levering af tjenesteydelser, udgør et økonomisk hele, og at resultatet af denne virksomhed i det væsentlige kommer forbrugerne i den medlemsstat, hvor tjenesteyderen har sit hjemsted, til gode, ikke er relevant ved afgørelsen af, om modtageren af disse tjenesteydelser har et fast forretningssted i denne medlemsstat (jf. i denne retning dom af 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 64). Domstolen har ligeledes fastslået, at en fast indretning, som kun benyttes med henblik på udøvelse af aktiviteter, der tjener til forberedelse af eller er accessoriske i forhold til den økonomiske virksomhed, som modtageren af de pågældende ydelser udøver, ikke udgør et fast

forretningssted (dom af 28.6.2007, Planzer, C-73/06, EU:C:2007:397, præmis 56).

45 Henset til det ovenstående og med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse fremgår det, at de i hovedsagen omhandlede forarbejdningstjenesteydelser modtages og anvendes af Cabot Switzerland til selskabets økonomiske virksomhed i form af salg af goder, der hidrører fra disse tjenesteydelser, i Schweiz, eftersom dette selskab ikke har en passende struktur til dette formål i Belgien.

46 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 44 og artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig modtager af tjenesteydelser, der har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed uden for Unionen, ikke har et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor leverandøren af de pågældende tjenesteydelser, som er juridisk adskilt fra den nævnte modtager, er etableret, når denne ikke dér råder over en passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, som kan udgøre dette faste forretningssted, idet dette også gælder, når den afgiftspligtige leverandør af tjenesteydelser til fordel for denne afgiftspligtige modtager og på grundlag af en forpligtelse i henhold til en eksklusivaftale leverer forarbejdningssydelser og en række accessoriske eller supplerende ydelser og derved bidrager til den afgiftspligtige modtagers økonomiske virksomhed i denne medlemsstat.

Sagsomkostninger

47 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 44 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, og artikel 11 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112

skal fortolkes således, at

en afgiftspligtig modtager af tjenesteydelser, der har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed uden for Den Europæiske Union, ikke har et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor leverandøren af de pågældende tjenesteydelser, som er juridisk adskilt fra den nævnte modtager, er etableret, når denne ikke dér råder over en passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, som kan udgøre dette faste forretningssted, idet dette også gælder, når den afgiftspligtige leverandør af tjenesteydelser til fordel for denne afgiftspligtige modtager og på grundlag af en forpligtelse i henhold til en eksklusivaftale leverer forarbejdningssydelser og en række accessoriske eller supplerende ydelser og derved bidrager til den afgiftspligtige modtagers økonomiske virksomhed i denne medlemsstat.

Underskrifter

* Processprog: fransk.