

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

29 päivänä kesäkuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 44 artikla – Palvelujen suorituspaikka – Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011 – 11 artiklan 1 kohta – Palvelujen suoritus – Verotuksellinen liittymäkohta – Kiinteän toimipaikan käsite – Henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne – Kyky vastaanottaa ja käyttää palveluja kiinteän toimipaikan omiin tarpeisiin – Työurakkaperusteiset valmistuspalvelut ja oheispalvelut – Jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelut suorittavan yhtiön ja kolmanteen valtioon sijoittautuneen palvelut vastaanottavan yhtiön välinen sopimukseen perustuva yksinoikeussitoumus – Oikeudellisesti itsenäiset yhtiöt

Asiassa C-232/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka cour d'appel de Liège (Liègen ylioikeus, Belgia) on esittänyt 18.3.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.4.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Cabot Plastics Belgium SA

vastaa

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. Gratsias sekä tuomarit M. Ilešić ja I. Jarukaitis (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: L. Medina,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Cabot Plastics Belgium SA, edustajinaan J. Lejeune ja G. Vael, avocats,
- Belgian hallitus, asiamiehinnään P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään M. Björkland ja C. Ehrbar,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 44 artiklan ja direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1) 11 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Cabot Plastics Belgium SA (jäljempänä Cabot Plastics) ja Belgian valtio, jota edustaa valtiovarainministeri, ja joka koskee verohallinnon päätöstä, jolla kyseinen yhtiö velvoitettiin maksamaan ylimääräistä arvonlisäveroa viivästyskorkeineen sekä seuraamusmaksu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin V osastossa, joka koskee verollisten liiketoimien paikkaa, on 3 luku, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”. Tämän 3 luvun 2 jaksossa, jonka otsikko on ”Yleiset säännöt”, olevassa direktiivin 44 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

4 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 V lukuun, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, kuuluu 1 jakso, jonka otsikko on ”Käsitteet” ja johon sisältyy asetuksen 11 artikla, jonka 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”[Arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklaa sovellettaessa ’kiinteä toimipaikka’ on tämän asetuksen 10 artiklassa tarkoitettua liiketoiminnan kotipaikkaa lukuun ottamatta mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.”

Belgian oikeus

5 Arvonlisäverolain, joka on annettu 3.7.1969 (code de la taxe sur la valeur ajoutée; Moniteur belge 17.7.1969, s. 7046), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 21 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. — —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6 Cabot Switzerland GmbH on Sveitsin oikeuden mukaan perustettu yritys, jonka

liiketoiminnan kotipaikka on Sveitsissä. Se on rekisteröity Belgiassa arvonlisäverovelvolliseksi hiilipohjaisten tuotteiden myyntitoiminnan osalta.

7 Cabot Switzerland, joka on Cabot-konsernin pääasiallinen operatiivinen yhtiö Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan alueella, teki työurakkaperusteisen valmistussopimuksen useiden yhtiöiden kanssa, joihin kuului belgialainen liikeyritys Cabot Plastics. Vaikka Cabot Plastics kuuluu samaan konserniin, se on oikeudellisesti itsenäinen Cabot Switzerlandista. Niitä yhdistää kuitenkin taloudellinen side, koska Cabot Plasticsin omistaa 99,99-prosenttisesti Cabot Holding I GmbH, jonka puolestaan omistaa 100-prosenttisesti Cabot Lux Holdings Sàrl, joka omistaa myös Cabot Switzerlandin kaikki osuudet.

8 Cabot Plastics käyttää 14.2.2012 tehdyn työurakkaperusteisen valmistussopimuksen (jäljempänä 14.2.2012 tehty sopimus) nojalla Cabot Switzerland -yhtiön hyväksi ja tämän johdolla yksinomaaisesti omaa laitteistoaan raaka-aineiden jalostamiseksi muovien valmistuksessa käytettäviksi tuotteiksi. Cabot Plasticsin viimeksi mainitulle yhtiölle suorittamat palvelut muodostavat sen lähes koko liikevaihdon.

9 Cabot Plastics varastoi 14.2.2012 tehdyn sopimuksen mukaisesti Cabot Switzerlandin ostamat raaka-aineet omissa tiloissaan ja jalostaa ne sitten muovien valmistuksessa käytettäviksi tuotteiksi. Cabot Plastics varastoi nämä tuotteet tämän jälkeen ennen kuin Cabot Switzerland myy ne Belgiasta käsin eri asiakkailleen Belgian markkinoilla, Euroopan markkinoilla tai vientiin. Joko nämä asiakkaat tai Cabot Switzerlandin käyttämät ulkopuoliset kuljetusyritykset huolehtivat tavaroiden hakemisesta ja kuljettamisesta Cabot Plasticsin laitoksilta.

10 Cabot Plastics tarjoaa Cabot Switzerlandille myös useita lisäpalveluja, joihin kuuluu muun muassa tuotteiden varastointi, mukaan lukien kolmansien osapuolten varastoihin varastoitujen tuotteiden hallinnointi, tuotantoprosessin optimointia koskevien suositusten lähettäminen, sisäiset ja ulkoiset tekniset tarkastukset ja arvioinnit, tulosten ilmoittaminen Cabot Switzerlandille sekä muiden tuotantoyksiköiden tarvitsemat toimitukset tai palvelut. Tätä varten Cabot Plastics ilmoittaa tehtäidensä toiminnallisista tarpeista, helpottaa tullimuodollisuuksia, noudattaa Cabot Switzerlandin laadunvalvontaa ja laadunvarmistusta koskevia standardeja ja menettelyjä, tarjoaa kyseiselle yhtiölle tukea toimintojensa tuotanto- ja suunnitteluprosessien parantamiseksi, antaa sille hallinnollista tukea valmisteverojen ja tullien alalla, toimii virallisena maahantuojana kyseisen yhtiön lukuun ja pyynnöstä sekä hallinnoi pakkaustarvikkeita. Cabot Plastics harjoittaa näitä lisätoimintoja sopimuksessa määrättyjen ehtojen mukaisesti.

11 Cabot Plastics saattoi asian Service public fédéral des Financesin (liittovaltion verohallinto, Belgia) alaisuudessa toimivan Service des décisions anticipées en matière fiscale (verotusasioissa ennakkoratkaisuja antava yksikkö, jäljempänä SDA) käsiteltäväksi, ja tämä yksikkö ilmoitti 31.1.2012 yhteisöveroasiassa tekemässään päätöksessä, ettei kyseisen yhtiön toiminta muodostanut Belgian tuloverolain (Code des impôts sur les revenus) 227–229 §:ssä eikä Sveitsin valaliiton ja Belgian kuningaskunnan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 28.8.1978 tehdyn sopimuksen 5 artiklassa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa Cabot Switzerlandille Belgiassa.

12 Verohallinto katsoi kuitenkin vuonna 2017 suoritettun verotarkastuksen jälkeen, että Cabot Switzerlandilla oli Belgiassa arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettu kiinteä toimipaikka ja että näin ollen Cabot Plasticsin kyseiselle yhtiölle vuosina 2014–2016 suorittamien palvelujen oli katsottava sijaitsevan Belgiassa ja ne olivat arvonlisäveronalaisia tässä valtiossa. Cabot Plasticsille lähetettiin oikaisuilmoitus, josta yhtiö ilmoitti olevansa eri mieltä.

13 Verohallinto määräsi näin ollen 19.12.2017 tekemällään päätöksellä Cabot Plasticsin maksamaan 10 609 844,08 euroa arvonlisäveroa ja 1 060 980 euroa seuraamusmaksua

lakisääteisine korkoineen 21.1.2017 lukien.

14 Cabot Plastics nosti 30.3.2018 kanteen 19.12.2017 tehdystä päätöksestä tribunal de première instance de Liègeessä (Liègen alioikeus, Belgia). Kyseinen tuomioistuin hyväksyi kanteen osittain 14.1.2020 antamallaan tuomiolla ja katsoi, että Cabot Switzerlandilla oli kiinteä toimipaikka Belgiassa, mutta se kumosi kyseisen päätöksen seuraamusmaksua koskevan maksamismääräyksen osalta.

15 Cabot Plastics valitti 11.9.2020 kyseisestä tuomiosta cour d'appel de Liègen (Liègen ylioikeus, Belgia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Se vaatii, että kyseinen tuomioistuin muuttaa mainittua tuomiota, toteaa, ettei Cabot Plastics ole velvollinen maksamaan sen maksettavaksi määrättyä arvonlisäveroa, ja määrää Belgian valtion palauttamaan kaikki perusteettomasti perityt tai pidätetyt määrät viivästyskorkoineen.

16 Cabot Plastics väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että sen Cabot Switzerlandilta laskuttamat palvelut eivät sijainneet Belgiassa vaan Sveitsissä, jossa Cabot Switzerlandin liiketoiminnan kotipaikka on.

17 Belgian valtio vaatii 15.1.2021 jättämässään vastavalituksessa, että tribunal de première instance de Liègen tuomiota muutetaan Cabot Plasticsille määrätyn seuraamusmaksun osalta. Se katsoo, että Cabot Switzerlandilla on Belgiassa kiinteä toimipaikka Cabot Plasticsin tiloissa, joten Cabot Plasticsin Cabot Switzerlandille suorittamat palvelut sijaitsevat kyseisessä jäsenvaltiossa.

18 Ensinnäkin Belgian valtion mukaan tämän kiinteän toimipaikan muodostavat tekniset resurssit ovat Cabot Plasticsille kuuluvat tuotantolaitokset, jakelukeskukset ja varastointipaikat, jotka on kuitenkin katsottava annetun Cabot Switzerlandin käyttöön 14.2.2012 tehdyn sopimuksen nojalla, koska siinä määrätään, että Cabot Plasticsin laitteistoa käytetään yksinomaan Cabot Switzerlandin hyväksi ja tämän ohjeiden mukaisesti, joten Cabot Switzerland voi käyttää vapaasti näitä välineitä.

19 Toiseksi Belgian valtio katsoo, että kyseisen kiinteän toimipaikan henkilöstöresurssit muodostuvat Cabot Plasticsin palveluksessa olevasta Cabot Switzerlandin käyttöön annetusta operatiivisesta henkilöstöstä, joka mahdollistaa sen, että Cabot Switzerland voi harjoittaa myyntiä muun muassa Belgiassa. Se toteaa myös, että tämä henkilöstö suorittaa valmistuspalvelujen lisäksi Cabot Switzerlandille välttämättömiä lisäpalveluja, kuten raaka-aineiden vastaanottamista, laadunvalvontaa, tilausvalmistelua, lopputuotteiden pakkaamista ja inventointien toteuttamista.

20 Belgian valtio väittää kolmanneksi mahdollisuudesta vastaanottaa ja käyttää Cabot Switzerlandin kiinteän toimipaikan omiin tarpeisiin suoritettuja palveluja, että Cabot Plasticsin Cabot Switzerlandin käyttöön antama rakenne mahdollistaa sen, että Cabot Switzerland voi vastaanottaa ja käyttää valmistettuja tuotteita toteuttaakseen omat tavarantuovutuksensa Belgiassa kiinteästä toimipaikastaan käsin. Belgian valtion mukaan on neljänneksi niin, että tällä toimipaikalla on riittävä pysyvyysaste jo 14.2.2012 tehdyn sopimuksen vuoksi.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Cabot Switzerlandilla on Sveitsissä liiketoimintansa kotipaikka, koska sen sääntömääräinen kotipaikka ja 47 henkilöä työllistävä toimisto sijaitsevat siellä, ja että tämän yrityksen strategiset ja yleiset poliittiset päätökset sekä eri sopimukset tehdään tässä maassa ja siellä kokoontuu myös yhtiön hallitus. Kyseisen tuomioistuimen mukaan se, että Cabot Switzerlandin liiketoiminnan kotipaikka on Sveitsissä, ei kuitenkaan merkitse välttämättä sitä, että palvelujen suorituspaikka on kyseisessä valtiossa, koska arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa säädetään palvelujen suorituspaikkaa koskevasta erityissäännöstä silloin, kun palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka.

22 Se katsoo lisäksi, ettei unionin tuomioistuin ole vielä lausunut nyt käsiteltävän asian kanssa riittävän samankaltaisesta tapauksesta, jossa voitaisiin hälventää epäilykset sovellettavan unionin oikeuden tulkinnasta. Se toteaa tältä osin yhtäältä, että Cabot Plastics on Cabot Switzerlandista oikeudellisesti erillinen yksikkö, joka ei ole Cabot Switzerlandin tytäryhtiö, ja toisaalta, että verohallinto pitää Cabot Plasticsia palvelujen suorittajana ja katsoo sen samalla muodostavan Cabot Switzerlandin tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näin ollen sitä, onko verovelvollisella omien resurssiensa osalta soveltuva rakenne, joka muodostaa sen kiinteän toimipaikan, kun nämä resurssit kuuluvat verovelvolliselle palvelut suorittavalle palvelujen suorittajalle mutta tämä suorittaja sitoutuu käyttämään näitä resursseja yksinomaisesti tai lähes yksinomaisesti näiden palvelujen suorittamiseen kyseisen verovelvollisen ja kyseisen palvelujen suorittajan välillä tehdyn sopimuksen nojalla. Koska unionin tuomioistuin on erityisesti katsonut, ettei kiinteän toimipaikan käsitteen alaan voi kuulua rakenne, johon ei liity omaa henkilöstöä (tuomio 3.6.2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voidaanko tällaisessa tilanteessa kyseisten palvelujen suorittajan henkilöstöä, joka toimii palvelujen vastaanottajan määräysten mukaisesti näitä osapuolia sitovan sopimuksen nojalla, pitää palvelujen vastaanottajan ”omana” henkilöstönä.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös sitä, mikä vaikutus Cabot Switzerlandin Belgiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan toteamiseen voi olla sillä, että kyseinen yhtiö suorittaa Cabot Plasticsin teknisten resurssien ja henkilöstöresurssien avulla tavaroiden luovutuksia Belgiassa.

25 Cour d’appel de Liège on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun on kyse palveluista, jotka jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen suorittaa toiselle verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja jonka taloudellisen toiminnan kotipaikka on [Euroopan unionin] ulkopuolella, ja nämä verovelvolliset ovat erillisiä ja oikeudellisesti riippumattomia mutta samaan konserniin kuuluvia yksiköjä ja palvelujen suorittaja on sopimuksella sitoutunut käyttämään laitteistoaan ja henkilöstöään yksinomaisesti tuotteiden valmistamiseen palvelujen vastaanottajalle, joka tämän jälkeen myy nämä tuotteet, minkä johdosta syntyy verollisia tavaroiden luovutuksia, joiden toteuttamiseen palvelujen suorittaja antaa logistista apua ja joiden suorituspaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, onko [arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklaa ja [täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011] 11 artiklaa tulkittava siten, että [unionin] ulkopuolelle sijoittautuneella verovelvollisella on katsottava olevan kiinteä toimipaikka tässä jäsenvaltiossa?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklaa ja [täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011] 11 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollisella voi olla kiinteä toimipaikka, kun edellytetyt henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit kuuluvat sen oikeudellisesti riippumattomalle mutta

samaan konserniin kuuluvalla palvelujen suorittajalle, joka on sopimuksella sitoutunut yksinomaisesti käyttämään näitä resursseja mainitun verovelvollisen hyväksi?

3) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklaa ja [täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011] 11 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollisella on kiinteä toimipaikka sille palveluja suorittavan jäsenvaltiossa sen johdosta, että viimeksi mainittu suorittaa sen hyväksi sopimukseen perustuvan yksinoikeussitoumuksen toteuttamiseksi joukon palveluja, jotka ovat liittäviä tai täydentäviä suhteessa valmistussopimukseen perustuvaan työhön suppeassa merkityksessä, ja osallistuu siten sellaisten myyntien toteuttamiseen, joita tämä verovelvollinen on sopinut [unionin] ulkopuolella sijaitsevasta kotipaikastaan mutta jotka johtavat verollisiin tavaroiden luovutuksiin, joiden luovutuspaikka on arvonlisäverolainsäädännön perusteella kyseisen jäsenvaltion alueella?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklaa tulkittava siten, että palvelut vastaanottavalla verovelvollisella, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Euroopan unionin ulkopuolella, on kiinteä toimipaikka jäsenvaltiossa, johon tästä palvelujen vastaanottajasta oikeudellisesti erillinen asianomaisten palvelujen suorittaja on sijoittautunut, kun palvelut suoritettava verovelvollinen suorittaa yksinoikeuden antavan sopimussitoumuksen nojalla kyseiselle palvelut vastaanottavalle verovelvolliselle näitä palveluja sekä useita oheis- tai lisäpalveluja, joilla edistetään palvelut vastaanottavan verovelvollisen liiketoimintaa kyseisessä jäsenvaltiossa, ja kun mahdollisen kiinteän toimipaikan henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit kuuluvat palvelujen suorittajalle.

27 Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee.

28 Arvonlisäverodirektiivin 44 artikla on sääntö, jossa määritetään palvelujen verotuspaikka nimeämällä verotuksellinen liittymäkohta yhdenmukaisella tavalla. Tämän säännöksen tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen (ks. vastaavasti mm. tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42, 50 ja 51 kohta).

29 Unionin lainsäätäjä on valinnut verovelvolliselle suoritettavien palvelujen suorituspaikan ensisijaiseksi liittymäkohdaksi verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikan, koska objektiivisena, yksinkertaisena ja käytännöllisenä arviointiperusteena sillä taataan suuri oikeusvarmuus. Verovelvollisen kiinteää toimipaikkaa koskevasta liittymäkohdasta säädetään sitä vastoin toissijaisesti arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä, joka on poikkeus pääsäännöstä ja joka otetaan huomioon tiettyjen edellytysten täytyttyessä (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–56 kohta; tuomio 7.8.2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, 49 kohta ja tuomio 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, 29 kohta).

30 Kuten unionin tuomioistuin on todennut muun muassa 16.10.2014 antamansa tuomion Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) 53 kohdassa, muu toimipaikka kuin liiketoiminnan kotipaikka voidaan ottaa huomioon vain, jos tämä kotipaikka ei johda järkevään ratkaisuun tai jos sen perusteella syntyy ristiriita toisen jäsenvaltion kanssa, sillä kuten kyseisen tuomion 55 kohdasta ilmenee, olettamalla siitä, että palvelut suoritetaan paikkaan, jossa ne vastaanottavalla

verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka, vältetään se, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten ja palvelujen suorittajien on suoritettava monimutkaisia tutkimuksia verotuksellisen liittymäkohdan määrittämiseksi.

31 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan sanamuodon mukaan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettua kiinteän toimipaikan käsitteellä tarkoitetaan mitä tahansa muuta toimipaikkaa kuin liiketoiminnan kotipaikkaa, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 58 kohta ja tuomio 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 31 kohta). Tästä seuraa, kuten unionin tuomioistuimien täsmäsi 16.10.2014 antamansa tuomion *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298) 59 kohdassa, että jotta yhtiöllä voidaan katsoa olevan kiinteä toimipaikka jäsenvaltiossa, jossa sille suoritetaan kyseiset palvelut, sillä on oltava siellä riittävän pysyvä rakenne, joka soveltuu siihen, että se pystyy ottamaan siellä vastaan asianomaisia palveluja ja käyttämään niitä liiketoiminnassaan.

32 Lisäksi on todettava, ettei kysymystä siitä, onko arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitettu kiinteä toimipaikka olemassa, tarkastella palveluja suorittavan verovelvollisen perusteella vaan palvelut vastaanottavan verovelvollisen perusteella (ks. vastaavasti tuomio 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 30 kohta).

33 Näin ollen on arvioitava, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa palvelut vastaanottavalla verovelvollisella katsoa olevan käytettävissään riittävän pysyvästi soveltuvat henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit jäsenvaltiossa, jossa palvelut suoritetaan, ja tarvittaessa on arvioitava, pystyykö se näiden resurssien avulla tosiasiallisesti ottamaan nämä palvelut siellä vastaan ja käyttämään niitä.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii erityisesti sitä, mikä merkitys tältä osin on ensinnäkin sillä, että palvelujen suorittaja ja vastaanottaja ovat oikeudellisesti itsenäisiä yksiköitä mutta ne kuuluvat samaan konserniin, toiseksi sillä, että kyseiset henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit kuuluvat palvelujen suorittajalle, ja kolmanneksi sillä, että palvelujen suorittaja sitoutuu sopimuksella käyttämään laitteistoaan ja henkilöstöään yksinomaisesti palvelujen suorituksiin, tässä tapauksessa työurakkaperusteiseen valmistustyöhön, ja tämä palvelujen suorittaja suorittaa niin ikään tämän yksinoikeussitoumuksen nojalla ensin mainittuihin suorituksiin nähden oheis- tai lisäpalveluja antamalla muun muassa logistista apua, joka edistää palvelujen vastaanottajan taloudellista toimintaa ja johtaa verotettavaan tavaroiden luovutuksiin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen vastaanottajan mahdollinen kiinteä toimipaikka sijaitsee.

35 Ensinnäkin kiinteän toimipaikan henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuvasta rakenteesta unionin tuomioistuin on todennut, että rakenne, joka konkretisoituu tällaisilla resursseilla, ei voi olla olemassa vain satunnaisesti. Vaikka ei edellytetä, että verovelvollisella on omat henkilöstöresurssit tai tekniset resurssit toisessa jäsenvaltiossa, on sitä vastoin välttämätöntä, että kyseisellä verovelvollisella on valta käyttää näitä henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja samalla tavoin kuin jos ne olisivat sen omia esimerkiksi sellaisten palvelu- tai vuokrasopimusten perusteella, joilla nämä resurssit annetaan sen käyttöön ja joita ei voida irtisanoa lyhyellä irtisanomisajalla (ks. vastaavasti tuomio 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, 37 ja 41 kohta).

36 Siitä, että palvelujen suorittaja ja vastaanottaja ovat toisiinsa etuyhteydessä, ja etenkin siitä, että pääasiassa kyseessä olevat yhtiöt kuuluvat samaan konserniin mutta ovat oikeudellisesti itsenäisiä, on muistutettava unionin tuomioistuimen todenneen, että kiinteäksi toimipaikaksi luokittelemista on arvioitava taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden perusteella eikä se voi

riippua pelkästään kyseisen yksikön oikeudellisesta asemasta eikä se, että yhtiöllä on tytäryhtiö jossakin jäsenvaltiossa, sellaisenaan merkitse sitä, että sillä on siellä myös kiinteä toimipaikka (ks. vastaavasti tuomio 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, 38 ja 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Siitä seikasta, että palvelut suoritettava verovelvollinen sitoutuu sopimuksella käyttämään laitteistoaan ja henkilöstöään yksinomaan kyseisten palvelujen suorittamiseen, on todettava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevän, että oikeushenkilön oletetaan käyttävän käytössään olevia teknisiä resursseja ja henkilöstöresursseja omiin tarpeisiinsa, vaikka sillä olisikin vain yksi asiakas. Ainoastaan siinä tapauksessa, että osoitettaisiin, että palvelujen vastaanottajana olevalla yhtiöllä oli sovellettavien sopimusmääräysten perusteella käytettävissään palvelujen suorittajan resursseja niin kuin ne olisivat sen omia, palvelujen vastaanottajalla voitaisiin katsoa olevan henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jolla on riittävä pysyvyysaste, jäsenvaltiossa, johon palvelujen suorittaja on sijoittautunut (ks. vastaavasti tuomio 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, 48 kohta).

38 Näin ollen se, että pääasiassa kyseessä olevat henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit eivät kuulu Cabot Switzerlandille vaan Cabot Plasticsille, ei sellaisenaan sulje pois sitä mahdollisuutta, että ensin mainitulla yhtiöllä on kiinteä toimipaikka Belgiassa, kunhan sillä on siellä välitön ja pysyvä pääsy näihin resursseihin niin kuin kyse olisi sen omista resursseista. Tältä osin voitaisiin ottaa huomioon ilman, että se olisi sellaisenaan ratkaisevaa, muun muassa se, että – kuten unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee – Cabot Plastics on sitoutunut käyttämään omaa laitteistoaan yksinomaan Cabot Switzerlandin kanssa tehdyssä sopimuksessa tarkoitettujen tuotteiden valmistamiseen, että kyseinen sopimus on ollut voimassa vuodesta 2012 lähtien ja että nämä palvelut muodostavat Cabot Plasticsin lähes koko liikevaihdon.

39 Kuten Euroopan komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, on kuitenkin niin, että koska asianomainen palvelujen suorittaja on edelleen vastuussa omista resursseistaan ja suorittaa nämä palvelut omalla riskillään, palvelujen suorittamista koskeva sopimus, vaikka sillä annetaankin yksioikeus, ei sinänsä johda siihen, että palvelujen suorittajan resursseista tulee tämän asiakkaan resursseja.

40 Toiseksi myös täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklassa säädetystä kriteeristä, jonka mukaan kiinteän toimipaikan henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien on mahdollistettava se, että kiinteä toimipaikka pystyy vastaanottamaan ja käyttämään palveluja omiin tarpeisiinsa, on todettava, että on aluksi erotettava toisistaan Cabot Plasticsin Cabot Switzerlandille suorittamat työurakkaperusteiset valmistuspalvelut ja Cabot Switzerlandin suorittama tämän työurakan tuloksena syntyneiden tavaroiden myynti. Nämä palvelut ja myynnit ovat nimittäin erillisiä liiketoimia, joihin sovelletaan eri arvonlisäverojärjestelmiä (ks. vastaavasti tuomio 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Täten määritettäessä paikkaa, jossa Cabot Switzerland vastaanotti nämä palvelut, on selvitettävä se, missä kyseisen yhtiön tähän tarkoitukseen käyttämät henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit sijaitsevat, eikä sitä, missä tämän yhtiön myyntitoiminnassaan käyttämät resurssit sijaitsevat.

41 Seuraavaksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että samoja resursseja ei kuitenkaan voida käyttää samanaikaisesti samojen palvelujen tarjoamiseen ja vastaanottamiseen (ks. vastaavasti tuomio 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, 54 kohta). Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen arvioinnista muuta johdu, nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei ilmene, että olisi mahdollista erottaa toisistaan Cabot Plasticsin valmistuspalveluja varten käyttämät resurssit ja resurssit, joita Cabot Switzerland käyttää verohallinnon mukaan näiden palvelujen vastaanottamiseksi Belgiassa

sen väitetyssä kiinteässä toimipaikassa, joka verohallinnon mukaan muodostuu lisäksi ainoastaan Cabot Plasticsille kuuluvista resursseista.

42 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi sitä, mikä vaikutus pääasiassa kyseessä olevien työurakkaperusteisten valmistuspalvelujen suorituspaikan määrittämisessä voi olla sillä seikalla, että palvelujen suorittaja suorittaa myös näiden palvelujen vastaanottajan kanssa tehdyn yksinoikeussopimuksen perusteella useita palveluja, joita kyseinen tuomioistuin luonnehtii suhteessa valmistuspalveluihin niiden ”oheis- tai lisäpalveluiksi”, joita ovat raaka-ainevaraston hallinnointi, niiden inventointi vuoden lopussa, laadunvalvonta, lopputuotevaraston hallinnointi ja tilausten valmistelu ennen lähettämistä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Cabot Plastics antaa Cabot Switzerlandille logistista apua ja edistää näin Cabot Switzerlandin liiketoimintaa, mikä johtaa muun muassa verollisiin tavaroiden luovutuksiin Belgiassa, jossa verohallinnon mukaan sijaitsee Cabot Switzerlandin kiinteä toimipaikka.

43 Kuten tämän tuomion 40 kohdasta ilmenee, sen kysymyksen osalta, vastaanottaako palvelut vastaanottava verovelvollinen palvelut kiinteässä toimipaikassaan, on erotettava toisistaan yhtäältä näiden palvelujen suoritus ja kyseisen vastaanottajana olevan verovelvollisen kyky vastaanottaa ne tällaisessa kiinteässä toimipaikassa ja toisaalta liiketoimet, jotka tämä verovelvollinen suorittaa itse liiketoimintansa yhteydessä, kuten nyt käsiteltävässä asiassa valmistettujen tavaroiden myyntitoimet. Tästä seuraa, että sillä, että palvelujen suorittaja suorittaa palvelujen vastaanottajalle myös edellä mainitut oheispalvelut ja helpottaa näin kyseisen vastaanottajan liiketoimintaa, kuten valmistettujen tuotteiden myyntiä, ei ole merkitystä sen kysymyksen kannalta, onko kyseisellä vastaanottajalla kiinteää toimipaikkaa.

44 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että sillä, että yhtiöiden, joiden välillä on palvelujen suorittamista koskeva sopimus, liiketoiminnot muodostavat taloudellisen kokonaisuuden ja että niiden tulokset hyödyttävät pääosin jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajalla on kotipaikka, olevia kuluttajia, ei ole merkitystä sen määrittämiseksi, onko näiden palvelujen vastaanottajalla kiinteää toimipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 64 kohta). Unionin tuomioistuin on myös todennut, että kiinteänä toimipaikkana ei voida pitää pysyvääkään rakennelmaa, jota käytetään asianomaisten palvelujen vastaanottajan liiketoiminnan kannalta ainoastaan valmisteleviin toimiin tai tukitoimiin (tuomio 28.6.2007, Planzer, C-73/06, EU:C:2007:397, 56 kohta).

45 Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selvityksistä muuta johdu, edellä esitetyn perusteella on ilmeistä, että Cabot Switzerland vastaanottaa ja käyttää pääasiassa kyseessä olevia työurakkaperusteisia valmistuspalveluja liiketoimintaansa varten, joka on näistä palveluista saatujen tavaroiden myynti Sveitsissä, koska kyseisellä yhtiöllä ei ole Belgiassa tähän soveltuvaa rakennetta.

46 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklaa on tulkittava siten, että palvelut vastaanottavalla verovelvollisella, jonka liiketoiminnan kotipaikka on unionin ulkopuolella, ei ole kiinteää toimipaikkaa jäsenvaltiossa, johon tästä palvelujen vastaanottajasta oikeudellisesti erillinen asianomaisten palvelujen suorittaja on sijoittautunut, kun palvelujen vastaanottajalla ei ole siellä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuvaa rakennetta, joka voisi muodostaa tämän kiinteän toimipaikan, ja näin on silloinkin, kun palvelut suoritettava verovelvollinen suorittaa yksinoikeuden antavan sopimussitoumuksen nojalla kyseiselle palvelut vastaanottavalle verovelvolliselle työurakkaperusteisia valmistuspalveluja sekä useita oheis- tai lisäpalveluja, joilla edistetään palvelut vastaanottavan verovelvollisen liiketoimintaa kyseisessä jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

47 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 44 artiklaa ja direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 11 artiklaa

on tulkittava siten, että

palvelut vastaanottavalla verovelvollisella, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Euroopan unionin ulkopuolella, ei ole kiinteää toimipaikkaa jäsenvaltiossa, johon tästä palvelujen vastaanottajasta oikeudellisesti erillinen asianomaisten palvelujen suorittaja on sijoittautunut, kun palvelujen vastaanottajalla ei ole siellä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuvaa rakennetta, joka voisi muodostaa tämän kiinteän toimipaikan, ja näin on silloinkin, kun palvelut suoritettava verovelvollinen suorittaa yksinoikeuden antavan sopimussitoumuksen nojalla kyseiselle palvelut vastaanottavalle verovelvolliselle työurakkaperusteisia valmistuspalveluja sekä useita oheis- tai lisäpalveluja, joilla edistetään palvelut vastaanottavan verovelvollisen liiketoimintaa kyseisessä jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.