

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 7 april 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 44 – Platsen för tillhandahållande av tjänster – Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – Artikel 11.1 – Tillhandahållande av tjänster – Platsen för den skattemässiga anknytningen – Begreppet fast etableringsställe – Bolag i en medlemsstat som är närstående till ett bolag i en annan medlemsstat – Lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser – Kapacitet att ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för det fasta etableringsställets egna behov – Tjänster avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam och representation som tillhandahålls av ett närstående bolag till det tjänstemottagande bolaget”

I mål C-333/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Bucureşti (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) genom beslut av den 30 december 2019, som inkom till domstolen den 22 juli 2020, i målet

Berlin Chemie A. Menarini SRL

mot

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

ytterligare deltagare i rättegången:

Berlin Chemie AG,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

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

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Berlin Chemie A. Menarini SRL, inledningsvis genom M. Galgoşiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeş och E. Bondalici, därefter genom M. Galgoşiu-Săraru, M.-R. Farcău och E. Bondalici, avocaţi,

– Rumäniens regering, genom E. Gane, R.I. Haşieganu och A. Rotăreanu, samtliga i

egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och E.A. Stamate, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), och av artikel 11.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1) (nedan kallad genomförandeförordning nr 282/2011).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Berlin Chemie A. Menarini SRL (nedan kallat det rumänska bolaget) och Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Skattekontoret för beskattningsbara personer med medelstor verksamhet i Bukarest – Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest) (nedan kallat skattemyndigheten). Målet rör upphävande av ett beskattningsbeslut genom vilket det rumänska bolaget påfördes ytterligare mervärdesskatt och av ett beslut om kompletterande skattemässiga skyldigheter samt återbetalning av den ytterligare mervärdesskatt och de belopp som bolaget påförts med anledning av de kompletterande skattemässiga skyldigheterna.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

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

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

4 Kapitel V i genomförandeförordningen har rubriken "Platsen för beskattningsbara transaktioner". Avsnitt 1 i detta kapitel har rubriken "Begrepp" och där ingår artikel 11.1, som 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 avses i artikel 10 i denna förordning, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna

tjänsterna för sitt eget behov.”

Rumänsk rätt

5 I artikel 125a.2 b i Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om införande av skattelagen), som gällde till och med den 31 december 2015, och i artikel 266.2 b i Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 227/2015 om införande av skattelagen), som gäller sedan den 1 januari 2016, vilka har samma lydelse, föreskrivs följande:

”I detta kapitel ska

...

b) beskattningsbara personer som har sätet för sin ekonomiska verksamhet utanför Rumänien ska anses vara etablerade i Rumänien om de har ett fast etableringsställe i Rumänien eller om de har tillräckliga tekniska och personella resurser i Rumänien för att regelbundet utföra beskattningsbara leveranser av varor eller beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster.”

6 Artikel 133.2 i lag nr 571/2003 och artikel 278.2 i lag nr 227/2015 har samma lydelse och där föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna tjänstemottagare 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 denne har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där tjänstemottagarens fasta etableringsställe 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.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Berlin Chemie AG (nedan kallat det tyska bolaget) är ett bolag med säte i Tyskland som ingår i Menarini-koncernen, som sedan år 1996 regelbundet saluför läkemedel i Rumänien och står för löpande leveranser till läkemedelsgrossister i Rumänien. Det tyska bolaget har för detta ändamål ingått ett lagringsavtal med ett bolag som är etablerat i Rumänien. Det tyska bolaget har även en skatterepresentant i Rumänien och är registrerat till mervärdesskatt där.

8 Det rumänska bolaget, som har sitt säte i Bukarest, bildades under år 2011. Bolagets huvudsakliga verksamhet är rådgivning inom PR och kommunikation. Vidare kan det bedriva biverksamheter i form av partihandel med läkemedel, rådgivning, reklam samt marknads- och opinionsundersökningar. Det rumänska bolagets enda delägare är Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, som har sitt säte i Tyskland och dess andel i det rumänska bolagets vinster och förluster uppgår till 100 procent. Berlin Chemie/Menarini Pharma ägs i sin tur till 95 procent av det tyska bolaget. Det tyska bolaget är det rumänska bolagets enda kund.

9 Den 1 juni 2011 ingick det tyska bolaget och det rumänska bolaget ett avtal om tjänster avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam och representation, på vilket tysk rätt är tillämpligt. Det rumänska bolaget åtog sig enligt avtalet att aktivt marknadsföra det tyska bolagets produkter i Rumänien, bland annat genom marknadsföringsaktiviteter, i enlighet med de strategier och budgetar som det tyska bolaget fastställt och utarbetat.

10 Det rumänska bolaget var i synnerhet skyldigt att upprätta och driva en tjänst avseende kvalificerad juridisk rådgivning för att hantera och lösa problem i fråga om reklam, information och

marknadsföring i det tyska bolagets namn och för dess räkning. Det rumänska bolaget åtog sig även att vidta alla nödvändiga åtgärder när det gäller regleringsfrågor för att se till att det tyska bolaget hade tillstånd att distribuera sina produkter i Rumänien, att ge bistånd i kliniska studier och i annan forsknings- och utvecklingsverksamhet samt att tillhandahålla en lämplig mängd medicinsk litteratur och marknadsföringsmaterial som godkänts av det tyska bolaget. Det rumänska bolaget tog dessutom emot beställningar av läkemedel från läkemedelsgrossister i Rumänien och skickade dem till det tyska bolaget. Det rumänska bolaget hanterade även fakturor och skickade dem till det tyska bolagets kunder.

11 Det tyska bolaget åtog sig enligt avtalet att betala en månatlig ersättning för de tjänster som det rumänska bolaget tillhandahöll, beräknad på grundval av summan av samtliga utgifter som det rumänska bolaget faktiskt haft, med tillägg av 7,5 procent per kalenderår. Det rumänska bolaget fakturerade det tyska bolaget för de aktuella tjänsterna exklusive mervärdesskatt, eftersom det ansåg att platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster var i Tyskland. Från och med den 14 mars 2013 skedde betalningen för dessa tjänster genom att de båda bolagen ingick särskilda kvittningsavtal enligt vilka de tjänstefakturor som det rumänska bolaget utställit till det tyska bolaget och det räntefria lån som det tyska bolaget hade beviljat det rumänska bolaget kvittades mot varandra, eftersom fakturorna och lånet uppgick till samma värde.

12 Efter en skatterevision avseende perioden 1 februari 2014–31 december 2016 fann skattemyndigheten att de tjänster som det rumänska bolaget tillhandahöll det tyska bolaget hade mottagits av sistnämnda bolag i Rumänien, där det hade ett fast etableringsställe. Skattemyndigheten ansåg att det vid det fasta etableringsstället fanns tillräckliga tekniska och personella resurser för att regelbundet utföra beskattningsbara leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Skattemyndigheten grundade sin bedömning i det avseendet huvudsakligen på att det tyska bolaget hade oavbruten tillgång till de tekniska och personella resurserna, även om de tillhörde det rumänska bolaget. Myndigheten konstaterade i synnerhet att det tyska bolaget hade tillgång till det rumänska bolagets tekniska resurser, såsom datorer, operativsystem och motorfordon.

13 Den 29 november 2017 utfärdade skattemyndigheten ett beskattningsbeslut i vilket det rumänska bolaget ålades att betala 41 687 575 rumänska lei (RON) (cirka 8 984 391 euro), vilket motsvarade den ytterligare mervärdesskatt som belöpte på de aktuella tjänsterna. Bolaget ålades även att betala 5 855 738 RON (cirka 1 262 012 euro) i ränta och 3 289 071 RON (cirka 708 851 euro) i förseningsavgifter.

14 Det rumänska bolaget överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen, Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) och yrkade att det skulle upphävas, eftersom det tyska bolaget inte kunde anses ha ett fast etableringsställe i Rumänien. Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande angett följande.

15 För att det nationella målet ska kunna avgöras är det nödvändigt att fastställa platsen för beskattning av de tjänster avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam och representation som det rumänska bolaget tillhandahåller det tyska bolaget. Detta ska ske genom en prövning av huruvida det tyska bolaget har ett fast etableringsställe i Rumänien. Utgången i målet beror således på tolkningen av artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet och av artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011.

16 Enligt de nationella bestämmelser som är tillämpliga i målet är det ett villkor för att det ska anses finnas ett fast etableringsställe i Rumänien att en beskattningsbar person där förfogar över tillräckliga tekniska och personella resurser för att regelbundet kunna utföra beskattningsbara leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Lydelsen i dessa nationella bestämmelser skiljer sig från lydelsen i artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011.

17 Det är oklart hur artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet och artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas. EU-domstolens domar angående tolkningen av dessa bestämmelser gör det inte möjligt att undanröja denna oklarhet, eftersom de mål som avgjordes genom dessa domar gällde andra rättsliga och faktiska omständigheter än de som är i fråga i det nu aktuella nationella målet. EU-domstolens hittillsvarande praxis tycks inte heller ha behandlat frågan huruvida tillhandahållande av marknadsföringstjänster är relevant för att bestämma huruvida det ska anses finnas ett fast etableringsställe, i fall där sådana tjänster innefattar komplex verksamhet som har ett ganska nära samband med den ekonomiska verksamhet som bedrivs av den beskattningsbara person som tar emot dessa tjänster och som kan ha en direkt inverkan på resultatet av den verksamheten.

18 För det första uppkommer frågan huruvida det krävs, för att ett bolag som levererar varor i en annan medlemsstat än den där det har sätet för sin ekonomiska verksamhet ska anses ha ett fast etableringsställe i den medlemsstat där det levererar varorna, att de personella och tekniska resurser som bolaget använder i den medlemsstaten tillhör bolaget eller om det räcker att det har omedelbar och oavbruten tillgång till sådana resurser via ett närstående bolag som det som majoritetsägare kontrollerar och är enda kund till.

19 I det avseendet är det särskilt relevant att det rumänska bolaget har bildats just i syfte att exklusivt till det tyska bolaget tillhandahålla de tjänster som det behöver för att utöva sin ekonomiska verksamhet i Rumänien. Härtill kommer att det tyska bolagets leveranser av läkemedel i Rumänien inte sker punktvis och sporadiskt, utan löpande och stabilt. Det tyska bolaget har återkommande kunder i Rumänien och har där även ett fast läkemedelslager i en lagerlokal som det har hyrt sedan år 1996. Bolagets försäljning i Rumänien sker kontinuerligt och är betydande. Det tyska bolaget har dessutom rätt att inspektera det rumänska bolagets bokföring och lokaler enligt ett avtal som ingåtts mellan bolagen.

20 För det andra uppkommer frågan huruvida artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet och artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas på så sätt att det krävs, för att ett bolag som levererar varor i en annan medlemsstat än den där bolaget har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska anses ha ett fast etableringsställe i den stat där det levererar varorna, att ett sådant fast etableringsställe direkt deltar i beslut som rör leverans av varor eller om det räcker att bolaget i nämnda medlemsstat förfogar över tekniska och personella resurser som ställs till dess förfogande enligt avtal om verksamhet avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam och representation, vilka kan ha en direkt inverkan på resultatet av bolagets ekonomiska verksamhet.

21 Det rumänska bolaget har i det nationella målet gjort gällande att beslut som rör leverans av läkemedel uteslutande fattas av företrädare för det tyska bolaget och att det rumänska bolaget endast tillhandahåller det tyska bolaget administrativa tjänster och stödtjänster som inte är relevanta för tillämpningen av de ovannämnda bestämmelserna. Det rumänska bolaget har i det avseendet åberopat dom av den 4 juli 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), dom av den 17 juli 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), dom av den 28 juni 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), och dom av den 16 oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

22 Omständigheterna i det nu aktuella målet skiljer sig emellertid från omständigheterna i de mål som avgjordes genom nyss nämnda domar, eftersom det tyska bolaget har tillgång till en mängd tekniska och personella resurser i Rumänien, som det behöver för att utöva sin ekonomiska verksamhet där och som påverkar bolagets ekonomiska resultat.

23 De marknadsföringstjänster som tillhandahålls av det rumänska bolaget tycks dessutom ha ett nära samband med det tyska bolagets ekonomiska verksamhet, eftersom det är svårt att avskilja det som marknadsföringen tillför i samband med försäljning av läkemedel. Marknadsföringstjänster får dessutom inte förväxlas med reklamtjänster och kan inte anses utgöra ren administrativ verksamhet och stödverksamhet. Marknadsföringstjänsterna är nära kopplade till inflödet av beställningar av det tyska bolagets produkter och anställda i det rumänska bolaget arbetar med att ta emot beställningar från rumänska kunder och vidarebefordra dem till det tyska bolaget.

24 Det är således oklart huruvida den ekonomiska verksamhet som bedrivs vid det fasta etableringsstället nödvändigtvis måste vara identisk med den verksamhet som bedrivs vid sätet för den ekonomiska verksamheten eller om det räcker att den ekonomiska verksamhet som bedrivs vid det fasta etableringsstället har ett nära samband med förverkligandet av målet med den ekonomiska verksamheten eller en inverkan på denna.

25 För det tredje uppkommer frågan huruvida artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet och artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas på så sätt att den omständigheten att en beskattningsbar person A har omedelbar och oavbruten tillgång till tekniska och personella resurser som tillhör en annan beskattningsbar person B, som den beskattningsbara personen A kontrollerar, innebär att den beskattningsbara personen B inte kan anses utgöra en tjänsteleverantör till det på detta sätt upprättade fasta etableringsstället. Det är oklart huruvida en juridisk person kan vara både en annan juridisk persons fasta etableringsställe och en tjänsteleverantör till detta fasta etableringsställe.

26 Det är mot denna bakgrund som Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest) har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Krävs det, för att ett bolag som levererar varor i en annan medlemsstat än den där bolaget har sätet för sin ekonomiska verksamhet ska anses ha ett fast etableringsställe, i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i [mervärdesskattedirektivet] och artikel 11 i [genomförandeförordning nr 282/2011], i den stat där det levererar varorna att de personella och tekniska resurser som bolaget använder i sistnämnda stat tillhör bolaget, eller räcker det att bolaget har omedelbar och oavbruten tillgång till dessa personella och tekniska resurser via ett annat – till bolaget närstående – bolag som det som majoritetsägare kontrollerar?

2) Krävs det, för att ett bolag som levererar varor i en annan medlemsstat än den i vilken det har sätet för sin ekonomiska verksamhet ska anses ha ett fast etableringsställe, i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i [mervärdesskattedirektivet] och artikel 11 i [genomförandeförordning nr 282/2011], i den stat där det levererar varorna att det påstådda fasta etableringsstället deltar direkt i beslut som rör leverans av varor eller räcker det att bolaget, i den stat där det levererar varorna, förfogar över tekniska och personella resurser som ställs till dess förfogande enligt avtal med utomstående bolag om tjänster avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam, lagerhållning och representation, vilka kan ha en direkt inverkan på försäljningsvolymen?

3) Ska artikel 44 andra meningen i [mervärdesskattedirektivet] och artikel 11 i [genomförandeförordning nr 282/2011] tolkas på så sätt att möjligheten för en beskattningsbar

person A att ha omedelbar och oavbruten tillgång till tekniska och personella resurser som tillhör en annan – närstående – beskattningsbar person B, som den beskattningsbara personen A kontrollerar, innebär att den beskattningsbara personen B inte kan anses utgöra en tjänsteleverantör till det på detta sätt upprättade fasta etableringsstället?”

Prövning av tolkningsfrågorna

27 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tre frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas på så sätt att ett bolag med säte i en medlemsstat kan anses ha ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat av det skälet att bolaget i den staten har ett dotterbolag som ställer personella och tekniska resurser till dess förfogande enligt avtal som innebär att dotterbolaget åtar sig att exklusivt tillhandahålla bolaget tjänster avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam och representation, vilka kan ha en direkt inverkan på försäljningsvolymen.

28 EU-domstolen gör följande bedömning. I artikel 44 första meningen i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Av artikelns andra mening framgår dock att om tjänsterna tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där denne har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, ska platsen för tillhandahållande av tjänsterna vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget.

29 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i var platsen för tillhandahållandet av de nu aktuella tjänsterna ska anses vara belägen. I det avseendet ska det därför erinras om att platsen där den beskattningsbara personen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet är den anknytningspunkt som är mest ändamålsenlig, och som därmed har företräde, för att ur skattesynpunkt fastställa platsen för tillhandahållande av tjänster och att användningen av den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som anknytningspunkt utgör ett undantag från denna huvudregel, förutsatt att vissa villkor är uppfyllda (dom av den 7 maj 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

30 Frågan huruvida det föreligger ett fast etableringsställe, i den mening som avses i nämnda artikel 44 andra meningen, ska inte prövas i förhållande till den beskattningsbara person som tillhandahåller tjänsterna, utan i förhållande till den beskattningsbara person till vilken tjänsterna tillhandahålls (dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 57).

31 Enligt EU-domstolens praxis (se, bland annat, dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 58 och där angiven rättspraxis samt punkt 65) och ordalydelsen i artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska med begreppet ”fast etableringsställe” avses varje annat etableringsställe än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i den förordningen, 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.

32 EU-domstolen ska först pröva det i föregående punkt angivna första villkoret, som är att ett fast etableringsställe ska kännetecknas av en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende tekniska och personella resurser.

33 Den hänskjutande domstolen vill i det avseendet få klarhet i huruvida det krävs att dessa personella och tekniska resurser tillhör det bolag till vilket tjänsterna tillhandahålls eller om det räcker att det bolaget har omedelbar och oavbruten tillgång till sådana resurser via ett närstående

bolag som det i egenskap av majoritetsägare kontrollerar.

34 Det följer av EU-domstolens fasta praxis 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2021, X (Europeisk arresteringsorder – Ne bis in idem), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

35 EU-domstolen ska inledningsvis pröva lydelsen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet respektive artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011. Det ska därvid påpekas att det i dessa bestämmelser inte närmare anges huruvida personella och tekniska resurser uteslutande måste tillhöra det i en annan medlemsstat etablerade tjänstemottagande bolaget. Enligt artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 krävs det endast "en tillräcklig grad av varaktighet" och "en lämplig struktur avseende tekniska och personella resurser" för att det ska anses vara fråga om ett fast etableringsställe.

36 I det avseendet framgår det av fast rättspraxis att begreppet "fast etableringsställe" kräver åtminstone ett visst mått av stabilitet, på så sätt att det varaktigt ska finnas de personella och tekniska resurser som är nödvändiga för att kunna tillhandahålla vissa angivna tjänster (dom av den 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

37 Detta innebär för det första att det inte kan anses föreligga ett fast etableringsställe om det inte finns någon synbar struktur, som tar sig uttryck i förekomsten av personella eller tekniska resurser. Det krävs för det andra att denna struktur inte endast är av tillfällig karaktär.

38 Vad beträffar den omständigheten att ett bolag som tillhandahåller tjänster är dotterbolag till ett annat bolag, till vilket tjänsterna tillhandahålls och som är etablerat i en annan medlemsstat, ska det erinras om att det vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet är av central betydelse att beakta de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena. Av detta följer att kvalificeringen av ett etableringsställe som ett "fast etableringsställe" inte enbart får bero på den berörda enhetens rättsliga ställning (dom av den 7 maj 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

39 I det avseendet gäller att även om ett dotterbolag kan utgöra ett fast etableringsställe för moderbolaget, beror en sådan kvalificering dock på de materiella villkor som uppställs i genomförandeförordning nr 282/2011, särskilt i artikel 11 däri, vilka ska bedömas mot bakgrund av de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena (dom av den 7 maj 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punkt 32).

40 Av detta följer att det inte går att sluta sig till att ett bolag som är etablerat i medlemsstat A har ett fast etableringsställe i medlemsstat B av endast det förhållandet att bolaget har ett dotterbolag där (dom av den 7 maj 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punkt 33).

41 Prövningen av huruvida det finns en lämplig struktur avseende tekniska och personella resurser som har en tillräcklig grad av varaktighet ska således göras mot bakgrund av de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena. Det krävs visserligen inte att de personella eller tekniska resurserna uteslutande tillhör en beskattningsbar person för att det ska kunna anses att denne förfogar över en struktur som har en tillräcklig grad av varaktighet och är lämplig avseende personella och tekniska resurser i en annan medlemsstat. Däremot krävs det att den beskattningsbara personen har befogenhet att förfoga över dessa personella och tekniska resurser på samma sätt som om de tillhörde denne, till exempel på grundval av tjänsteavtal eller

hyresavtal som innebär att dessa resurser ställs till den beskattningsbara personens förfogande och som inte kan sägas upp med kort varsel.

42 Denna bedömning vinner stöd av det sammanhang som artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 ingår i samt av de mål som eftersträvas med de bestämmelserna. Syftet med bestämmelsen i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet om fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster är nämligen att undvika dels behörighetskonflikter som kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 7 maj 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

43 I det avseendet har EU-domstolen redan slagit fast att systematiken bakom bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster innebär att beskattningen så långt det är möjligt ska ske där varorna och tjänsterna konsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2016, A och B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 25 och dom av den 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 29).

44 För att förhindra att det uppstår omständigheter som kan äventyra att det gemensamma mervärdesskattesystemet fungerar väl, har unionslagstiftaren i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet föreskrivit att i fall där tjänsten har tillhandahållits ett etableringsställe som kan anses utgöra den beskattningsbara personens "fasta etableringsställe", ska platsen för tillhandahållande av tjänster anses vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget (dom av den 7 maj 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punkt 27).

45 Om en förutsättning för att ett fast etableringsställe ska anses föreligga var att personalen vid detta etableringsställe har ett anställningsavtal med den beskattningsbara personen själv och att de materiella resurserna uteslutande tillhör denne, skulle detta innebära en mycket restriktiv tillämpning av det villkor som föreskrivs i artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011. Ett sådant villkor skulle inte heller bidra till en hög rättssäkerhet vid fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster, om det för att flytta över beskattningen av tillhandahållande av tjänster från en medlemsstat till en annan räckte att en beskattningsbar person tillgodoser sina personalbehov och sina materiella behov genom att anlita olika tjänsteleverantörer.

46 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida det i det nationella målet förhåller sig på så sätt att det tyska bolaget i Rumänien förfogar över en struktur avseende personella och tekniska resurser med en tillräcklig grad av varaktighet. I syfte att ge vägledning vid denna bedömning kan EU-domstolen dock tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som skulle kunna vara användbara för den (se, bland annat, dom av den 6 oktober 2021, A (Gränspassage med en fritidsbåt), C-35/20, EU:C:2021:813, punkt 85).

47 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att det tyska bolaget inte förfogade över några egna personella och tekniska resurser i Rumänien, utan dessa resurser tillhörde det rumänska bolaget. Enligt den hänskjutande domstolen hade det tyska bolaget emellertid en permanent och oavbruten tillgång till personella och tekniska resurser, eftersom avtalet om tillhandahållande av tjänster avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam och representation, som ingicks under år 2011, inte kunde sägas upp med kort varsel. Det rumänska bolaget gav på grundval av detta avtal det tyska bolaget tillgång till bland annat tekniska resurser (datorer, operativsystem och motorfordon), men framför allt till personella resurser med mer än 200 anställda, däribland mer än 150 försäljningsrepresentanter. Det framgår även av beslutet om hänskjutande att det tyska bolaget är den enda kunden till det rumänska bolaget, som exklusivt tillhandahåller det tyska bolaget tjänster avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam och

representation.

48 Det ska dock konstateras att en juridisk person, även om den endast skulle ha en enda kund, får antas använda de tekniska och personella resurser som den förfogar över för sina egna behov. Det är således endast om det visades att det tyska bolaget, på grund av de tillämpliga avtalsbestämmelserna, förfogade över det rumänska bolagets tekniska och personella resurser som om de tillhörde det tyska bolaget som det bolaget skulle kunna anses ha en lämplig struktur med en tillräcklig grad av varaktighet avseende personella och tekniska resurser i Rumänien, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

49 EU-domstolen övergår därefter till att pröva det ovan i punkt 31 angivna andra villkoret för att det ska anses föreligga ett fast etableringsställe. Detta villkor är att ett etableringsställe ska kännetecknas av en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser som innebär att det kan ta emot de tjänster som tillhandahålls det och använda dem för den egna verksamhetens behov.

50 I det avseendet vill den hänskjutande domstolen närmare bestämt få klarhet i huruvida det, vad beträffar det nationella målet, går att sluta sig till att det föreligger ett fast etableringsställe av den omständigheten att det rumänska bolaget tillhandahåller tjänster som kan ha en direkt inverkan på resultatet av det tyska bolagets ekonomiska verksamhet, såsom marknadsföringstjänster, i den mån dessa tjänster är nära kopplade till inflödet av beställningar av de läkemedel som det tyska bolaget säljer och huruvida det även krävs att det påstådda fasta etableringsstället deltar direkt i beslut som rör det tyska bolagets ekonomiska verksamhet.

51 I förevarande fall framgår det av de faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen har redogjort för att de reklam- och marknadsföringstjänster som det rumänska bolaget tillhandahöll det tyska bolaget huvudsakligen syftade till att i Rumänien bättre informera yrkesverksamma inom hälso- och sjukvården och konsumenter om de läkemedel som det tyska bolaget sålde. Personalen vid det rumänska bolaget hade endast till uppgift att ta emot beställningar från nya läkemedelsgrossister i Rumänien och skicka dem till det tyska bolaget samt att skicka fakturor från det tyska bolaget till kunder i Rumänien. Det rumänska bolaget deltog inte direkt i försäljningen och leveransen av det tyska bolagets läkemedel och gjorde inte några åtaganden gentemot tredje man i det tyska bolagets namn.

52 EU-domstolen finner dock att det måste göras åtskillnad mellan de tjänster som det rumänska bolaget tillhandahåller det tyska bolaget och de varor som det tyska bolaget säljer och levererar i Rumänien. Det rör sig om olika slags tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor som omfattas av olika mervärdesskatteordningar (se, analogt, dom av den 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 64).

53 Det ska vidare påpekas att det framgår av i punkt 31 ovan angiven rättspraxis att ett etableringsställe ska kännetecknas av en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser som innebär att det kan ta emot de tjänster som tillhandahålls det och använda dem för den egna verksamhetens behov och inte av de beslut som en sådan struktur har befogenhet att fatta.

54 Till sist kan det konstateras att det framgår av handlingarna i målet vid EU-domstolen att omständigheterna i det nationella målet visar att de personella och tekniska resurser som det rumänska bolaget ställt till förfogande för det tyska bolaget, och som enligt den rumänska skattemyndigheten innebär att det kan fastställas att det tyska bolaget har ett fast etableringsställe i Rumänien, är samma personella och tekniska resurser som det rumänska bolaget använder för att tillhandahålla tjänster till det tyska bolaget. Samma resurser kan emellertid inte användas både för att tillhandahålla och ta emot samma tjänster.

55 Av de nyss anförda omständigheterna följer således att de tjänster avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam och representation som tillhandahållits av det rumänska bolaget förefaller ha tagits emot av det tyska bolaget, som har använt sina personella och tekniska resurser i Tyskland för att ingå och fullgöra försäljningsavtal med återförsäljare av bolagets läkemedel i Rumänien.

56 Om dessa faktiska omständigheter är styrkta, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, har det tyska bolaget inte något fast etableringsställe i Rumänien, eftersom bolaget i den medlemsstaten inte har någon struktur som innebär att det kan ta emot tjänster från det rumänska bolaget och använda dem för sin ekonomiska verksamhet avseende försäljning och leverans av läkemedel.

57 Av det ovan anförda följer att de tre tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas på så sätt att ett bolag med säte i en medlemsstat inte kan anses ha ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat av det skälet att bolaget i den staten har ett dotterbolag som ställer personella och tekniska resurser till dess förfogande enligt avtal som innebär att dotterbolaget åtar sig att exklusivt tillhandahålla bolaget tjänster avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam och representation, vilka kan ha en direkt inverkan på försäljningsvolymen.

Rättegångskostnader

58 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 (femte avdelningen) följande:

Artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, och artikel 11.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att ett bolag med säte i en medlemsstat inte kan anses ha ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat av det skälet att bolaget i den staten har ett dotterbolag som ställer personella och tekniska resurser till dess förfogande enligt avtal som innebär att dotterbolaget åtar sig att exklusivt tillhandahålla bolaget tjänster avseende marknadsföring, regleringsfrågor, reklam och representation, vilka kan ha en direkt inverkan på försäljningsvolymen.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: rumänska.