

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 16 oktober 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 44 – Begreppet tjänstemottagarens ’fasta etableringsställe’ – Platsen där tjänsterna ska anses ha tillhandahållits beskattningsbara personer – Gemenskapsintern transaktion”

I mål C-605/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 25 oktober 2012, som inkom till domstolen den 24 december 2012, i målet

Welmory sp. z o.o.

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešić samt domarna A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašićnas och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 mars 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Welmory sp. z o.o., genom M. Gorazda, adwokat,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, genom T. Tratkiewicz och J. Kaute, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna och A. Kramarczyk, båda i egenskap av ombud,
- Cyperns regering, genom K. Kleanthous och E. Symeonidou, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom L. Christie, i egenskap av ombud, biträdd av O. Thomas, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom K. Herrmann, L. Lozano Palacios och R. Lyal, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 15 maj 2014 ha hört generaladvokatens 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, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Welmory sp. z o.o., med säte i Polen (nedan kallat det polska bolaget) och Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (direktören vid skattemyndigheten i Gdansk) (nedan kallad Dyrektor), angående platsen där de tjänster som detta bolag tillhandahåller ett bolag som har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i en annan medlemsstat, ska påföras mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Direktiv 2006/112 har, i enlighet med artiklar 411 och 413 däri, från och med den 1 januari 2007 upphävt och ersatt bland annat rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet). Artikel 9.1 i sjätte direktivet, med rubriken ”Tillhandahållande av tjänster”, hade följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.”

4 Fram till och med den 31 december 2009 hade artikel 43 i mervärdesskattedirektivet, som återfanns i kapitel 3, med rubriken ”Platsen för tillhandahållande av tjänster”, följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster skall anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsterna görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.”

5 Med verkan från och med den 1 januari 2010 ersätter direktiv 2008/8 artiklarna 43–59 i mervärdesskattedirektivet.

6 I artikel 44 i mervärdesskattedirektivet 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. 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."

7 Skäl 4 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, s. 1) (nedan kallad genomförandeförordningen), som är tillämplig sedan den 1 juli 2011, har följande lydelse:

"Målet med denna förordning är att säkerställa enhetlig tillämpning av det nuvarande mervärdesskattesystemet genom att fastställa tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG, särskilt med avseende på beskattningsbara personer, leverans av varor och tillhandahållande av tjänster samt platsen för beskattningsbara transaktioner. ..."

8 Skäl 14 i genomförandeförordningen har följande lydelse:

"För att säkerställa en enhetlig tillämpning av reglerna om platsen för beskattningsbara transaktioner bör begrepp som den plats där en beskattningsbar person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, fast etableringsställe och den plats där en person är bosatt eller stadigvarande vistas klargöras. Begreppens praktiska tillämpning bör, med beaktande av domstolens praxis, underlättas genom användningen av så tydliga och objektiva kriterier som möjligt."

9 Artikel 11.1 i genomförandeförordningen har följande lydelse:

"Vid tillämpningen av artikel 44 i direktiv 2006/112/EG ska med begreppet fast etableringsställe avses varje annat etableringsställe, än det säte för den ekonomiska verksamheten ... 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."

Polsk rätt

10 Lagen om mervärdesskatt (ustawa o podatku od towarów i usług) av den 11 mars 2004 (Dz. U., nr. 54, pos. 535), i dess lydelse mellan den 1 januari 2010 och den 30 juni 2011 (nedan kallad mervärdesskattelagen), är tillämplig i det nationella målet.

11 I artikel 19.1 och 19.4 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

"1. Med förbehåll för vad som föreskrivs i punkterna 2–21 i förevarande artikel och artiklarna 14.6, 20 och 21.1, ska skattskyldigheten inträda när varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls.

...

4. Om leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna ska bekräftas genom faktura inträder skattskyldigheten när fakturan utfärdas, dock senast sju dagar från dagen för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna."

12 I artikel 28b.1 och 28b.2 i denna lag föreskrivs följande:

"1. Med förbehåll för vad som föreskrivs i artiklarna 28b.2–4, 28e, 28f.1, 28f.1a, 28g.1, 28i, 28j.1, 28j.2 och 28n, ska platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, vara den plats där den beskattningsbara person som tar emot tjänsterna har sitt säte eller är bosatt.

2. Om dessa tjänster tillhandahålls en beskattningsbar persons fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där personen har sitt säte eller sin bostad, ska platsen för tillhandahållande av dessa tjänster dock anses vara där det fasta etableringsstället är beläget."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Welmory LTD, Nicosia (Cypern) (nedan kallat det cypriotiska bolaget), anordnar auktioner via en plattform för e-handel. I detta avseende säljer detta bolag så kallade bids, vilka är rättigheter att lägga bud på en vara som bjuds ut till försäljning på auktion genom att lägga ett högre bud än det senast lagda budet.

14 Av de handlingar som lämnats in till domstolen framgår att det cypriotiska bolaget den 2 april 2009 ingick ett samarbetsavtal med det polska bolaget, enligt vilket det polska bolaget åtog sig att till det cypriotiska bolaget tillhandahålla en tjänst i form av att ställa en webbplats för nätauktioner under domännamnet www.za10groszy.pl till förfogande, vilken även innefattade därmed sammanhängande tjänster avseende uthyrning av servrar nödvändiga för att internetdomänen ska fungera, och avseende presentation av de varor som bjuds ut till försäljning på auktion. Det polska bolaget åtog sig i sin tur i huvudsak att sälja varor på webbplatsen.

15 Försäljningsprocessen är den följande: Först köper en kund ett antal "bids" av det cypriotiska bolaget på webbplatsen för nätförsäljning. Dessa "bids" ger sedan kunden rätt att delta i försäljningen av de varor som det polska bolaget bjuder ut till försäljning på auktion på samma webbplats och att lägga ett anbud för att förvärva en av dessa varor. Till skillnad från det system som är gängse vid auktioner måste kunden, för att bjuda över, inte bara åta sig att betala ett högre belopp än beloppet för det senast lämnade budet, utan vederbörande måste därutöver "överlämna" "bids". Slutligen tillfaller varan den kund som med hjälp av "bids" har lämnat det högsta budet.

16 Av handlingarna framgår också att det polska bolagets inkomster kommer dels från försäljningspriserna vid nätauktionerna, dels från en ersättning från det cypriotiska bolaget, vilken motsvarar en del av intäkterna från försäljningen av de "bids" som kunder i Polen använder sig av för att kunna lämna bud vid auktionerna.

17 Den 19 april 2010 förvärvade det cypriotiska bolaget 100 procent av aktiekapitalet i det polska bolaget.

18 För perioden januari–april 2010, det vill säga före ovannämnda förvärv, utfärdade det polska bolaget fyra fakturor avseende tillhandahållande av tjänster till det cypriotiska bolaget (reklam, tjänster, information och databehandling).

19 Eftersom det polska bolaget fann att dessa tjänster hade tillhandahållits vid sätet för det cypriotiska bolaget och att de följaktligen skulle mervärdesbeskattas på Cypern, fakturerade bolaget inte någon mervärdesskatt, med hänvisning till att mottagaren av tjänsten ska betala mervärdesskatten.

20 Dyrektor fann emellertid att det var fråga om tjänster som tillhandahållits det cypriotiska

bolagets fasta etableringsställe i Polen och att tillhandahållandet därför skulle beskattas i den medlemsstaten enligt den normala skattesatsen 22 procent, i enlighet med artikel 28b.2 i mervärdesskattelagen.

21 Det polska bolaget överklagade Dyrektors beslut vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (regional förvaltningsdomstol i Gdansk) och gjorde gällande att en oberoende aktör som bedriver en självständig verksamhet, i egenskap av beskattningsbar person, inte kan utgöra ett fast driftsställe för en annan beskattningsbar person.

22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku ogillade denna talan med hänvisning till att de tjänster som det cypriotiska bolaget tillhandahöll i Polen var av särskilt slag. Denna domstol fann att det cypriotiska bolaget, för att kunna anses ha ett fast etableringsställe i Polen inte var tvunget att ha några materiella eller personella resurser på plats där, och inte heller direkt använda några byggnader i landet eller anställa någon personal där.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku fann att de båda bolagens verksamheter bildade en odelbar ekonomisk helhet och att det mål som var gemensamt för deras verksamheter enbart kunde uppnås i Polen med hjälp av deras samarbete.

24 Till stöd för sitt beslut har Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku anfört att det cypriotiska bolaget använde det polska bolagets tekniska och personella resurser i Polen, vilket innebär att det polska bolaget borde behandlas som det cypriotiska bolagets fasta etableringsställe i Polen. De tjänster som det polska bolaget tillhandahöll det cypriotiska bolaget skulle därför anses tillhandahållna det cypriotiska bolagets fasta etableringsställe i Polen, och därför vara beskattningsbara i den medlemsstaten.

25 Det polska bolaget överklagade Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańskus avgörande till Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen).

26 Med hänsyn till de särskilda omständigheterna i det mål som är anhängigt vid den, hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida artikel 44 i mervärdesskattedirektivet kan tolkas så, att platsen för beskattning av tillhandahållanden av tjänster är belägen i Polen när tjänster tillhandahålls av ett polskt bolag till ett annat bolag som har säte på Cypern, när de båda bolagen är oberoende av varandra i fråga om bolagskapital och det cypriotiska bolaget bedriver sin ekonomiska verksamhet med användning av det polska bolagets infrastruktur.

27 Den hänskjutande domstolen har uppmärksammat att EU-domstolens praxis avseende begreppet fast etableringsställe avser fall som i rättsligt och faktiskt hänseende skiljer sig från förevarande fall.

28 Förevarande mål avser ett fall i vilket de båda bolagen, vid tiden för omständigheterna i målet, var oberoende av varandra. Domstolens praxis avser situationer där platsen för det fasta etableringsstället definieras i förhållande till tillhandahållaren av tjänsterna, och, som dessutom avser situationer där det fasta etableringsstället definieras i förhållande till de tjänster som tillhandahålls en tredje person, det vill säga slutkonsumenten.

29 Under dessa omständigheter beslutade Naczelny Sąd Administracyjny att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska – i samband med beskattning av tjänster som [det polska bolaget], med säte i Polen, tillhandahåller [det cypriotiska bolaget], med säte i en annan medlemsstat i unionen – det ’fasta etableringsstället’, i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, vara den plats där [det polska bolaget] har sitt säte när [det cypriotiska bolaget] i samband med sin ekonomiska

verksamhet utnyttjar [det polska bolagets] infrastruktur?”

Prövning av tolkningsfrågan

Inledande synpunkter

30 Flera parter i förfarandet har gjort gällande att frågan i det nationella målet inte är huruvida de tjänster som det polska bolaget tillhandahållit det cypriotiska bolaget är tjänster som tillhandahålls det cypriotiska bolagets fasta etableringsställe i Polen, utan i vilket land, Polen eller Cypern, de ”bids” som det cypriotiska bolaget säljer till kunder i Polen ska vara föremål för mervärdesskatt.

31 Den polska regeringen har dessutom anfört att det kan ha skett en felaktig beräkning av beskattningsunderlaget för varor som säljs på auktion av det polska bolaget på det cypriotiska bolagets webbplats för nätförsäljning. Denna regering vill få klarhet i om inte beskattningsunderlaget som det polska bolaget var skyldigt att deklarerat i enlighet med artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, borde bestå av å ena sidan priset för de varor som sålts på auktionerna, och å andra sidan den ersättning som erhållits från det cypriotiska bolaget och som motsvarar en del av intäkterna från försäljningen av de ”bids” som kunderna i Polen använder sig av vid auktionerna.

32 Det ska i vilket fall som helst påpekas att föremålet för tolkningsfrågan i huvudsak avser platsen för beskattning av de tjänster som det polska bolaget tillhandahåller det cypriotiska bolaget, och följaktligen tolkningen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. Frågan avser således varken platsen för beskattning av ”bids” eller fastställandet av beskattningsunderlaget för de varor som det polska bolaget sålt vid auktionerna.

33 Domstolen har i sin fasta praxis erinrat om att det – inom ramen för det samarbete mellan domstolen och nationella domstolar som har inrättats genom artikel 267 FEUF – uteslutande ankommer på den nationella domstolen vid vilken målet anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att, mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet, bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som den ställer till domstolen. Det är således endast den nationella domstolen som kan besluta vilka frågor som ska ställas till domstolen, och parterna kan inte ändra frågornas innehåll (se, bland annat, dom *Danske Svineproducenter*, C-316/10, EU:C:2011:863, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

34 Att ändra innehållet i tolkningsfrågorna eller besvara parternas kompletterande frågor, skulle vidare vara oförenligt med domstolens skyldighet att säkerställa att medlemsstaternas regeringar och berörda ges möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol, med beaktande av att berörda enligt denna bestämmelse endast delges besluten om hänskjutande (se, bland annat, dom *Danske Svineproducenter*, EU:C:2011:863, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

35 I förevarande fall ska domstolen följaktligen enbart besvara den av den hänskjutande domstolen ställda frågan som avser fastställandet av platsen för beskattning av de tjänster som det polska bolaget tillhandahållit det cypriotiska bolaget.

Domstolens svar

36 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i under vilka omständigheter en första beskattningsbar person, som etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat och som tar emot tjänster som tillhandahålls av en andra

beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, med avseende på fastställandet av platsen för beskattning av dessa tjänster, ska anses ha ett "fast etableringsställe" i denna andra medlemsstat, i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

37 Mervärdesskattedirektivet innehåller i likhet med sjätte direktivet, som det ersätter, en avdelning V som avser platsen för beskattningsbara transaktioner. Kapitel 3, som inryms i denna avdelning, avser platsen för tillhandahållande av tjänster, och avsnitten 2 och 3 i detta kapitel behandlar de allmänna reglerna för fastställande av platsen för beskattningen respektive de särskilda bestämmelserna för specifika tillhandahållanden av tjänster.

38 I likhet med artikel 9 i sjätte direktivet innehåller artiklarna 44–59b i mervärdesskattedirektivet regler för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen. I sjätte direktivet föreskrevs de allmänna reglerna i detta avseende i artikel 9.1, medan dessa i mervärdesskattedirektivet föreskrivs i artiklarna 44 och 45. I artiklarna 46–59b i mervärdesskattedirektivet anges, i likhet med artikel 9.2 och 9.3 i sjätte direktivet, ett antal särskilda anknytningskriterier.

39 Det nationella målet avser emellertid tolkningen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken platsen för tillhandahållande av tjänster till beskattningsbara personer fastställs med hänsyn till den beskattningsbara person som tar emot tjänsterna och inte med hänsyn till den beskattningsbara person som tillhandahåller dem.

40 Frågan är således huruvida domstolens praxis avseende tolkningen av artikel 9.1 i sjätte direktivet fortfarande är relevant med hänsyn till de ändringar som införts på detta område genom artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

41 I detta avseende erinrar domstolen om att det vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara är lydelsen som ska beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

42 I enlighet med domstolens fasta praxis är syftet med bestämmelser avseende fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen att förhindra dels befogenhetskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom ADV Allround, EU:C:2012:35, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

43 Domstolen påpekar att lydelsen i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet liknar lydelsen i artikel 9.1 i sjätte direktivet. Dessutom är såväl artikel 44 i mervärdesskattedirektivet som artikel 9.1 i sjätte direktivet bestämmelser för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen av tillhandahållanden av tjänster och artiklarna eftersträvar samma mål. Detta innebär att domstolens praxis avseende tolkningen av artikel 9.1 i sjätte direktivet i princip kan överföras i tillämpliga delar kan överföras på tolkningen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

44 Denna ståndpunkt bekräftas av genomförandeförordningen vars mål, i enlighet med skäl 4 däri, är att säkerställa enhetligare tillämpning av mervärdesskattesystemet genom att fastställa tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet, särskilt med avseende på beskattningsbara personer, leverans av varor och tillhandahållande av tjänster samt platsen för beskattningsbara transaktioner.

45 Av skäl 14 i denna förordning följer att unionslagstiftarens avsikt var att med beaktande av domstolens praxis på detta område klargöra vissa begrepp som är nödvändiga för att fastställa kriterierna avseende platsen för beskattningsbara transaktioner.

46 Detta bör man ha i åtanke även om ovannämnda förordning ännu inte var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet.

47 Av detta följer att domstolens praxis avseende artikel 9.1 i sjätte direktivet liksom genomförandeförordningen är relevanta för att besvara den hänskjutande domstolens fråga.

48 I det nationella målet är det fråga om att fastställa platsen för det polska bolagets tillhandahållande av tjänster till det cypriotiska bolaget, eller närmare bestämt, att fastställa kriterierna för att avgöra huruvida det cypriotiska bolaget har ett fast etableringsställe i Polen.

49 I enlighet med artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, 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.

50 I detta sammanhang erinrar domstolen om att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, såsom framgår av punkt 42 i denna dom, är en regel som fastställer platsen för beskattning av tillhandahållanden av tjänster genom att bestämma platsen för den skattemässiga anknytningen och följaktligen avgränsa medlemsstaternas befogenheter.

51 Bestämmelsen strävar i detta syfte efter att upprätta en rationell fördelning av respektive tillämpningsområde för nationella mervärdesskattelagstiftningar genom att på ett enhetligt sätt bestämma platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster.

52 Det ska därför för det första avgöras vilken som är den främsta anknytningspunkten vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet. För det andra är det nödvändigt att klargöra vilka kriterier som krävs för att en beskattningsbar person som tar emot tjänster, såsom den beskattningsbara person som är aktuell i det nationella målet och som har sitt säte i en medlemsstat, ska kunna anses ha ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat än den i vilken sätet är beläget.

Den främsta anknytningspunkten

53 Av domstolens fasta praxis avseende artikel 9 i sjätte direktivet följer att den mest användbara, och således den främsta, anknytningspunkten för att ur skattesympunkt avgöra platsen för tillhandahållande av tjänster, är den plats där den beskattningsbara personen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Hänsyn till ett ytterligare etableringsställe ska endast tas om den platsen inte leder till någon rationell lösning eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat (se, bland annat, dom Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punkt 17, Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, punkt 16 och ARO Lease, C?190/95, EU:C:1997:374, punkt 15).

54 Denna tolkning gäller också i fråga om artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

55 På samma sätt som när sjätte direktivet gällde, framstår sätet för den ekonomiska verksamheten, såsom den främsta anknytningspunkten, som ett objektiva, enkelt och praktiskt kriterium som erbjuder en hög rättssäkerhet samt är lättare att kontrollera än till exempel

förekomsten av ett fast etableringsställe. Presumtionen om att tjänsterna tillhandahålls på den plats där den beskattningsbara personen som tar emot dem har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet gör det dessutom möjligt, såväl för de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna som för tillhandahållarna, att förhindra invecklade efterforskningar för att fastställa den skattemässiga anknytningspunkten.

56 Sätet för den ekonomiska verksamheten nämns dessutom i första meningen i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet medan det fasta etableringsstället först nämns i meningen därefter. Denna andra mening, som inleds med konjunktionen "om", kan inte förstås på annat sätt än att den utgör ett undantag från huvudregeln i den första meningen.

Begreppet fast etableringsställe

57 Domstolen erinrar om att platsen för tillhandahållande av tjänster i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, såsom framgår av punkt 39 i denna dom, fastställs med hänsyn till den beskattningsbara person som tar emot tjänsterna och inte med hänsyn till den beskattningsbara person som tillhandahåller dem. Begreppet fast etableringsställe ska följaktligen fastställas med hänsyn till den beskattningsbara person som tar emot tjänsterna.

58 Av domstolens praxis på detta område (se, bland annat, dom Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 54 och där angiven rättspraxis), som direkt ligger till grund för lydelsen i artikel 11 i genomförandeförordningen, framgår att ett fast etableringsställe ska ha 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.

59 För att det cypriotiska bolaget, under sådana omständigheter som de i det nationella målet, således ska anses ha ett fast etableringsställe i Polen, i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, måste det i Polen åtminstone föfoga över en struktur med en tillräcklig grad av varaktighet, vilken ur personell och teknisk synvinkel, är lämpad för att bolaget i Polen ska kunna ta emot de tjänster som det polska bolaget tillhandahåller det och använda dessa i sin ekonomiska verksamhet, närmare bestämt driften av det elektroniska auktionssystemet i fråga och utfärdandet och försäljningen av "bids".

60 Det är inte avgörande att en ekonomisk verksamhet, såsom den verksamhet som det cypriotiska bolaget bedriver i det nationella målet, vilken består i att driva ett elektroniskt auktionssystem – innefattande dels att ställa en webbplats för nätauktioner till det polska bolagets förfogande, dels att utfärda och sälja "bids" till kunder i Polen – kan bedrivas utan verkliga personella och tekniska resurser i Polen. Trots sin särskilda beskaffenhet kräver en sådan ekonomisk verksamhet åtminstone en lämplig struktur avseende bland annat personella och tekniska resurser, såsom datorutrustning, servrar och anpassad mjukvara.

61 I sina skriftliga och muntliga yttranden har det polska bolaget gjort gällande att den infrastruktur som det ställer till det cypriotiska bolagets förfogande inte innebär att detta bolag för sin ekonomiska verksamhet kan ta emot och använda de tjänster som det polska bolaget tillhandahåller. Enligt det polska bolaget är de personella och tekniska resurser som det cypriotiska bolaget använder för sin ekonomiska verksamhet, såsom dataservrar, mjukvara it-service samt det system som används för att ingå avtal med konsumenterna och erhålla ersättning från dessa, inte belägna på polskt territorium. Dessa faktiska omständigheter har inte kontrollerats i det nationella målet.

62 Det ingår emellertid i den nationella domstolens exklusiva behörighet att kontrollera sådana omständigheter för att fastställa huruvida det cypriotiska bolaget har sådana personella och tekniska resurser i Polen att det kan ta emot det polska bolagets tjänster och använda dessa i

driften och underhållet av webbplatsen för nätauktioner och för utfärdandet och saluföringen av "bids".

63 För det fall att de faktiska omständigheter som det polska bolaget anförst visar sig vara riktiga, skulle alltså den hänskjutande domstolen vara tvungen att slå fast att det cypriotiska bolaget inte har något fast etableringsställe i Polen, eftersom det inte har nödvändig infrastruktur för att kunna ta emot det polska bolagets tjänster och använda dessa för sin ekonomiska verksamhet.

64 Den omständigheten, att de ekonomiska verksamheterna i de båda bolagen som är knutna till varandra genom ett samarbetsavtal, bildar en ekonomisk helhet och att resultatet av deras verksamheter i huvudsak kommer konsumenter i Polen till godo, är inte relevant för frågan huruvida det cypriotiska bolaget har ett fast etableringsställe i Polen. Domstolen delar den ståndpunkt som det polska bolaget, den cypriotiska regeringen och Europeiska kommissionen gett uttryck för, nämligen att det ska göras en åtskillnad mellan de tjänster som det polska bolaget tillhandahåller det cypriotiska bolaget och de tjänster som det cypriotiska bolaget tillhandahåller konsumenter i Polen. Det är härvid fråga om olika slags tjänster som omfattas av olika mervärdesskattesystem.

65 Mot bakgrund av det anförda ska frågan besvaras enligt följande: En första beskattningsbar person som etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat och som tar emot tjänster som tillhandahålls av en andra beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, ska, med avseende på fastställandet av platsen för beskattning av dessa tjänster, anses ha ett "fast etableringsställe" i denna andra medlemsstat, i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, om etableringen kännetecknas av en tillräcklig varaktighet och en struktur, vilken ur personell och teknisk synvinkel, är lämpad för att den beskattningsbara personen ska kunna ta emot tillhandahållna tjänster och använda dem i sin ekonomiska verksamhet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

66 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 (tredje avdelningen) följande:

En första beskattningsbar person som etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat och som tar emot tjänster som tillhandahålls av en andra beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, ska, med avseende på fastställandet av platsen för beskattning av dessa tjänster, anses ha ett "fast etableringsställe" i denna andra medlemsstat, i den mening som avses i 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, om etableringen kännetecknas av en tillräcklig varaktighet och en struktur, vilken ur personell och teknisk synvinkel, är lämpad för att den beskattningsbara personen ska kunna ta emot tillhandahållna tjänster och använda dem i sin ekonomiska verksamhet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.