

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

7. april 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 44 – leveringsstedet for tjenesteydelser – gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 – artikel 11, stk. 1 – levering af ydelser – afgiftsmæssigt tilknytningssted – begrebet »fast forretningssted« – selskab i en medlemsstat, der er associeret med et selskab beliggende i en anden medlemsstat – passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler – evne til at modtage og anvende ydelserne til det faste forretningssteds egne behov – markedsføringsydelser, lovpligtige ydelser, reklameydelser og agenturydelser, der leveres af et associeret selskab til det modtagende selskab«

I sag C-333/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Bucureşti (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) ved afgørelse af 30. december 2019, indgået til Domstolen den 22. juli 2020, i sagen

Berlin Chemie A. Menarini SRL

mod

Administraţia Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii Bucureşti – Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti,

procesdeltager:

Berlin Chemie AG,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne I. Jarukaitis (refererende dommer), M. Ilešić, D. Gratsias og Z. Csehi,

generaladvokat: A.M. Collins

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Berlin Chemie A. Menarini SRL først ved advokat M. Galgoşiu-Sîraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeş og E. Bondalici, derefter ved advokat M. Galgoşiu-Sîraru, M.-R. Farcău og E. Bondalici,

- den rumænske regering ved E. Gane, R.I. Ha?ieganu og A. Rot?reanu, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og E.A. Stamate, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

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

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Berlin Chemie A. Menarini SRL (herefter »det rumænske selskab«) og Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Mijlocii Bucure?ti – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (skatte- og afgiftsmyndigheden for mellemstore skatteydere i Bukarest – det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest, Rumænien) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende et krav om annullation af en afgiftsafgørelse om pålæggelse af supplerende merværdiafgift (moms) og af en afgørelse om accessoriske afgiftsforpligtelser samt et krav om tilbagebetaling af den supplerende moms og de accessoriske afgiftsforpligtelser.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets afsnit V vedrørende stedet for afgiftspligtige transaktioner indeholder bl.a. kapitel 3 med overskriften »Leveringsstedet for tjenesteydelser«. Under afdeling 2 med overskriften »Særlige bestemmelser« bestemmer direktivets artikel 44:

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

4 I afdeling 1, der har overskriften »Begreber«, under kapitel V i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner«, fastsætter artikel 11, stk. 1, heri:

»Med henblik på anvendelsen af artikel 44 i direktiv 2006/112/EF 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.«

Rumænsk ret

5 Artikel 125a, stk. 2, litra b), i Legea no 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter), der var gældende indtil den 31. december 2015, og artikel 266, stk. 2, litra b), i Legea no 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter), der trådte i kraft den 1. januar 2016, og som har samme ordlyd, bestemmer:

»I dette afsnit:

[...]

b) anses en afgiftspligtig person, som har hjemsted for sin økonomiske virksomhed uden for Rumænien, for at være etableret i Rumænien, hvis vedkommende har et fast forretningssted i Rumænien, eller hvis vedkommende i Rumænien råder over tilstrækkelige tekniske og menneskelige midler til regelmæssigt at udføre afgiftspligtige leveringer af varer eller tjenesteydelser.«

6 Artikel 133, stk. 2, i lov nr. 571/2003 og artikel 278, stk. 2, i lov nr. 227/2015, der har samme ordlyd, er sålydende:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne tjenesteydelsesmodtager har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Såfremt tjenesteydelserne leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor tjenesteydelsesmodtagerens 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.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Berlin Chemie AG (herefter »det tyske selskab«) er et selskab med hjemsted i Tyskland som er en del af Menarini-koncernen, der siden 1996 regelmæssigt har solgt lægemidler i Rumænien med henblik på løbende forsyning af rumænske engrosdistributører af lægemidler, og som med henblik herpå har indgået en oplagringskontrakt med et selskab etableret i denne medlemsstat. Selskabet har ligeledes en fiskal repræsentant i Rumænien og er momsregistreret dér.

8 Det rumænske selskab, som har hjemsted i Bukarest, blev stiftet i 2011. Selskabets hovedaktivitet er virksomhedsrådgivning inden for public relations og kommunikation, og det kan ligeledes udøve sekundære aktiviteter med engroshandel med farmaceutiske produkter, virksomhedsrådgivning og reklamebureauaktiviteter samt markeds- og meningsundersøgelser. Selskabets eneste selskabsdeltager er Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, der har hjemsted i Tyskland, og hvis andel i det rumænske selskabs overskud og tab er på 100%. Berlin Chemie/Menarini Pharma ejes selv med 95% af det tyske selskab. Sidstnævnte selskab er det rumænske selskabs eneste kunde.

9 Den 1. juni 2011 indgik det tyske selskab og det rumænske selskab en aftale om markedsføring, levering af lovpligtige ydelser, reklame og repræsentation, der var undergivet tysk ret, og hvorved det rumænske selskab forpligtede sig til aktivt at fremme det tyske selskabs produkter i Rumænien bl.a. gennem markedsføringsaktiviteter i overensstemmelse med de

strategier og budgetter, som det tyske selskab havde udarbejdet og udviklet.

10 Det rumænske selskab var navnlig forpligtet til at etablere og opretholde en efter loven godkendt rådgivningstjeneste til at håndtere og løse problemer i forbindelse med reklame, oplysning og markedsføring i det tyske selskabs navn og for dets regning. Det rumænske selskab forpligtede sig ligeledes til at iværksætte alle de nødvendige tiltag hvad angår reguleringsmæssige spørgsmål for at sikre, at det tyske selskab fik tilladelse til at distribuere sine produkter i Rumænien, at yde bistand til kliniske undersøgelser og andre aktiviteter inden for forskning og udvikling samt at sikre en passende levering af medicinsk litteratur og markedsføringsmateriale godkendt af det tyske selskab. Det rumænske selskab tog imod bestillinger af lægemidler fra engrosdistributører i Rumænien og videresendte dem til det tyske selskab. Det behandlede ligeledes fakturaerne og videresendte dem til det tyske selskabs kunder.

11 Det tyske selskab forpligtede sig til at betale et månedligt vederlag for de tjenesteydelser, som det rumænske selskab leverede, beregnet på grundlag af summen af alle de udgifter, som dette selskab faktisk afholder, forhøjet med 7,5% pr. kalenderår. Det rumænske selskab fakturerede de pågældende tjenesteydelser uden moms til det tyske selskab, idet det var af den opfattelse, at leveringsstedet for disse tjenesteydelser var i Tyskland. Fra den 14. marts 2013 skete betalingen af disse tjenesteydelser ved særskilte aftaler om modregning mellem de fakturaer for tjenesteydelser, som det rumænske selskab udstedte til det tyske selskab, og et lån med renter, som dette selskab havde ydet det rumænske selskab, idet fakturaerne og lånet havde samme værdi.

12 Efter en skatte- og afgiftskontrol vedrørende perioden fra den 1. februar 2014 til den 31. december 2016 fandt skatte- og afgiftsmyndigheden, at de tjenesteydelser, som det rumænske selskab havde leveret til det tyske selskab, blev modtaget af dette selskab i Rumænien, hvor sidstnævnte havde et fast forretningssted. Skatte- og afgiftsmyndigheden var af den opfattelse, at der i dette faste forretningssted var tilstrækkelige tekniske og menneskelige midler til regelmæssigt at foretage afgiftspligtige leveringer af varer eller tjenesteydelser. Denne vurdering blev hovedsageligt foretaget på grund af de tekniske og menneskelige midler, der tilhørte det rumænske selskab, men som det tyske selskab havde uafbrudt adgang til. Navnlig havde det tyske selskab adgang til de tekniske midler, der ejedes af det rumænske selskab, såsom computere, operativsystemer og motorkøretøjer.

13 Den 29. november 2017 udstedte skatte- og afgiftsmyndigheden en afgiftsansættelse, hvorved det rumænske selskab blev pålagt at betale et beløb på 41 687 575 rumænske lei (RON) (ca. 8 984 391 EUR) svarende til den supplerende moms for de pågældende ydelser, et beløb på 5 855 738 RON (ca. 1 262 012 EUR) i renter og 3 289 071 RON (ca. 708 851 EUR) i morarenter.

14 Ved sit søgsmål anlagt ved Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien), som er den forelæggende ret, har det rumænske selskab nedlagt påstand om annullation af denne afgiftsansættelse, idet det har bestridt, at det tyske selskab skulle have et fast forretningssted i Rumænien.

15 Den forelæggende ret har anført, at den for at kunne træffe afgørelse i den sag, der er indbragt for den, skal fastlægge beskatningsstedet for de markedsføringsydelser, lovpligtige ydelser, reklameydelser og agenturydelser, som det rumænske selskab leverer til det tyske selskab, ved at efterprøve, om sidstnævnte har et fast forretningssted i Rumænien. Afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger således af fortolkningen af momsdirektivets artikel 44, andet punktum, og artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011.

16 Den forelæggende ret har anført, at de nationale bestemmelser, der finder anvendelse på den sag, der er indbragt for den, betinger konstateringen af, at der findes et fast forretningssted i

Rumænien, af, at en afgiftspligtig person i denne medlemsstat råder over tilstrækkelige tekniske og menneskelige midler til regelmæssigt at foretage afgiftspligtige leveringer af varer eller tjenesteydelser. Ordlyden af disse nationale bestemmelser er forskellig fra ordlyden af artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011.

17 Den forelæggende ret finder det uklart, hvorledes momsdirektivets artikel 44, andet punktum, og artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes. Den er af den opfattelse, at Domstolens domme vedrørende fortolkningen af disse bestemmelser ikke giver den mulighed for at fjerne denne uklarhed, eftersom de sager, der gav anledning til disse domme, vedrørte retlige og faktiske situationer, der var forskellige fra dem, der foreligger i den sag, der er indbragt for den. Desuden synes Domstolens tidligere praksis ikke at have behandlet spørgsmålet om, hvorvidt leveringen af markedsføringsydelserne har betydning for afgørelsen af, om der foreligger et fast forretningssted, når sådanne ydelser indebærer udøvelse af komplekse aktiviteter, som har en tilstrækkelig nær tilknytning til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, hvilken person er modtager af disse tjenesteydelser, og som kan have en direkte indvirkning på resultatet af denne virksomhed.

18 Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, om det er nødvendigt – for at fastslå, at et selskab, der leverer varer i en anden medlemsstat end den, hvor selskabet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, i den førstnævnte medlemsstat har et fast forretningssted – at de menneskelige og tekniske midler, der anvendes af dette selskab på denne medlemsstats område, tilhører denne, eller om det er tilstrækkeligt, at selskabet har umiddelbar og permanent adgang til disse midler gennem et andet, forbundet selskab, som det kontrollerer, fordi det ejer majoriteten af selskabskapitalen heri, og hvori det er den eneste kunde.

19 Den forelæggende ret har navnlig fundet det relevant, at det rumænske selskab blev stiftet med netop det formål at stille de tjenesteydelser til rådighed udelukkende for det tyske selskab, som det har behov for for at kunne udøve sin økonomiske virksomhed i Rumænien. Hertil kommer, at de leveringer af farmaceutiske produkter, som det tyske selskab foretager i denne medlemsstat, ikke er lejlighedsvis og sporadiske, men løbende og stabile. Det tyske selskab har dér haft faste kunder og et permanent lager af lægemidler i en lagerbygning, der har været lejet siden 1996, og dets salg dér er konstante og væsentlige. Dette selskab har desuden adgang til at inspicere det rumænske selskabs optegnelser og lokaler i henhold til en aftale indgået mellem disse to selskaber.

20 For det andet ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivets artikel 44, andet punktum, og artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at det – for at fastslå, at et selskab, der leverer varer i en anden medlemsstat end den, hvor selskabet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, har et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor det leverer disse varer – er nødvendigt, at et sådant fast forretningssted er direkte involveret i beslutningerne om levering af varerne, eller om det er tilstrækkeligt, at dette selskab i denne medlemsstat råder over tekniske og menneskelige midler, som det har fået stillet til rådighed gennem aftaler om markedsføring, levering af lovpligtige ydelser, reklame og repræsentation, der kan have en direkte indvirkning på resultatet af dette selskabs økonomiske virksomhed.

21 Det rumænske selskab har i denne henseende for den forelæggende ret gjort gældende, at beslutningen om levering af lægemidler udelukkende træffes af det tyske selskabs repræsentanter, og at det rumænske selskab til det tyske selskab kun leverer administrative tjenesteydelser og hjælpetjenester, der ikke er relevante med hensyn til anvendelsen af de ovennævnte bestemmelser. Det har i denne henseende henvist til dom af 4.7.1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), af 17.7.1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), af 28.6.2007,

Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), og af 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

22 Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at den situation, der er omhandlet i hovedsagen, er forskellig fra situationen i de sager, der gav anledning til de ovennævnte domme, eftersom det tyske selskab i Rumænien har adgang til en lang række tekniske og menneskelige midler, som det har behov for for at kunne udøve dets økonomiske virksomhed i denne medlemsstat, og som påvirker dets økonomiske resultater.

23 Den forelæggende ret har endvidere anført, at de markedsføringsydelser, som det rumænske selskab leverer, synes at have en uløselig forbindelse med denne økonomiske virksomhed, for så vidt som det er vanskeligt at isolere markedsføringsdelen i processen med salg af farmaceutiske produkter. Disse ydelser må i øvrigt ifølge den forelæggende ret ikke forveksles med reklameydelser og opfattes som rent administrative tjenesteydelser og hjælpetjenester. De er tæt forbundet med opnåelsen af bestillinger på disse produkter, og de ansatte i det rumænske selskab er involveret i modtagelsen af bestillinger fra rumænske kunder og i fremsendelsen heraf til det tyske selskab.

24 Den forelæggende ret ønsker således oplyst, om den økonomiske virksomhed, der udøves på det faste driftssted, nødvendigvis skal være identisk med den, der udøves på hjemstedet for den økonomiske virksomhed, eller om det er tilstrækkeligt, at den økonomiske virksomhed, der udøves af det faste driftssted, har en nær tilknytning til gennemførelsen af formålet med den økonomiske virksomhed eller en indvirkning på denne.

25 For det tredje ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omstændighed, at en afgiftspligtig person i forbindelse med fortolkningen af momsdirektivets artikel 44, andet punktum, og artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 har umiddelbar og permanent adgang til en anden afgiftspligtig persons tekniske og menneskelige midler, som den førstnævnte afgiftspligtige person kontrollerer, udelukker muligheden for, at den sidstnævnte afgiftspligtige person kan anses for at være tjenesteyder for den førstnævnte afgiftspligtige persons således etablerede faste forretningssted. Den forelæggende ret har rejst tvivl om, hvorvidt en juridisk person både kan være en anden juridisk persons faste driftssted og tjenesteyder for dette faste driftssted.

26 På denne baggrund har Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) For at et selskab, der leverer varer i en anden medlemsstat end den, hvor selskabet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, kan anses for at have et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor det leverer varerne, som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 44, andet punktum, [...] og artikel 11 i [gennemførelsesforordning] nr. 282/2011, er det da nødvendigt, at selskabet ejer de menneskelige og tekniske midler, som det anvender på den sidstnævnte medlemsstats område, eller er det tilstrækkeligt, at selskabet har umiddelbar og permanent adgang til disse menneskelige og tekniske midler gennem et andet, forbundet selskab, som det kontrollerer, fordi det ejer majoriteten af kapitalen heri?

2) For at et selskab, der leverer varer i en anden medlemsstat end den, hvor selskabet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, kan anses for at have et fast forretningssted i den stat, hvor det leverer varerne, som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 44, andet punktum, [...] og artikel 11 i [gennemførelsesforordning] nr. 282/2011, er det da nødvendigt, at det formodede faste forretningssted er direkte involveret i beslutningerne om levering af varerne, eller er det tilstrækkeligt, at selskabet i den medlemsstat, hvor det leverer varerne, råder over tekniske og menneskelige midler, som det har fået stillet til rådighed i henhold til aftaler med tredjemandselskaber vedrørende aktiviteter i form af markedsføring, regulering, reklame, oplagring

og agentur, der kan øve en direkte indflydelse på salgsvolumen?

3) Skal [momsdirektivets] artikel 44, andet punktum, [...] og artikel 11 i [gennemførelsesforordning] nr. 282/2011 fortolkes således, at en afgiftspligtig persons mulighed for umiddelbar og permanent adgang til tekniske og menneskelige midler, der tilhører en anden afgiftspligtig person, som den pågældende er forbundet med og kontrollerer, udelukker, at sidstnævnte forbundne selskab kan anses for at være en tjenesteyder til det således oprettede faste forretningssted?»

Om de præjudicielle spørgsmål

27 Med sine tre spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 44 og artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i én medlemsstat, har et fast forretningssted i en anden medlemsstat med den begrundelse, at dette selskab har et datterselskab dér, som stiller menneskelige og tekniske midler til rådighed for dette i medfør af aftaler, hvorved datterselskabet til selskabet eksklusivt leverer markedsføringsydelser, lovpligtige ydelser, reklameydelser og agenturydelser, der kan øve en direkte indflydelse på dets salgsvolumen.

28 Momsdirektivets artikel 44 bestemmer i første punktum, at der ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Det er imidlertid i denne artikels andet punktum fastsat, at hvis de pågældende tjenesteydelser leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor personen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende.

29 For så vidt som den forelæggende ret har rejst spørgsmål om, hvor leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser befinder sig, bemærkes, 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, idet det forhold, at et fast forretningssted tages i betragtning, udgør en undtagelse til den almindelige regel, forudsat at visse betingelser er opfyldt (dom af 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

30 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et »fast forretningssted« som omhandlet i nævnte artikel 44, andet punktum, bemærkes, at dette spørgsmål ikke længere skal undersøges i forhold til den afgiftspligtige tjenesteyder, men i forhold til den afgiftspligtige modtager, til hvem disse ydelser er blevet leveret (dom af 16.10.2014, Welmore, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 57).

31 Det følger af Domstolens praksis (jf. bl.a. dom af 16.10.2014, Welmore, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis samt præmis 65) og af ordlyden af artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, at ved begrebet »fast forretningssted« forstås 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.

32 Der skal for det første foretages en undersøgelse af det første kriterium, som er nævnt i den

foregående præmis, hvorefter et fast driftssted skal være kendetegnet ved en tilstrækkelig permanent karakter og have en passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler.

33 I denne henseende ønsker den forelæggende ret oplyst, om det er nødvendigt, at disse menneskelige og tekniske midler tilhører det selskab, der modtager tjenesteydelserne, eller om det er tilstrækkeligt, at dette selskab har en umiddelbar og permanent adgang til sådanne midler gennem et tilknyttet selskab, som det kontrollerer ved at eje størstedelen af selskabsandelene heri.

34 Ifølge Domstolens faste praksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. i denne retning dom af 29.4.2021, X (Europæisk arrestordre – ne bis in idem), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

35 Hvad angår ordlyden af momsdirektivets artikel 44 og artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 bemærkes, at disse bestemmelser ikke indeholder nogen præcisering med hensyn til det specifikke spørgsmål, om de menneskelige og tekniske midler skal tilhøre – som selskabets egne – det selskab, der modtager tjenesteydelserne, og som er etableret i en anden medlemsstat. Artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 kræver – for at kendetegne et fast driftssted – alene »en tilstrækkelig permanent karakter« og en »passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler«.

36 I denne henseende følger det af fast retspraksis, at begrebet »fast forretningssted« skal opfylde visse mindstekrav i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser (dom af 28.6.2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

37 Der kan således for det første ikke være tale om et fast forretningssted uden en konkret struktur, der kommer til udtryk ved tilstedeværelsen af menneskelige eller tekniske midler. For det andet kan denne struktur ikke kun bestå punktuel.

38 Hvad angår den omstændighed, at et selskab, der leverer tjenesteydelser, er datterselskab af et andet selskab, som er modtager af disse tjenesteydelser, og som er etableret i en anden medlemsstat, bemærkes, at hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem. Kvalificeringen af et forretningssted som et fast forretningssted kan derfor ikke afhænge af den pågældende enheds retlige status alene (dom af 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

39 Selv om det i denne henseende er muligt, at et datterselskab udgør dets moderselskabs faste forretningssted, afhænger en sådan kvalificering af de materielle betingelser i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, herunder i artikel 11 heri, der skal vurderes i lyset af den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed (dom af 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, præmis 32).

40 Det kan derfor ikke af det blotte forhold, at et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat ejer et datterselskab på en medlemsstats område, udledes, at der foreligger et fast forretningssted for det førstnævnte selskab på dette område (jf. i denne retning dom af 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, præmis 33).

41 Følgelig skal det i lyset af den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed godtgøres, at der findes en passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, der er af

tilstrækkelig permanent karakter. Selv om det ikke kræves, at de menneskelige eller tekniske midler er den afgiftspligtige persons egne, for at det kan antages, at denne råder over en struktur, der har en tilstrækkelig permanent karakter og er passende med hensyn til de menneskelige og tekniske midler i en anden medlemsstat, er det derimod nødvendigt, at denne afgiftspligtige person har ret til at råde over disse menneskelige og tekniske midler på samme måde, som hvis de var dennes egne, f.eks. på grundlag af ansættelses- eller lejekontrakter, hvorved disse midler stilles til rådighed for den afgiftspligtige person, og som ikke kan opsiges med kort varsel.

42 Denne konklusion understøttes af den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 44 og artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 indgår, og de formål, der forfølges med disse bestemmelser. Det bemærkes således, at momsdirektivets artikel 44 afgør ydelsernes afgiftsmæssige tilknytningssted for dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom af 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

43 I denne henseende har Domstolen allerede bemærket, at den logik, der ligger til grund for momsdirektivets bestemmelser om leveringsstedet for tjenesteydelser, sigter mod, at afgiftspålæggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor varerne og tjenesteydelserne forbruges (jf. i denne retning dom af 8.12.2016, A og B, C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 25, og af 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, præmis 29).

44 For i denne henseende at undgå, at der indtræffer omstændigheder, der kan være til fare for det fælles momssystemes rette virkemåde, har EU-lovgiver i momsdirektivets artikel 44 fastsat, at når tjenesteydelserne er blevet leveret til et forretningssted, som kan kvalificeres som et »fast forretningssted«, der tilhører den afgiftspligtige person, må det antages, at leveringsstedet for tjenesteydelserne er det sted, hvor dette faste forretningssted er beliggende (dom af 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, præmis 27).

45 Hvis et fast driftssteds eksistens gøres betinget af, at dette driftssteds personale ved en ansættelseskontrakt er tilknyttet den afgiftspligtige person selv, og at de materielle midler tilhører denne selv, ville det på den ene side svare til at anvende det kriterium, som fremgår af ordlyden af artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, meget restriktivt. På den anden side bidrager et sådant kriterium ikke til en høj grad af retssikkerhed ved fastlæggelsen af tjenesteydelsernes afgiftsmæssige tilknytningssted, såfremt det – for at flytte pålæggelsen af afgift på tjenesteydelser fra en medlemsstat til en anden – var tilstrækkeligt, at en afgiftspligtig person dækkede sit personalebehov og materielle behov ved at benytte forskellige tjenesteydere.

46 Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om det tyske selskab i hovedsagen råder over en struktur i Rumænien med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, der har en tilstrækkelig permanent karakter. Domstolen kan imidlertid med henblik på at vejlede den forelæggende ret ved denne bedømmelse forsyne den med alle de EU-retlige fortolkningselementer, der kan være nyttige for den (jf. bl.a. dom af 6.10.2021, A (Grænsepassage med et lystfartøj), C-35/20, EU:C:2021:813, præmis 85).

47 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at det tyske selskab ikke rådede over egne menneskelige og tekniske midler i Rumænien, men at disse menneskelige og tekniske midler var ejet af det rumænske selskab. Ifølge den forelæggende ret havde det tyske selskab imidlertid permanent og uafbrudt adgang til sådanne midler, eftersom den aftale om levering af markedsføringsydelser, lovpligtige ydelser, reklameydelser og agenturydelser, der blev indgået i 2011, ikke kunne opsiges med kort varsel. På grundlag af denne aftale stillede det rumænske selskab bl.a. tekniske hjælpemidler til rådighed for det tyske selskab (computere, operativsystemer, motorkøretøjer), men især menneskelige midler med mere end 200 ansatte, herunder navnlig over 150 salgsrepræsentanter. Det fremgår ligeledes af

forelæggelsesafgørelsen, at det tyske selskab er eneste kunde i det rumænske selskab, som udelukkende leverer markedsføringsydelser, lovpligtige ydelser, reklameydelser og agenturydelser til det tyske selskab.

48 Eftersom en juridisk person, selv om denne kun har en enkelt kunde, antages at anvende de tekniske og menneskelige midler, som den råder over, til egne behov, er det imidlertid kun, hvis det godtgøres, at det tyske selskab på grund af de gældende aftalebestemmelser rådede over det rumænske selskabs tekniske og menneskelige midler, som var de selskabets egne, at det tyske selskab kunne råde over en struktur, der havde en tilstrækkelig permanent og passende karakter med hensyn til de menneskelige og tekniske midler i Rumænien, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

49 For det andet skal der foretages en undersøgelse af det andet kriterium, der er nævnt i nærværende doms præmis 31, og som gør det muligt at fastslå, at der foreligger et fast forretningssted, og hvorefter et sådant driftssted er kendetegnet ved en struktur, der med hensyn til de menneskelige og tekniske midler er egnet til at gøre det muligt for det at modtage de tjenesteydelser, der leveres til det, og anvende dem til egne formål i virksomheden.

50 I denne henseende ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det, hvad angår hovedsagen, af den omstændighed, at det rumænske selskab leverer tjenesteydelser, der kan have en direkte indvirkning på resultatet af det tyske selskabs økonomiske virksomhed, såsom markedsføringsydelser, kan udledes, at der foreligger et fast forretningssted, for så vidt som disse tjenesteydelser er snævert forbundet med opnåelsen af bestillinger på de farmaceutiske produkter, der sælges af det tyske selskab, og om det ligeledes er nødvendigt, at det formodede faste driftssted direkte deltager i beslutningerne vedrørende det tyske selskabs økonomiske virksomhed.

51 I den foreliggende sag fremgår det af de faktiske forhold, som den forelæggende ret har redegjort for, at de reklame- og markedsføringsydelser, som det rumænske selskab leverede til det tyske selskab, hovedsageligt havde til formål at informere fagfolk inden for sundhedssektoren og forbrugerne i Rumænien bedre om de farmaceutiske produkter, som dette tyske selskab solgte. Det rumænske selskabs ansatte begrænsede sig til at tage imod bestillinger fra ni engrosdistributører af lægemidler i Rumænien og videresende dem til det tyske selskab samt til at fremsende fakturaer herfor til sine kunder i denne medlemsstat. Dette selskab deltog ikke direkte i salget og leveringen af det tyske selskabs farmaceutiske produkter og påtog sig ikke forpligtelser over for tredjemand i det tyske selskabs navn.

52 Indledningsvis skal der imidlertid sondres mellem de tjenesteydelser, som det rumænske selskab leverer til det tyske selskab, og de varer, som sidstnævnte sælger og leverer i Rumænien. Det drejer sig om adskilte leveringer af ydelser og leveringer af varer, som er underlagt forskellige momsordninger (jf. analogt dom af 16.10.2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 64).

53 Endvidere, og således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 31, kendetegnes et fast forretningssted ved en tilstrækkelig permanent karakter og en 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, og ikke ved de afgørelser, som en sådan struktur har beføjelse til at træffe.

54 Endelig fremgår det af sagsakterne, at de menneskelige og tekniske midler i hovedsagen, som det rumænske selskab stillede til rådighed for det tyske selskab, og som ifølge den rumænske skatte- og afgiftsmyndighed gør det muligt at fastslå, at det tyske selskab har et fast driftssted i Rumænien, også er dem, som det rumænske selskab anvender for at levere ydelser til det tyske selskab. Disse samme midler kan imidlertid ikke anvendes til både at levere og modtage

de samme tjenesteydelser.

55 Det følger således af det ovenfor anførte, at de markedsføringsydelser, lovpligtige ydelser, reklameydelser og agenturydelser, som det rumænske selskab leverer, synes at være modtaget af det tyske selskab, som anvender sine menneskelige og tekniske midler i Tyskland til at indgå og opfylde salgsaftaler med distributørerne af dets farmaceutiske produkter i Rumænien.

56 Såfremt disse faktiske forhold er rigtige, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, råder det tyske selskab ikke over et fast forretningssted i Rumænien, for så vidt som det ikke i denne medlemsstat har en struktur, der gør det muligt for det dér at modtage tjenesteydelser leveret af det rumænske selskab og anvende dem med henblik på dets økonomiske virksomhed bestående i salg og levering af farmaceutiske produkter.

57 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de tre spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 44 og artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i én medlemsstat, ikke har et fast forretningssted i en anden medlemsstat med den begrundelse, at dette selskab har et datterselskab dér, som stiller menneskelige og tekniske midler til rådighed for dette i medfør af aftaler, hvorved datterselskabet til selskabet eksklusivt leverer markedsføringsydelser, lovpligtige ydelser, reklameydelser og agenturydelser, der kan øve en direkte indflydelse på dets salgsvolumen.

Sagsomkostninger

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

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

Artikel 44 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, og artikel 11 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i én medlemsstat, ikke har et fast forretningssted i en anden medlemsstat med den begrundelse, at dette selskab har et datterselskab dér, som stiller menneskelige og tekniske midler til rådighed for dette i medfør af aftaler, hvorved datterselskabet til selskabet eksklusivt leverer markedsføringsydelser, lovpligtige ydelser, reklameydelser og agenturydelser, der kan øve en direkte indflydelse på dets salgsvolumen.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.