

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

16. oktober 2014 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 44 – begrebet »fast forretningssted« for modtageren af en tjenesteydelse – det sted, hvor tjenesteydelserne hævdes at være leveret til de afgiftspligtige personer – transaktion inden for Fællesskabet«

I sag C-605/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 25. oktober 2012, indgået til Domstolen den 24. december 2012, i sagen:

Welmory sp. z o.o.

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešić, og dommerne A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. marts 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Welmory sp. z o.o. ved advokat M. Gorazda
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku ved T. Tratkiewicz og J. Kaute, som befuldmægtigede
- den polske regering ved B. Majczyna og A. Kramarczyk, som befuldmægtigede
- den cypriotiske regering ved K. Kleanthous og E. Symeonidou, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved L. Christie, som befuldmægtiget, bistået af barrister O. Thomas
- Europa-Kommissionen ved K. Herrmann og L. Lozano Palacios og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 15. maj 2014,

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 L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT L 44, s. 11, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Welmory sp. z o.o., med hjemsted i Polen (herefter »det polske selskab«), og Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (chefen for skatte- og afgiftskontoret i Gdansk, herefter »Dyrektor«) angående stedet for opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) for tjenester leveret af dette selskab til et selskab, der har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i en anden medlemsstat.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivet ophævede og erstattede i henhold til artikel 411 og 413 med virkning fra den 1. januar 2007 EU-lovgivningen på momsområdet, særligt Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«). Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, med overskriften »Tjenester« havde følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

4 Frem til den 31. december 2009 bestemte artikel 43 i direktiv 2006/112, som fandtes i direktivets kapitel 3 med overskriften »Leveringsstedet for ydelser«:

»Ved leveringsstedet for ydelser forstås det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

5 Direktiv 2008/8 erstattede med virkning fra den 1. januar 2010 bestemmelserne i artikel 43-59 i dette kapitel i direktiv 2006/112.

6 Momsdirektivets artikel 44 har følgende ordlyd:

»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.«

7 Fjerde betragtning til Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT L 77, s. 1, herefter »gennemførelsesforordningen«), som fandt anvendelse fra den 1. juli 2011, er affattet således:

»Formålet med denne forordning er at sikre en ensartet anvendelse af det nuværende momssystem ved at fastsætte bestemmelser til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF, navnlig i henseende til afgiftspligtige personer, levering af varer og ydelser og stedet for afgiftspligtige transaktioner. [...]«

8 14. betragtning til gennemførelsesforordningen har følgende ordlyd:

»For at sikre ensartet anvendelse af reglerne om stedet for afgiftspligtige transaktioner bør visse begreber præciseres, som f.eks. hvor hjemstedet for den økonomiske virksomhed, det faste forretningssted, bopælen eller det sædvanlige opholdssted er etableret. Samtidig med, at der tages hensyn til Domstolens retspraksis, bør den praktiske gennemførelse af disse begreber lettes ved at anvende så klare og objektive kriterier som muligt.«

9 Gennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, bestemmer:

»Med henblik på anvendelsen af artikel 44 i [momsdirektivet] 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.«

Polsk ret

10 Ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. nr. 54, pos. 535) i den affattelse, der fandt anvendelse fra den 1. januar 2010 til den 30. juni 2011 (herefter »momsloven«) finder anvendelse i hovedsagen.

11 Momslovens artikel 19, stk. 1 og 4, bestemmer:

»1. Afgiftsskylden opstår på tidspunktet for overgivelse af varen eller levering af tjenesteydelsen med forbehold af stk. 2-21 og artikel 14, stk. 6, artikel 20 og artikel 21, stk. 1.

[...]

4. Såfremt levering af en vare eller tjenesteydelse skal bekræftes ved udstedelse af faktura, opstår afgiftsskylden på faktureringstidspunktet, dog senest syv dage fra den dag, hvor varen blev overgivet, eller tjenesteydelsen blev leveret.«

12 Samme lovs artikel 28b, stk. 1 og 2, bestemmer følgende:

»1. Såfremt leveringen af tjenesteydelsen sker til en afgiftspligtig person anses leveringsstedet for tjenesteydelsen for at være det sted, hvor den afgiftspligtige modtager af tjenesteydelsen har sit hjemsted eller sin bopæl, jf. dog stk. 2-4, samt artikel 28e, artikel 28f, stk. 1, artikel 28g, stk. 1, artikel 28i, artikel 28j, og artikel 28n.

2. Hvis tjenesteydelserne leveres til et fast forretningssted tilhørende den afgiftspligtige person, og dette ligger et andet sted end på hans hjemsted eller bopæl, gælder det faste forretningssted som leveringsstedet for disse tjenesteydelser.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 13 Welmory LTD, etableret i Nicosia (Cypern, herefter »det cypriotiske selskab«), organiserer auktionssalg på en platform til onlinesalg. Med henblik herpå sælger selskabet »bud«-pakker, dvs. rettigheder til at give et bud for at købe en vare på auktion ved at give et højere bud end det foreliggende.
- 14 Det fremgår af sagsakterne for Domstolen, at det cypriotiske selskab den 2. april 2009 har indgået en samarbejdsaftale med det polske selskab, hvorefter det førstnævnte selskab er forpligtet til at levere en tjeneste til det andet selskab, som består i at stille en internetside med onlineauktionssalg til rådighed under domænenavnet www.za10groszy.pl, og som ligeledes omfatter levering af tilhørende ydelser forbundet med for det første leje af server, der er uundværlig for internetdomænets funktion, og for det andet præsentation af de varer, der sættes på auktion. Det polske selskab er hovedsageligt forpligtet til at sætte varer til salg på siden.
- 15 Salgsproceduren er som følger. Kunden køber først et antal »bud« hos det cypriotiske selskab på onlinehandelssiden. Disse »bud« giver efterfølgende kunden ret til at deltage i salget af de varer, som det polske selskab har udbudt på samme side og afgive bud for at købe en af disse varer. Til forskel fra den klassiske auktionsordning skal kunden for at byde over ikke blot forpligte sig til at betale en højere pris end det sidste bud, men han skal med henblik herpå »aflægge« »bud«. Endelig tildeles varen den kunde, der ved hjælp af sine »bud« har tilbudt den højeste pris for at købe varen.
- 16 Det fremgår ligeledes af sagsakterne ved Domstolen, at det polske selskabs indtægter dels stammer fra den salgspris, der opnås i forbindelse med onlineauktionssalg, dels indtægter opkrævet fra det cypriotiske selskab svarende til en del af salget af »bud«, som kunderne i Polen gjorde brug af for at afgive bud på auktionerne.
- 17 Den 19. april 2010 opkøbte det cypriotiske selskab 100% af aktiekapitalen i det polske selskab.
- 18 For perioden mellem januar og april 2010, som lå forud for denne erhvervelse, udstedte det polske selskab fire fakturaer vedrørende levering af ydelser til det cypriotiske selskab (annoncering, service, tilvejebringelse af information og databehandling).
- 19 Da det polske selskab fandt, at disse tjenesteydelser blev leveret til det cypriotiske selskabs hjemsted, og at de følgelig skulle underlægges moms i Cypern, fakturerede det ikke momsen, men bemærkede, at momsen skulle betales af tjenesteydelsesmodtageren.
- 20 Dyrektor var imidlertid af den opfattelse, at det drejede sig om leveringer af tjenesteydelser til det cypriotiske selskabs faste forretningssted i Polen, og at der følgelig skulle pålægges normal polsk moms på 22% i overensstemmelse med momslovens artikel 28b, stk. 2.
- 21 Det polske selskab anlagde sag med påstand om annullation af Dyrektors afgørelse ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (regional forvaltningsdomstol i Gdansk) og gjorde gældende, at et uafhængigt retssubjekt, som selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed, og er momspligtigt, ikke kan udgøre et »fast forretningssted« for en anden afgiftspligtig.
- 22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku gav ikke det polske selskab medhold, henset navnlig til de særlige kendetegn ved de ydelser, der var leveret af det cypriotiske selskab i Polen. Retten fandt, at det ikke var nødvendigt, for at dette selskab kunne betragtes som havende et fast forretningssted i Polen, at det var i besiddelse af permanente materielle og menneskelige midler

der, i den klassiske forstand af begrebet, eller at det direkte anvendte bygninger beliggende på dette område eller havde ansatte der.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku fandt, at de to selskabers aktiviteter udgjorde et uadskilleligt hele ud fra et økonomisk synspunkt, idet de formål, der lå til grund for hele deres virksomhed alene kunne nås i Polen som følge af samarbejdet mellem de to selskaber.

24 Til støtte for sin afgørelse anførte Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, at det cypriotiske selskab i Polen anvendte det polske selskabs tekniske og menneskelige midler, hvorfor sidstnævnte skulle behandles som et fast forretningssted for det cypriotiske selskab i Polen. Retten fandt følgelig, at de tjenesteydelser, det polske selskab havde leveret til det cypriotiske selskab, blev leveret til dette sidstnævntes faste forretningssted i Polen og følgelig var afgiftspligtige på denne medlemsstats område.

25 Det polske selskab har iværksat kassationsanke ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste forvaltningsdomstol) til prøvelse af dommen afsagt af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku.

26 Henset til de særlige omstændigheder i den sag, der er indbragt for den forelæggende ret, har denne rejst tvivl ved spørgsmålet om, hvorvidt momsdirektivets artikel 44 kan fortolkes således, at beskatningsstedet for tjenesteydelserne befinder sig i Polen, eftersom tjenesterne leveres af et polsk selskab til et andet selskab, der har hjemsted i Cypern, når de to selskaber er uafhængige af hinanden i forhold til kapital, og for så vidt som det cypriotiske selskab udøver sin økonomiske virksomhed ved hjælp af det polske selskabs infrastruktur.

27 Den forelæggende ret har bemærket, at Domstolens praksis vedrørende begrebet fast forretningssted vedrører andre retlige og faktiske tilfælde end den situation, der er omhandlet i den sag, der er indbragt for den.

28 Den foreliggende sag vedrører en situation, hvor de to selskaber på tidspunktet for de faktiske omstændigheder var uafhængige af hinanden. Domstolens praksis omhandler i øvrigt en situation, hvor stedet for det faste forretningssted var fastlagt i forhold til tjenesteyderen, og vedrører endvidere den situation, hvori det faste forretningssted var fastlagt i forhold til tjenesteydelser, der blev leveret til tredjemand, dvs. den endelige forbruger.

29 Under disse omstændigheder har Naczelny Sąd Administracyjny besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal det sted, hvor det »faste forretningssted« er beliggende som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 44 [...], forstås som det sted, hvor [det polske selskab] har hjemsted, for så vidt angår afgift af tjenesteydelser, der leveres af [det polske selskab], der har hjemsted i Polen, til [det cypriotiske selskab], der har hjemsted i en anden af Unionens medlemsstater, såfremt [det cypriotiske selskab] benytter [det polske selskabs] infrastruktur i forbindelse med sin økonomiske virksomhed?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

30 Flere af sagens parter har gjort gældende, at det spørgsmål, der er rejst i hovedsagen, ikke er spørgsmålet om, hvorvidt de tjenesteydelser, der er leveret af det polske selskab til det cypriotiske selskab, er tjenesteydelser leveret til sidstnævntes faste forretningssted i Polen, men spørgsmålet om, i hvilket land – Polen eller Cypern – de »bud«, der er solgt af det cypriotiske

selskab til kunder i Polen, skal pålægges moms.

31 Den polske regering har i øvrigt anført, at beskatningsgrundlaget for de varer, der er solgt på auktion af det polske selskab på det cypriotiske selskabs websted for onlinehandel, ikke kan have været vurderet korrekt. Regeringen har rejst spørgsmålet om, hvorvidt det beskatningsgrundlag, som det polske selskab skulle anmelde, ikke i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 73 skulle bestå i dels prisen for de varer, der var solgt på auktion, dels det vederlag, der var opnået fra det cypriotiske selskab, svarende til en del af indtægterne ved salg af »bud«, som kunderne gjorde brug af i Polen under auktionerne.

32 Det skal imidlertid præciseres, at genstanden for det præjudicielle spørgsmål i det væsentlige er beskatningsstedet for de tjenesteydelser, der er leveret af det polske selskab til det cypriotiske selskab, og følgelig fortolkningen af momsdirektivets artikel 44 og hverken beskatningsstedet for »buddene« eller fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for de varer, der er solgt på auktion af det polske selskab.

33 I henhold til Domstolens faste praksis inden for rammerne af samarbejdet mellem denne og de nationale retter i henhold til artikel 267 TEUF tilkommer det udelukkende den nationale ret, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af de konkrete omstændigheder i den sag, der er indbragt for den, at vurdere såvel, om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Retten til at bestemme, hvilke spørgsmål der skal forelægges Domstolen, tilkommer således alene den nationale ret, og parterne i hovedsagen kan ikke ændre deres indhold (jf. bl.a. dom Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

34 En ændring af præjudicielle spørgsmåls indhold eller et svar på de supplerende spørgsmål, der er nævnt af parterne, ville desuden være uforenelig med Domstolens forpligtelse til at give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 23 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, når henses til, at det i henhold til denne bestemmelse kun er forelæggelsesafgørelserne, der meddeles de pågældende parter (jf. i denne retning dom Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

35 I hovedsagen er det således alene det spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt vedrørende fastsættelsen af beskatningsstedet for de tjenesteydelser, der er leveret af det polske selskab til det cypriotiske selskab, der skal besvares.

Domstolens svar

36 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, under hvilke betingelser en første momsplichtig person, som har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i en medlemsstat, og som modtager tjenesteydelser fra en anden afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat, skal anses for, i denne anden medlemsstat, at råde over et »fast forretningssted« som omhandlet i momsdirektivets artikel 44 med henblik på fastsættelse af disse tjenesteydelsers beskatningssted.

37 Momsdirektivet indeholder i lighed med sjette direktiv, som det har erstattet, et afsnit V vedrørende stedet for afgiftspligtige transaktioner. Kapitel 3 i dette afsnit vedrører leveringsstedet for ydelser, og afdeling 2 og 3 fastlægger henholdsvis almindelige bestemmelser for afgørelsen af leveringsstedet for sådanne ydelser som særlige bestemmelser vedrørende levering af bestemte ydelser.

38 I lighed med sjette direktivs artikel 9 indeholder momsdirektivets artikel 44-59b bestemmelser, der afgør det afgiftsmæssige tilknytningssted. Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, fastlagde almindelige bestemmelser på dette punkt, og sådanne bestemmelser er ligeledes fastsat i momsdirektivets artikel 44 og 45. På samme måde angiver sidstnævnte direktivs artikel 46-59b i lighed med sjette direktivs artikel 9, stk. 2 og 3, en række særlige tilknytningsmomenter.

39 Hovedsagen vedrører imidlertid fortolkningen af momsdirektivets artikel 44, hvorefter leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person ikke længere fastsættes i forhold til den afgiftspligtige tjenesteyder, men i forhold til den afgiftspligtige modtager af disse ydelser.

40 Der rejser sig følgelig et spørgsmål om, hvorvidt Domstolens praksis vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, fortsat er relevant, henset til de ændringer, der er tilført på området ved momsdirektivets artikel 44.

41 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til det mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

42 I henhold til fast retspraksis er formålet med de regler, der bestemmer tjenesteydelsers fiskale tilknytningsmoment, dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. i denne retning dom ADV Allround, EU:C:2012:35, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

43 Det bemærkes, at ordlyden af momsdirektivets artikel 44 ligner ordlyden af sjette direktivs artikel 9, stk. 1. Endvidere er såvel momsdirektivets artikel 44 som sjette direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmelser, der fastsætter stedet for det fiskale tilknytningsmoment for tjenesteydelserne og forfølger samme formål, hvorfor Domstolens praksis vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, i princippet kan overføres mutatis mutandis på fortolkningen af momsdirektivets artikel 44.

44 Denne betragtning underbygges af gennemførelsesforordningen, som i henhold til fjerde betragtning hertil har til formål at sikre en ensartet anvendelse af momsordningen ved at vedtage gennemførelsesbestemmelser til momsdirektivet for så vidt angår bl.a. afgiftspligtige, leveringer af varer og tjenesteydelser og stedet for de afgiftspligtige transaktioner.

45 Det fremgår af 14. betragtning til denne forordning, at EU-lovgivers hensigt var at præcisere visse nødvendige elementer ved fastsættelsen af kriterierne vedrørende leveringsstedet for de afgiftspligtige transaktioner, idet der blev taget hensyn til Domstolens praksis på området.

46 Selv om denne forordning endnu ikke var trådt i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, skal der ikke desto mindre tages hensyn til den i denne forbindelse.

47 Det følger heraf, at med henblik på at besvare det spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt, er Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og gennemførelsesforordningen relevante.

48 Det spørgsmål, der rejser sig i forbindelse med hovedsagen, er spørgsmålet om fastsættelsen af leveringsstedet for de tjenesteydelser, der er leveret af det polske selskab til det cypriotiske selskab, og nærmere bestemt at fastsætte de kriterier, der er bestemt til at fastslå, om sidstnævnte selskab råder over et fast forretningssted i Polen.

49 I henhold til momsdirektivets artikel 44 forstås ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, 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.

50 I denne sammenhæng bemærkes, at som det fremgår af denne doms præmis 42, er en bestemmelse som momsdirektivets artikel 44 en regel, der afgør beskatningsstedet for tjenesteydelser ved at udpege det fiskale tilknytningsmoment og følgelig afgrænser medlemsstaternes kompetence.

51 I denne forbindelse tilsigter den pågældende bestemmelse at fastslå en rationel fordeling af anvendelsesområdet for de forskellige nationale momslovgivninger ved på en ensartet måde at fastsætte stedet for tjenesteydelsernes fiskale tilknytningsmoment.

52 Det skal således for det første afgøres, hvilket tilknytningsmoment der har forrang, for at fastslå leveringsstedet for tjenesteydelserne, og for det andet præcisere, hvilke kriterier der skal være opfyldt for at fastslå, at en afgiftspligtig modtager af tjenesteydelser som det i hovedsagen omhandlede selskab, der har sit hjemsted i en medlemsstat, råder over et fast forretningssted i en anden medlemsstat end den, hvori selskabet har sit hjemsted.

Forrang som tilknytningsmoment

53 Det følger af Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 9, at det tilknytningsmoment, der er det mest hensigtsmæssige for at fastslå leveringsstedet for tjenesteydelserne ud fra et skattemæssigt synspunkt og følgelig det sted, som har forrang, er det sted, hvor den afgiftspligtige har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Et andet etableringssted kan således kun komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat (jf. bl.a. domme Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, præmis 17, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, præmis 16, og ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, præmis 15).

54 Denne fortolkning finder ligeledes anvendelse i forbindelse med momsdirektivets artikel 44.

55 Som det var tilfældet i henhold til sjette direktiv, forekommer hjemstedet for den økonomiske virksomhed som forrang som tilknytningsmoment at udgøre et objektive, simpelt og praktisk kriterium, der yder en høj grad af retssikkerhed, idet det er lettere at kontrollere, end om der f.eks. findes et fast forretningssted. Antagelsen om, at tjenesteydelserne er leveret på det sted, hvor den afgiftspligtige modtager har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, gør det endvidere muligt for såvel medlemsstaternes kompetente myndigheder som tjenesteydelserne at undgå at skulle foretage komplicerede undersøgelser med henblik på at fastslå det fiskale tilknytningsmoment.

56 Hjemstedet for den økonomiske virksomhed er i øvrigt nævnt i momsdirektivets artikel 44, første punktum, mens det faste forretningssted først nævnes i det følgende punktum. Dette andet punktum indledes af udtrykket »hvis [...] imidlertid«, som ikke kan forstås anderledes, end at der er tale om en undtagelse til den almindelige regel i foregående punktum.

Begrebet fast forretningssted

57 Det bemærkes, som det fremgår af denne doms præmis 39, at i forbindelse med momsdirektivets artikel 44 er leveringsstedet for tjenesteydelserne ikke fastlagt i forhold til den afgiftspligtige tjenesteyder, men i forhold til den afgiftspligtige modtager af tjenesteydelserne. Begrebet fast forretningssted skal således afgøres i forhold til denne modtager af tjenesteydelser.

58 Det kan udledes af Domstolens praksis på området (jf. bl.a. dom Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis), som ordlyden af gennemførelsesforordningens artikel 11 er direkte inspireret af, at etableringen af et fast forretningssted skal være kendetegnet 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.

59 For at det cypriotiske selskab skal kunne blive betragtet som havende et fast forretningssted i momsdirektivets artikel 44's forstand, skal det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede således råde over en struktur i Polen, der er tilstrækkelig permanent og passende med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det i Polen kan modtage de ydelser, som det får leveret af det polske selskab, og anvende disse til sin økonomiske virksomhed, dvs. forvaltningen af ordningen med elektroniske aktioner og udstedelse og salg af »bud«.

60 Den omstændighed, at en økonomisk virksomhed som den, der udøves af det i hovedsagen omhandlede cypriotiske selskab, består i at forvalte en elektronisk auktionsordning, som dels omfatter tilrådighedsstillelse for det polske selskab af et websted til auktionssalg, dels udstedelse og salg af »bud« til kunder i Polen, kan udøves, uden at det er nødvendigt at have en reel menneskelig og materiel struktur i Polen, er ikke afgørende. På trods af de særlige kendetegn ved en sådan økonomisk virksomhed kræver den nødvendigvis mindst en passende struktur i forhold til bl.a. menneskelige og tekniske midler såsom it-udstyr, servere og passende software.

61 Det polske selskab har i sine skriftlige indlæg og under retsmødet gjort gældende, at den infrastruktur, den har stillet til rådighed for det cypriotiske selskab, ikke gjorde det muligt for dette selskab at modtage og anvende de ydelser, der blev leveret til det af det polske selskab, med henblik på sin økonomiske virksomhed. Ifølge dette selskab befinder de menneskelige og tekniske midler med henblik på den økonomiske virksomhed, som udøves af det cypriotiske selskab, såsom it-servere, software og it-ydelser samt ordningen med indgåelse af kontrakter med forbrugerne og opkrævning af vederlag fra disse, sig uden for det polske område. Disse faktiske omstændigheder er ikke blevet bekræftet i forbindelse med proceduren i hovedsagen.

62 Det henhører under den nationale retsinstans' enekompetence at efterprøve sådanne forhold med henblik på at vurdere, om det cypriotiske selskab råder over de nødvendige menneskelige og tekniske midler i Polen for at kunne modtage de tjenesteydelser, der leveres af det polske selskab, og anvende disse til forvaltningen og vedligeholdelsen af webstedet til onlineauktioner samt til udstedelsen og afsætningen af »bud«.

63 Hvis de faktiske omstændigheder, som det polske selskab har påberåbt sig, viser sig at være korrekte, vil den forelæggende ret således skulle fastslå, at det cypriotiske selskab ikke råder

over et fast forretningssted i Polen, idet det ikke der har den nødvendige infrastruktur til at modtage de tjenesteydelser, der leveres af det polske selskab, og anvende disse med henblik på sin økonomiske virksomhed.

64 Den omstændighed, at de to selskabers økonomiske virksomhed, som er forbundet ved en samarbejdsaftale, udgør et økonomisk hele, og at deres resultater i det væsentlige kommer forbrugerne i Polen til gode, er ikke relevant ved afgørelsen af, om det cypriotiske selskab råder over et fast forretningssted i Polen. Som det polske selskab, den cypriotiske regering og Europa-Kommissionen med rette har understreget, skal der således sondres mellem tjenesteydelser leveret af det polske selskab til det cypriotiske selskab og ydelser, som sidstnævnte selskab leverer til forbrugerne i Polen. Det drejer sig om adskilte tjenesteydelser, som er underlagt forskellige momsordninger.

65 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at en første momspligtig person, som har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i en medlemsstat, og som modtager tjenesteydelser fra en anden afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat, skal anses for, i denne anden medlemsstat, at råde over et »fast forretningssted« som omhandlet i momsdirektivs artikel 44 med henblik på fastsættelse af disse tjenesteydelsers beskatningssted, hvis dette forretningssted er kendetegnet ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage tjenesteydelser og anvende disse med henblik på dets økonomiske virksomhed, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

66 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 sagens omkostninger. Bortset fra 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 (Tredje Afdeling) for ret:

En første momspligtig person, som har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i en medlemsstat, og som modtager tjenesteydelser fra en anden afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat, skal anses for, i denne anden medlemsstat, at råde over et »fast forretningssted« som omhandlet i 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, med henblik på fastsættelse af disse tjenesteydelsers beskatningssted, hvis dette forretningssted er kendetegnet ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage tjenesteydelser og anvende disse med henblik på dets økonomiske virksomhed, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter

* Processprog: polsk.