

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 29 juni 2023 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 44 – Platsen för tillhandahållande av tjänster – Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – Artikel 11.1 – Tillhandahållande av tjänster – Platsen för den skattemässiga anknytningen – Begreppet fast etableringsställe – Lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser – Kapacitet att ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för det fasta etableringsställets egna behov – Tillhandahållande av tjänster bestående i bearbetning och underordnade tjänster – Exklusivt avtal mellan ett bolag som tillhandahåller tjänster i en medlemsstat och ett tjänstemottagande bolag som är etablerat i ett tredjeland – Juridiskt fristående bolag”

I mål C-232/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av cour d'appel de Liège (Belgien) genom beslut av den 18 mars 2022, som inkom till domstolen den 1 april 2022, i målet

Cabot Plastics Belgium SA

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden D. Gratsias samt domarna M. Ilešić och I. Jarukaitis (referent),

generaladvokat: L. Medina,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Cabot Plastics Belgium SA, genom J. Lejeune och G. Vael, avocats,
- Belgiens regering, genom P. Cottin, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, av M. Björkland och C. Ehrbar, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), och av artikel 11 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Cabot Plastics Belgium SA (nedan kallat Cabot Plastics) och État belge (belgiska staten), företrädd av finansministern, angående ett beslut av skattemyndigheten att ålägga Cabot Plastics att betala ytterligare mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta och böter.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Avdelning V i mervärdesskattedirektivet, som rör platsen för beskattningsbara transaktioner, innehåller kapitel 3 som har rubriken "Platsen för tillhandahållande av tjänster". Avsnitt 2 i detta kapitel 3 har rubriken "Allmänna regler". Där ingår artikel 44, som har följande lydelse:

"Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas."

4 Kapitel V i genomförandeförordning nr 282/2011, med rubriken "Platsen för beskattningsbara transaktioner", innehåller avsnitt 1, med rubriken "Begrepp", i vilket artikel 11.1 återfinns. I denna punkt föreskrivs följande:

"Vid tillämpningen av artikel 44 i [mervärdesskattedirektivet] ska med begreppet fast etableringsställe avses varje annat etableringsställe, än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov."

Belgisk rätt

5 I artikel 21.2 i mervärdesskattelagen av den 3 juli 1969 (*Moniteur belge* av den 17 juli 1969, s. 7046), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

"Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin

ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Cabot Switzerland GmbH är ett företag bildat enligt schweizisk rätt med säte för sin ekonomiska verksamhet i Schweiz. Detta bolag är registrerat för mervärdesskatt i Belgien för sin försäljning av kolprodukter.

7 Cabot Switzerland ingick, i egenskap av Cabot-koncernens största operativa bolag i regionen ”Europa, Mellanöstern och Afrika”, med flera företag, däribland det belgiska bolaget Cabot Plastics, ett bearbetningsavtal. Sistnämnda bolag ingår visserligen i samma koncern men är juridiskt fristående av Cabot Switzerland. Det finns dock en ekonomisk koppling, eftersom Cabot Plastics till 99,99 procent ägs av Cabot Holding I GmbH, som i sin tur ägs till 100 procent av Cabot Lux Holdings Sàrl, som också äger samtliga aktier i Cabot Switzerland.

8 Enligt det bearbetningsavtal som ingicks den 14 februari 2012 (nedan kallat avtalet av den 14 februari 2012) använder Cabot Plastics uteslutande sin egen utrustning för att, till förmån för Cabot Switzerland och under dess ledning, omvandla råvaror till produkter som används vid plasttillverkning. De av Cabot Plastics tillhandahållna tjänsterna till det sistnämnda bolaget utgör nästan hela dess omsättning.

9 I enlighet med avtalet av den 14 februari 2012 lagrar Cabot Plastics i sina lokaler de råvaror som Cabot Switzerland köpt och omvandlar därefter dessa till produkter som används vid plasttillverkning. Cabot Plastics lagrar därefter dessa produkter innan Cabot Switzerland säljer dem från Belgien till sina olika kunder på den belgiska och den europeiska marknaden eller på exportmarknaden. Uttag och transport av produkterna från Cabot Plastics anläggningar utförs antingen av dess kunder eller av externa transportörer som Cabot Switzerland anlitar.

10 Cabot Plastics utför dessutom en rad tilläggstjänster till förmån för Cabot Switzerland, bland annat lagring av produkter, däribland hantering av produkter som lagras i lagerlokaler som innehas av tredje man, rekommendationer i syfte att optimera produktionsprocessen, interna och externa tekniska kontroller och utvärderingar, kommunikation av resultat till Cabot Switzerland eller nödvändiga leveranser eller tjänster till andra produktionsenheter. Cabot Plastics ger i detta avseende synpunkter på sina fabrikers verksamhetsbehov, underlättar tullformalitetserna, iakttar Cabot Switzerlands standarder och förfaranden i fråga om kvalitetskontroll och kvalitetssäkring, ger detta bolag stöd för att förbättra produktions- och planeringsprocesserna för verksamheten, ger bolaget administrativt stöd i fråga om punktskatter och tullar, agerar som officiell importör för detta bolags räkning och på dess begäran samt förvaltar förpackningsmaterialet. Cabot Plastics bedriver denna ytterligare verksamhet i enlighet med villkoren i avtalet.

11 Cabot Plastics vände sig till enheten för förhandsbesked i skattefrågor (SDA) vid Service public fédéral des Finances (federala finansförvaltningen, Belgien), som genom beslut av den 31 januari 2012 angav att bolagets verksamhet inte medförde att Cabot Switzerland hade ett fast etableringsställe i Belgien, i den mening som avses i artiklarna 227–229 i inkomstskattelagen eller i artikel 5 i avtalet mellan Schweiziska edsförbundet och Konungariket Belgien för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, som ingicks den 28 augusti 1978.

12 Efter en skattekontroll år 2017 fann skattemyndigheten emellertid att Cabot Switzerland hade ett fast etableringsställe i Belgien, i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen, och att de tjänster som Cabot Plastics tillhandahöll Cabot Switzerland under åren 2014, 2015 och 2016 därför skulle anses vara tillhandahållna i Belgien och mervärdesskattepliktiga där. Ett

justeringsbesked skickades till Cabot Plastics, vilket bolaget motsatte sig.

13 Skattemyndigheten ålade därför, genom beslut av den 19 december 2017, Cabot Plastics att betala 10 609 844,08 euro i mervärdesskatt och 1 060 980 euro i böter jämte lagstadgad ränta från och med den 21 januari 2017.

14 Cabot Plastics väckte den 30 mars 2018 talan mot beslutet av den 19 december 2017 vid Tribunal de première instance de Liège (Förstainstansdomstolen i Liège, Belgien). Genom dom av den 14 januari 2020 biföll denna domstol delvis talan genom att slå fast att Cabot Switzerland hade ett fast etableringsställe i Belgien. Domstolen upphävde emellertid beslutet i den del det avsåg betalningsföreläggandet.

15 Den 11 september 2020 överklagade Cabot Plastics denna dom till Cour d'appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège, Belgien), tillika den hänskjutande domstolen. Bolaget yrkar att Cour de cassation ska ändra förstainstansdomstolens dom, fastställa att bolaget inte är skyldigt att betala den mervärdesskatt som ålagts samt förordna att belgiska staten ska återbetala samtliga felaktigt uppburna eller innehållna belopp jämte dröjsmålsränta.

16 Cabot Plastics har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att de tjänster som det har fakturerat Cabot Switzerland inte tillhandahållits i Belgien, utan i Schweiz, där Cabot Switzerland har sätet för sin ekonomiska verksamhet.

17 Genom ett anslutningsöverklagande som ingavs den 15 januari 2021 yrkade belgiska staten att domen från Tribunal de première instance de Liège (Förstainstansdomstolen i Liège, Belgien) skulle ändras vad gäller de böter som ålagts Cabot Plastics. Belgiska staten anser att Cabot Switzerland har ett fast etableringsställe, i Belgien i Cabot Plastics lokaler, och att de tjänster som Cabot Plastics tillhandahåller Cabot Switzerland tillhandahålls i denna medlemsstat.

18 För det första anser belgiska staten att de tekniska hjälpmedel som utgör detta fasta etableringsställe är de produktionsanläggningar, distributionscentrum och lagerlokaler som tillhör Cabot Plastics, men som ska anses ha ställts till Cabot Switzerlands förfogande i enlighet med avtalet av den 14 februari 2012, eftersom det i avtalet föreskrivs att Cabot Plastics utrustning endast ska användas till förmån för Cabot Switzerland och enligt dess anvisningar, vilket innebär att Cabot Switzerland fritt förfogar över denna utrustning.

19 För det andra anser belgiska staten att de mänskliga tillgångarna i detta fasta etableringsställe består av Cabot Plastics operativa personal vilken ställts till Cabot Switzerlands förfogande och som gör det möjligt för detta senare bolag att genomföra försäljning, särskilt i Belgien. Belgiska staten har även påpekat att denna personal, utöver bearbetningstjänster för beställning, utför nödvändiga tilläggstjänster för Cabot Switzerland, såsom mottagande av råmaterial, kvalitetskontroll, beredning av beställningar, förpackning av slutprodukter och inventeringar.

20 För det tredje, vad gäller möjligheten att ta emot och använda de tjänster som tillhandahållits Cabot Switzerland för att användas i detta etableringsställe, anser belgiska staten att den struktur som Cabot Plastics ställt till Cabot Switzerlands förfogande gör det möjligt för detta bolag att ta emot och använda de varor som härrör från bearbetningen för att utföra sina egna leveranser av varor i Belgien från sitt fasta etableringsställe. För det fjärde anser belgiska staten att detta etableringsställe har en tillräcklig grad av varaktighet, på grund av avtalet av den 14 februari 2012.

21 Den hänskjutande domstolen har konstaterat att Cabot Switzerland har sitt säte för sin ekonomiska verksamhet i Schweiz, eftersom det är där som det har sitt stadgeenliga säte och sitt

kontor med 47 anställda, som det fattar sina strategiska och allmänna politiska beslut, som det ingår olika avtal och som det har sina styrelsesammanträden. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att den omständigheten att Cabot Switzerlands säte för sin ekonomiska verksamhet är beläget i Schweiz inte automatiskt innebär att platsen för tillhandahållande av tjänster är belägen i denna stat, eftersom det i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs en särskild regel om platsen för tillhandahållandet när tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe på en annan plats än den där denna person har sitt säte.

22 Den hänskjutande domstolen anser dessutom att EU-domstolen ännu inte har uttalat sig om ett fall som är tillräckligt analogt med det nu aktuella fallet, för att undanröja varje tvivel om hur den tillämpliga unionsrätten ska tolkas. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat dels att Cabot Plastics är en juridiskt fristående enhet i förhållande till Cabot Switzerland, och inte heller ett dotterbolag till detta senare bolag, dels att skattemyndigheten anser Cabot Plastics vara både en tjänsteleverantör och Cabot Switzerlands tekniska och personella resurser.

23 Den hänskjutande domstolen vill således få klarhet i huruvida en beskattningsbar person har en lämplig struktur, i form av egna resurser, som utgör dess fasta etableringsställe, när dessa resurser tillhör den tjänsteleverantör som tillhandahåller den beskattningsbara personen tjänster, men tjänsteleverantören, i enlighet med ett avtal som ingåtts mellan den beskattningsbara personen och tjänsteleverantören, åtar sig att uteslutande, eller nästan uteslutande, använda dessa resurser för att tillhandahålla dessa tjänster. Eftersom EU-domstolen har slagit fast att en struktur som saknar egen personal inte kan kvalificeras som ett "fast etableringsställe" (dom av den 3 juni 2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), vill den hänskjutande domstolen bland annat få klarhet i huruvida personalen hos tillhandahållaren av de berörda tjänsterna, vilken tjänsteleverantör agerar i enlighet med ett avtal mellan dessa båda parter, kan betraktas som vara tjänsteleverantörens "egen" personal.

24 Den hänskjutande domstolen vill också få klarhet i vilken betydelse det kan ha för identifieringen av Cabot Switzerlands fasta etableringsställe i Belgien att detta bolag levererar varor i detta land med hjälp av Cabot Plastics tekniska och personella resurser.

25 Mot denna bakgrund beslutade Cour d'appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège, Belgien) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Ska artikel 44 i [direktiv 2006/112] och artikel 11 i [genomförandeförordning nr 282/2011], tolkas så, att i ett fall där tjänster tillhandahålls av en beskattningsbar person som är etablerad i en medlemsstat till en annan beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som har säte för sin ekonomiska verksamhet beläget utanför [Europeiska unionen], varvid dessa beskattningsbara personer är separata och juridiskt fristående enheter men ingår i samma koncern, och där tjänsteleverantören genom avtal åtar sig att använda sin utrustning och sin personal för att uteslutande framställa produkter åt tjänstemottagaren och dessa produkter därefter säljs av tjänstemottagaren, vilket ger upphov till skattepliktiga varuleveranser som tjänsteleverantören logistiskt medverkar i och som äger rum i den berörda medlemsstaten, ska den beskattningsbara person som är etablerad utanför Europeiska [unionen] anses ha ett fast etableringsställe i denna medlemsstat?

2) Ska artikel 44 i [mervärdesskattedirektivet] och artikel 11 i [genomförandeförordning nr 282/2011] tolkas så, att en beskattningsbar person kan ha ett fast etableringsställe när de personella och tekniska resurser som krävs tillhör dennes tjänsteleverantör, som är rättsligt fristående men ingår i samma koncern, och som genom avtal åtagit sig att uteslutande använda dessa resurser till förmån för den beskattningsbara personen?

3) Ska artikel 44 i [mervärdesskattedirektivet] och artikel 11 i [genomförandeförordning nr

282/2011] tolkas så, att en beskattningsbar person ska anses ha ett fast etableringsställe i den medlemsstat där dennes tjänsteleverantör är etablerad, på grund av att tjänsteleverantören, i enlighet med ett exklusivt avtalsförhållande, till förmån för den beskattningsbara personen utför ett antal tjänster som är underordnade eller kompletterande till bearbetningsverksamhet i egentlig mening, vilket således medför att den beskattningsbara personen genomför försäljning från sitt säte beläget utanför unionen samtidigt som detta ger upphov till skattepliktiga varuleveranser som i enlighet med mervärdesskattelagstiftningen äger rum i medlemsstaten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

26 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska provas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas så, att en beskattningsbar person som köper tjänster, vars säte för sin ekonomiska verksamhet är etablerat utanför Europeiska unionen, har ett fast etableringsställe i den medlemsstat där den berörda tillhandahållaren av tjänsterna är etablerad, vilken är juridiskt åtskild från denna förvärvare, när den beskattningsbara person som tillhandahåller tjänsterna utför sitt arbete åt denna förvärvare, i enlighet med ett exklusivt avtal, och dessa tjänster samt en rad underordnade eller kompletterande tjänster som bidrar till den beskattningsbara förvärvarens ekonomiska verksamhet i denna medlemsstat och de personella och tekniska resurserna i det eventuella fasta etableringsstället tillhör tjänsteleverantören.

27 I artikel 44 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe på en annan plats än denna, ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget.

28 Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet är en regel som fastställer platsen för beskattning av tillhandahållande av tjänster genom att på ett enhetligt sätt definiera platsen för den skattemässiga anknytningen. Syftet med denna bestämmelse är att undvika dels behörighetskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 42, 50 och 51).

29 Vad gäller platsen för tillhandahållande av en tjänst till en beskattningsbar person, valde unionslagstiftaren den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet som den främsta, eftersom den som ett objektivt, enkelt och praktiskt kriterium erbjuder en hög grad av rättssäkerhet. Däremot är en anknytning till den beskattningsbara personens fasta etableringsställe i artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet underordnad och utgör en undantagsbestämmelse till den allmänna regeln, som iakttas under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 53–56; dom av den 7 augusti 2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, punkt 49, och dom av den 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 29).

30 Såsom domstolen konstaterade, bland annat i punkt 53 i domen av den 16 oktober 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), ska hänsyn till ett ytterligare etableringsställe endast tas om den platsen inte leder till någon rationell lösning eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat, eftersom presumptionen om att tjänsterna tillhandahålls på den plats där den beskattningsbara personen som tar emot dem har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, såsom framgår av punkt 55 i samma dom, dessutom gör det möjligt, såväl för de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna som för tillhandahållarna, att förhindra invecklade efterforskningar för att fastställa den skattemässiga anknytningspunkten.

31 Vad gäller begreppet fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, avser detta, i enlighet med artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011, varje annat etableringsställe, än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 58, och dom av den 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 31). Av detta följer, såsom domstolen preciserade i punkt 59 i domen av den 16 oktober 2014, *Welmory*(C-605/12, EU:C:2014:2298), att ett bolag, för att kunna anses ha ett fast etableringsställe i en medlemsstat där de aktuella tjänsterna tillhandahålls bolaget, måste ha en tillräcklig varaktighet och en struktur, vilken är lämpad för att den beskattningsbara personen ska kunna ta emot tillhandahållna tjänster och använda dem i sin ekonomiska verksamhet.

32 Det ska dessutom påpekas att frågan huruvida det föreligger ett fast etableringsställe, i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet, inte ska prövas i förhållande till den beskattningsbara person som tillhandahåller tjänsterna, utan i förhållande till den beskattningsbara person till vilken tjänsterna tillhandahålls (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 30).

33 Det ska således prövas huruvida en beskattningsbar person som köper tjänster, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, på ett tillräckligt stadigvarande och lämpligt sätt kan anses föfoga över personella och tekniska resurser i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahålls och, i förekommande fall, om dessa medel faktiskt gör det möjligt för vederbörande att där ta emot och använda dessa tjänster.

34 Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i vilken betydelse det har i detta avseende, för det första, att tjänsteleverantören och tjänstemottagaren är juridiskt fristående enheter som emellertid tillhör samma koncern, för det andra, att de berörda personella och tekniska resurserna tillhör tjänsteleverantören och, för det tredje, att tjänsteleverantören genom avtal åtar sig att uteslutande använda sin utrustning och sin personal för att tillhandahålla tjänster, i förevarande fall bearbetning, och att tjänsteleverantören, likaså i enlighet med detta exklusiva åtagande, utför en rad tjänster som är underordnade eller kompletterande i förhållande till de förstnämnda tjänsterna, bland annat genom att tillhandahålla logistiktjänster som bidrar till köparens ekonomiska verksamhet och som ger upphov till beskattningsbara leveranser av varor i den medlemsstat där förvärvarens eventuella fasta etableringsställe är beläget.

35 Vad för det första gäller frågan huruvida ett fast etableringsställe har en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser, har domstolen slagit fast att en struktur som tar sig uttryck i sådana resurser inte endast får vara av tillfällig natur. Även om det inte krävs att den beskattningsbara personen föfogar över de personella eller tekniska resurserna i en annan medlemsstat, måste denna person emellertid ha befogenhet att föfoga över dessa personella och tekniska resurser på samma sätt som om de tillhörde denne, till exempel på grundval av tjänsteavtal eller hyresavtal som innebär att dessa resurser ställs till den beskattningsbara personens föfogande och som inte kan sägas upp med kort varsel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punkterna 37 och 41).

36 Vad gäller den omständigheten att tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsterna är knutna till varandra, och särskilt att de i det nationella målet aktuella bolagen ingår i samma koncern, samtidigt som de i juridiskt hänseende är fristående från varandra, erinrar domstolen om att den redan har slagit fast att kvalificeringen som "fast etableringsställe", vilken ska bedömas mot

bakgrund av den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten, inte enbart kan bero på den berörda enhetens rättsliga ställning, och att den omständigheten att ett bolag har ett dotterbolag i en medlemsstat inte i sig innebär att det även har ett fast etableringsställe där (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkterna 38 och 40 samt där angiven rättspraxis).

37 Vad gäller den omständigheten att den beskattningsbara person som tillhandahåller tjänster genom avtal åtar sig att uteslutande använda sin utrustning och sin personal för att tillhandahålla de berörda tjänsterna, framgår det av domstolens praxis att en juridisk person, även om den endast har en enda kund, antas använda de tekniska och personella resurser som den förfogar över för sina egna behov. Detta gäller således endast om ett bolag, som mottar tjänster, på grund av de tillämpliga avtalsvillkoren visar sig förfoga över sina tjänsteleverantörers resurser som om de tillhörde detta förstnämnda bolag, som det skulle kunna anses ha en lämplig struktur med en tillräcklig grad av varaktighet avseende personella och tekniska resurser i den medlemsstat där tjänsteleverantören är etablerad (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 48).

38 Den omständigheten att de berörda personella och tekniska resurserna i det nationella målet inte tillhör Cabot Switzerland, utan Cabot Plastics, utesluter således inte i sig möjligheten att det förstnämnda bolaget har ett fast etableringsställe i Belgien, förutsatt att det i det landet har omedelbar och oavbruten tillgång till dessa resurser som om det vore dess egna tillgångar. I detta avseende skulle man bland annat kunna beakta, utan att detta i sig är avgörande, de omständigheterna att Cabot Plastics, såsom framgår av handlingarna i målet, åtagit sig att använda sin egen utrustning uteslutande för tillverkning av de produkter som avses i det avtal som ingåtts med Cabot Switzerland, att detta avtal är i kraft sedan år 2012, och att dessa tjänster utgör i princip hela Cabot Plastics omsättning.

39 Såsom Europeiska kommissionens har påpekat i sitt skriftliga yttrande medför emellertid den omständigheten att tjänsteleverantören förblir ansvarig för sina egna resurser och tillhandahåller dessa tjänster på egen risk, att avtalet om tillhandahållande av tjänster, även om det är exklusivt, till följd att denna tjänsteleverantörs resurser, blir kundens resurser.

40 Vad för det andra gäller det kriterium som även föreskrivs i artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011, enligt vilket det fasta etableringsställets personella och tekniska resurser ska göra det möjligt för bolaget att motta tjänster och använda dem för den egna verksamhetens behov, ska det först göras en åtskillnad mellan å ena sidan de bearbetningstjänster som Cabot Plastics tillhandahåller Cabot Switzerland och å andra sidan Cabot Switzerlands försäljning av varor som härrör från denna bearbetning. Dessa tillhandahållanden och försäljningar utgör nämligen olika slags transaktioner som omfattas av olika mervärdesskatteordningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkterna 52 samt där angiven rättspraxis). För att fastställa den plats där Cabot Switzerland tar emot dessa tjänster är det således nödvändigt att fastställa den plats där de personella och tekniska resurser som Cabot Switzerland använder är belägna, och inte den plats där de medel som bolaget använder i sin försäljningsverksamhet finns.

41 Det framgår vidare av domstolens praxis att samma resurser emellertid inte kan användas både för att tillhandahålla och ta emot samma tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 54). I förevarande fall framgår det inte, med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning, av de handlingar som ingetts till domstolen att det är möjligt att särskilja de resurser som Cabot Plastics använder för sina bearbetningsarbeten från dem som enligt skattemyndigheten används av Cabot Switzerland för att ta emot dessa tjänster i Belgien, inom dess påstådda fasta etableringsställe,

vilket för övrigt enligt skattemyndigheten endast består av resurser som tillhör Cabot Plastics.

42 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida den omständigheten, att tjänsteleverantören, även med tillämpning av det exklusiva avtal som ingåtts med mottagaren av dessa tjänster, utför en rad tjänster, som den hänskjutande domstolen betecknar som "underordnade" eller "kompletterande" i förhållande till bearbetningsarbetet – närmare bestämt lagerhållning av råvaror, inventering av dessa i slutet av året, kvalitetskontroll, lagerhantering av färdiga produkter och färdigställande av beställningar – kan påverka fastställandet av platsen för tillhandahållandet av de aktuella bearbetningstjänsterna. Den hänskjutande domstolen har angett att Cabot Plastics tillhandahåller Cabot Switzerland logistiktjänster och därmed bidrar till Cabot Switzerlands ekonomiska verksamhet, vilket bland annat ger upphov till leveranser av skattepliktiga varor i Belgien där Cabot Switzerlands fasta etableringsställe enligt skattemyndigheten är beläget.

43 Såsom framgår av punkt 40 ovan ska det, vad gäller frågan huruvida en beskattningsbar person som köper tjänster mottar tjänsterna inom sitt fasta etableringsställe, göras en åtskillnad mellan, å ena sidan, tillhandahållandet av dessa tjänster och förvärvarens förmåga att motta dem inom ett sådant etableringsställe och, å andra sidan, de transaktioner som den beskattningsbara personen själv utför inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, såsom i förevarande fall försäljning av varor som härrör från bearbetningen. Av detta följer att den omständigheten att tjänsteleverantören även tillhandahåller tjänstemottagaren ovannämnda underordnade tjänster, vilket alltså underlättar mottagarens ekonomiska verksamhet, såsom försäljning av produkter som härrör från bearbetningen, inte påverkar frågan huruvida mottagaren har ett fast etableringsställe.

44 Det framgår dessutom av domstolens praxis att den omständigheten, att de ekonomiska verksamheterna i bolag som är knutna till varandra genom ett avtal om tillhandahållande av tjänster, bildar en ekonomisk helhet och att resultatet av deras verksamheter i huvudsak kommer konsumenter till godo i den medlemsstat där tjänsteleverantören har sitt säte, är inte relevant för frågan huruvida det bolag som tar emot dessa tjänster har ett fast etableringsställe i denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 64 och 65). Domstolen har även slagit fast att en fast inrättning som endast används för verksamhet av förberedande eller biträdande art inte utgör ett fast etableringsställe i förhållande till den ekonomiska verksamheten hos mottagaren av de berörda tjänsterna (dom av den 28 juni 2007, *Planzer*, C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 56).

45 Med hänsyn till det ovan sagda, och med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, förefaller det som om Cabot Switzerland tar emot och använder de aktuella bearbetningstjänsterna för sin ekonomiska verksamhet, vilken består i att sälja varor som härrör från dessa tjänster i Schweiz, eftersom Cabot Switzerland inte har en lämplig struktur för detta ändamål i Belgien.

46 Mot bakgrund av det ovanstående ska artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011 tolkas så, att en beskattningsbar person som köper tjänster och vars säte för sin ekonomiska verksamhet är etablerat utanför Europeiska unionen, inte har ett fast etableringsställe i den medlemsstat där tillhandahållaren av de berörda tjänsterna – vilken är juridiskt åtskild från nämnda förvärvare – är etablerad, när förvärvaren i den medlemsstaten saknar en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser som kan utgöra detta fasta etableringsställe, och detta även om den beskattningsbara person som tillhandahåller tjänsterna utför ett arbete som består i bearbetning, åt denna förvärvare, i enlighet med ett exklusivt avtal, samt tillhandahåller en rad underordnade eller kompletterande tjänster som bidrar till förvärvarens ekonomiska verksamhet i denna medlemsstat.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, och av artikel 11 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112,

ska tolkas så,

att en beskattningsbar person som köper tjänster och vars säte för sin ekonomiska verksamhet är etablerat utanför Europeiska unionen, inte har ett fast etableringsställe i den medlemsstat där tillhandahållaren av de berörda tjänsterna – vilken är juridiskt åtskild från nämnda förvärvare – är etablerad, när förvärvaren i den medlemsstaten saknar en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser som kan utgöra detta fasta etableringsställe, och detta även om den beskattningsbara person som tillhandahåller tjänsterna utför ett arbete som består i bearbetning, åt denna förvärvare, i enlighet med ett exklusivt avtal, samt tillhandahåller en rad underordnade eller kompletterande tjänster som bidrar till förvärvarens ekonomiska verksamhet i denna medlemsstat.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.