Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 15 maj 2014[1]

Mål C-605/12

Welmory sp z.o.o.
mot
Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Polen))

”Skattelagstiftning — Mervärdesskatt — Artikel 44 i direktiv 2006/112/EG i dess lydelse enligt direktiv 2008/8/EG — Begreppet tjänstemottagarens fasta etableringsställe”

1. Återigen avser en begäran om förhandsavgörande beträffande mervärdesskattelagstiftning frågan om på vilken plats en tjänst ska anses vara tillhandahållen. Detta är inte överraskande, eftersom en tvist om platsen för tillhandahållandet av en tjänst också alltid är en tvist om vilken medlemsstat som har rätt att beskatta tjänsten.

2. I förevarande mål tvistar parterna om beskattningsrätten i samband med en tämligen komplicerad affärsmodell på området internethandel. Ett polskt och ett cypriotiskt bolag tillämpar tillsammans denna affärsmodell i Polen. Den hänskjutande domstolen önskar få svar på frågan huruvida det *cypriotiska* bolaget har ett fast etableringsställe i Polen i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen. Det avgör nämligen om vissa tjänster som det *polska* bolaget tillhandahåller omfattas av mervärdesskatt i Polen eller i Cypern.

3. EU-domstolen har visserligen tidigare i några fall förklarat när en skattskyldig person har ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat än den där den har sitt säte.[2] Internethandel har dock hittills inte behandlats i domstolens praxis. Dessutom ska domstolen i förevarande mål för första gången efter reformeringen av bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster genom direktiv 2008/8/EG[3] utreda frågan under vilka omständigheter en tjänst tillhandahålls *åt* och inte *av* en skattskyldig persons fasta etableringsställe.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Se, beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster, dom Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206) och Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, s. 11).

I – **Tillämpliga bestämmelser**

4. Uttag av mervärdesskatt i unionen regleras i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[4] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). I artikel 43 och följande artiklar finns bestämmelser om platsen för tillhandahållande av tjänster. De avgör i vilken medlemsstat en tjänst ska omfattas av mervärdesskatt.

5. Bestämmelserna reformerades i stor utsträckning med verkan från år 2009 genom direktiv 2008/8/EG. I första meningen i skäl 3 i direktivet föreskrivs följande:

”För alla tillhandahållanden av tjänster bör platsen för beskattning i princip vara den plats där konsumtionen faktiskt sker.”

6. Därför innehåller artikel 44 i mervärdesskattedirektivet numera följande grundregel för att bestämma platsen för tillhandahållande av tjänster när det gäller tjänster vars *mottagare* är en skattskyldig person:

”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. ...”

7. Skyldig att betala mervärdesskatt är enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet i princip ”den beskattningsbara person som ... utför ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster”. Artikel 196 i mervärdesskattedirektivet i dess lydelse enligt direktiv 2008/8 avviker dock från grundregeln, om platsen för tillhandahållande av tjänster avgörs av artikel 44, som citerats ovan:

”Mervärdesskatt ska betalas av beskattningsbara personer ... som köper sådana tjänster som avses i artikel 44, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten.”

8. I den polska rättsordningen har artikel 44 i mervärdesskattedirektivet införlivats genom artikel 28b i lagen om skatt på varor och tjänster (Ustawa o podatku od towarów i usług) av den 11 mars 2004.

II – **Det nationella målet**

9. Det nationella målet avser den mervärdesskatt som det polska bolaget Welmory sp z.o.o. (nedan kallat Welmory) är skyldigt för månaderna januari till april år 2010.

10. Welmory hade slutit ett samarbetsavtal med det cypriotiska bolaget, Welmory Limited. Enligt detta avtal skulle det cypriotiska bolaget driva en webbplats på polska där auktioner anordnades. På denna webbplats skulle Welmory bjuda ut och sälja varor på auktion för egen räkning.

11. Kunderna kunde dock bara köpa varorna om de dessförinnan hade köpt budrättigheter av det cypriotiska bolaget. Denna affärsmodell medförde att försäljningen av en produkt ledde till omsättning i två hänseenden: Dels inkasserade Welmory köpesumman, som dock alltid var lägre än produktens marknadsvärde, dels fick det cypriotiska bolaget intäkter genom försäljningen av budrättigheter.

4 — EUT L 347, s. 1.

12. För att driva webbplatsen anlitade det cypriotiska bolaget arbetstagare som inte var dess egna anställda, och det använde Welmorys tekniska utrustning för detta. I april 2010 förvärvade det cypriotiska bolaget dessutom samtliga aktier i Welmory.

13. Det cypriotiska bolaget betalade i enlighet med samarbetsavtalet ersättning till Welmory för tjänsten att sälja varorna och för tjänster i samband med detta, som till exempel reklam. Welmory betalade inte in någon mervärdesskatt för detta, eftersom bolaget anser att mottagaren av tjänsterna, nämligen det cypriotiska bolaget, ska betala skatt i Cypern där det har sitt säte.

14. Den polska skattemyndigheten anser emellertid att Welmorys tjänster ska beskattas i Polen. Det cypriotiska bolaget hade nämligen ett fast etableringsställe i Polen där tjänsterna tillhandahölls.

III – **Förfarandet vid EU-domstolen**

15. Naczelny Sąd Administracyjny, som numera behandlar tvisten, har hänskjutit följande fråga till domstolen i enlighet med artikel 267 tredje stycket FEUF för förhandsavgörande:

”Ska – i samband med beskattning av tjänster som ett bolag A med säte i Polen tillhandahåller bolag B med säte i en annan medlemsstat i Europeiska unionen – den plats där bolag A har sitt säte vara det fasta etableringsstället i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet när bolag B i samband med sin ekonomiska verksamhet utnyttjar bolag A:s infrastruktur?”

16. I förfarandet vid domstolen har Welmory, Republiken Cypern, Republiken Polen, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland samt kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. I den muntliga förhandlingen har förutom de nämnda parterna motparten i det nationella målet, direktören för skattekontoret i Gdańsk, deltagit.

IV – **Bedömning**

17. Med tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen framför allt få klarhet i huruvida man i en situation som den i det nationella målet kan utgå från att tjänster i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet tillhandahålls den skattskyldiga personens fasta etableringsställe.

18. Situationen i det nationella målet kännetecknas i synnerhet av att det cypriotiska bolaget i enlighet med det samarbetsavtal som det har slutit med Welmory för att driva webbplatsen använder personal och utrustning som inte tillhör det cypriotiska bolaget utan – åtminstone delvis – Welmory. Utgör denna personal och utrustning nu ett fast etableringsställe som det cypriotiska bolaget har i Polen och till vilket Welmory å sin sida tillhandahåller sina tjänster i enlighet med samarbetsavtalet?

19. I det följande kommer jag stegvis att närma mig svaret på denna fråga. Jag ska till att börja med förbereda tolkningen av begreppet fast etableringsställe genom att analysera regleringssystemet (i avsnitt A). Därefter ska jag undersöka hittillsvarande rättspraxis beträffande detta begrepp i de tidigare bestämmelserna (i avsnitt B) och frågan huruvida denna rättspraxis kan tillämpas på de reformerade bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster (i avsnitt C). När jag har tillämpat de kriterier som jag har kommit fram till på situationen i det nationella målet (i avsnitt D) måste jag till slut nämna en annan eventuellt avgörande aspekt av behandlingen i mervärdesskattehänseende i det aktuella fallet (i avsnitt E).

A – *Ordningen för att fastställa platsen för tillhandahållandet av en tjänst*

20. Svaret på frågan huruvida den skattskyldiga mottagaren av tjänster – i det aktuella fallet det cypriotiska bolaget – har ett fast etableringsställe i landet avgör till att börja med vilken medlemsstat som har rätt till mervärdesskatten på dessa tjänster. Den plats där tjänsterna ska beskattas ska nämligen enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet vara den plats där den skattskyldiga *mottagaren* av tjänsterna har sitt säte eller ett fast etableringsställe. Om det cypriotiska bolaget i det nationella målet alltså har ett fast etableringsställe i Polen har Republiken Polen rätt till mervärdesskatten. I annat fall har Republiken Cypern, där det cypriotiska bolaget har sitt säte, rätt till den.

21. Denna fråga har dessutom avgörande betydelse också för de skyldigheter som en tillhandahållare av tjänster som Welmory har. Frågan huruvida tillhandahållaren av tjänster ska betala in mervärdesskatt eller ej avgörs nämligen av om den skattskyldiga avtalsparten har hemvist inom landet eller ej genom ett fast etableringsställe. Om det cypriotiska bolaget i det aktuella fallet alltså inte har något fast etableringsställe i Polen ska det cypriotiska bolaget enligt artiklarna 196 och 44 i mervärdesskattedirektivet självt betala skatt i Cypern på tjänsterna. Om det cypriotiska bolaget emellertid inte har något fast etableringsställe i Polen ska däremot Welmory betala in mervärdesskatten, närmare bestämt i Polen, enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet.

22. Tanken med denna ordning är dels att rätten att beskatta tjänsten ska delas upp mellan medlemsstaterna, dels att en orimlig administrativ börda för de skattskyldiga personerna ska undvikas. För båda aspekterna krävs det ett särskilt mått av rättssäkerhet genom förutsebara objektiva kriterier för att avgöra om ett fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet föreligger.

1. Uppdelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna

23. Uppdelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna regleras genom att platsen för tillhandahållande av tjänsterna fastställs. Enligt skäl 3 i direktiv 2008/8 ska i princip den medlemsstat där tjänsten konsumeras ha rätt till mervärdesskatten. Det torde som regel ske på den plats där mottagaren har sitt säte. Enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ska följaktligen tjänstemottagarens medlemsstat ha beskattningsrätten.

24. Bestämmelsen i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, vilken ska undersökas i det aktuella fallet, avser visserligen bara *skattskyldiga* mottagare av tjänster som ju i princip alltid har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Beskattningen av en sådan tjänst i en medlemsstat är därför alltid bara preliminär, eftersom den skattskyldiga mottagaren av tjänsten som regel torde kunna återkräva mervärdesskatten från denna medlemsstat genom sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet. Även om Welmorys tjänster i Polen i det aktuella fallet skulle beskattas i Polen skulle det cypriotiska bolaget i sin egenskap av mottagare av tjänsterna eventuellt kunna få mervärdesskatten återbetald av Republiken Polen.

25. Ovanstående gäller emellertid inte i alla situationer. Om mottagaren utövar en verksamhet som inte ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, eller om den konkreta tjänsten omfattas av förbud mot avdrag ska mervärdesskatten på tjänsten nämligen stanna för gott i den medlemsstat där platsen för tillhandahållande av tjänsten är belägen enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

26. Såsom i synnerhet Welmory och Republiken Cypern helt riktigt betonade under den muntliga förhandlingen ska emellertid också dubbelbeskattning undvikas när beskattningsrätten fastställs. Det finns en sådan risk när två medlemsstater anser att en tjänst konsumeras i deras egen medlemsstat. Syftet med att platsen för tillhandahållandet av tjänster fastställs enhetligt i hela unionen är dock just att beskattningsrätten ska fastställas entydigt och därmed undvika såväl dubbelbeskattning som

utebliven beskattning.[5] Generaladvokaten Jacobs betonade tidigare mot bakgrund av ovanstående att tolkningen av bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster i varje fall måste säkerställa rättssäkerheten, så att behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna undviks.[6] Också för att bestämma ett fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet krävs det därmed i första hand användbara kriterier.[7]

2. Undvikande av en orimlig administrativ börda för de skattskyldiga

27. Genom ordningen för fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster ska dessutom, genom att den skattskyldiga personen fastställs på ett flexibelt sätt, en orimlig administrativ börda för de skattskyldiga undvikas. Enligt artiklarna 193 och 196 kan till exempel både tillhandahållaren av tjänsten och den skattskyldiga mottagaren av en tjänst vara skyldig att betala mervärdesskatt i de fall som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

28. Anledningen till detta är att tillhandahållarna av tjänster bara ska fullgöra sina skyldigheter i skattehänseende där de har sitt säte. I de fall då mottagaren av tjänsten bara har sitt säte i en annan medlemsstat och följaktligen bara är skyldig att betala mervärdesskatten där blir skattskyldigheten därför omvänd och mottagaren av tjänsten således skattskyldig. Härigenom förhindras att en tillhandahållare av tjänster måste registrera sig för mervärdesskatt och lämna in skattedeklarationer i flera medlemsstater.[8]

29. Jag delar mot denna bakgrund helt och hållet Welmorys uppfattning att rättssäkerhet måste råda för tillhandahållaren av tjänster när det gäller frågan huruvida mottagaren av tjänsten har ett fast etableringsställe. Beroende på om det finns ett sådant fast etableringsställe inom landet ska tillhandahållaren av tjänsten betala mervärdesskatt vissa gånger, andra gånger inte.

30. För att uppfylla kraven på en fungerande inre marknad ska tillhandahållaren av tjänsten varken behöva göra omfattande undersökningar hos mottagaren av tjänsten eller vara osäker på huruvida han ska betala mervärdesskatt. Om det flexibla sättet att bestämma vem som är skattskyldig således, i strid med sitt syfte, inte självt ska bli till en administrativ börda för tillhandahållaren av tjänsten, krävs därför objektiva och entydiga kriterier, med hjälp av vilka en tillhandahållare av tjänster kan fastställa huruvida mottagaren av tjänsterna har sitt säte inom landet i form av ett fast etableringsställe.

B – *Tidigare rättspraxis beträffande begreppet fast etableringsställe*

31. I EU-domstolens praxis har begreppet ”fast etableringsställe” hittills framför allt tolkats mot bakgrund av artikel 9.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund[9] (nedan kallat sjätte direktivet). Enligt denna bestämmelse gällde tidigare som plats för tillhandahållande av tjänster i princip den plats ”där *leverantören* har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls”.

5 — Se mitt förslag till avgörande i mål RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punkt 30 och där angiven rättspraxis beträffande artikel 9 i sjätte direktivet); se – speciellt beträffande bakgrunden till artikel 44 i mervärdesskattedirektivet – kommissionens ändrade förslag av den 20 juli 2005 till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, KOM(2005) 334 slutlig, sidorna 5 och 6.

6 — Se, beträffande artikel 9 i sjätte direktivet, förslag till avgörande Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, punkterna 29 och 30).

7 — Se, för ett liknande resonemang, dom Hamann (51/88, EU:C:1989:132, punkt 18) och kommissionen/Frankrike (C-429/97, EU:C:2001:54, punkt 49).

8 — Se, för ett liknande resonemang, beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster, kommissionens förslag av den 23 december 2003 till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG, KOM(2003) 822 slutlig, punkt 4.3.

9 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, sidorna 28–63.

32. Enligt fast rättspraxis är sätet för den ekonomiska verksamheten det främsta anknytningskriteriet i det aktuella fallet. Hänsyn ska tas till ett ytterligare etableringsställe endast ”om anknytningen till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse inte leder till någon rationell lösning ur fiskal synpunkt eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat”. [10]

33. Ett fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 9.1 i sjätte direktivet föreligger därför bara när en skattskyldig persons etableringsställe är tillräckligt beständigt och har en struktur som när det gäller personal och teknisk utrustning är lämplig för att självständigt kunna tillhandahålla tjänsterna i fråga. [11]

34. I detta avseende ansåg EU-domstolen att det i samband med en verksamhet med leasing av bilar har betydelse huruvida en skattskyldig person har egen personal på en viss plats och om avtal kan upprättas eller avgöranden träffas där om företagsledningen. [12]

35. Dessutom har olika deltagare i förfarandet också hänvisat till domen i målet DFDS. Domen kan tolkas så, att ett bolag som visserligen är självständigt i rättsligt avseende, men domineras helt av sitt moderbolag, kan anses utgöra moderbolagets fasta etableringsställe. [13] Detta skulle ha betydelse för förevarande mål, eftersom det cypriotiska bolaget var Welmorys enda delägare under en del av den period som är i fråga i det nationella målet.

36. I domen i målet DFDS tolkade domstolen dock bara specialbestämmelsen i nuvarande artikel 307.2 i mervärdesskattedirektivet, som föreskriver i vilken medlemsstat den enhetliga tjänsten ska beskattas enligt specialbestämmelsen för resebyråer. [14] Även om domstolen i motiveringen också hänvisade till den allmänna bestämmelsen om fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster, [15] kan domen i målet DFDS ändå inte tillämpas generellt, vilket domstolen nyligen fastslog i domen i målet Daimler. [16] Rättssäkerheten för den person som är skyldig att betala mervärdesskatt ska för övrigt säkerställas genom att en i rättsligt avseende självständig juridisk person inte samtidigt kan utgöra en annan juridisk persons fasta etableringsställe.

C – *Tillämpning av tidigare rättspraxis på de reformerade bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster*

37. Den hänskjutande domstolen gjorde en riktig bedömning när den påpekade att de rättskipningsprinciper som har anförts i artikel 9.1 i sjätte direktivet bara avser frågan när *tillhandahållaren* av en tjänst har ett fast etableringsställe. I det aktuella fallet ska man emellertid enligt artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet fastställa det fasta etableringsställe som *mottagaren* av en tjänst har. Därför uppkommer frågan huruvida rättspraxis beträffande artikel 9.1 i sjätte direktivet kan tillämpas även vid tolkningen av denna bestämmelse.

10 — Dom Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punkt 17), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94 , EU:C:1996:184, punkt 16), ARO Lease (C-190/95 , EU:C:1997:374, punkt 15) och Lease Plan (C-390/96 , EU:C:1998:206, punkt 24).

11 — Dom ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punkt 16) och Lease Plan (C-390/96 , EU:C:1998:206, punkt 24); se även dom E. ON Global Commodities (tidigare E.On Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53, punkt 46) beträffande artikel 1 rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdeskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11) samt dom Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 54) beträffande artikel 1.1 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdeskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130).

12 — Se dom ARO Lease (C-190/95 , EU:C:1997:374, punkt 15) och Lease Plan (C-390/96 , EU:C:1998:206, punkt 26).

13 — Dom DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punkt 26).

14 — Dom DFDS (EU:C:1997:77, domslutet).

15 — Dom DFDS (EU:C:1997:77, punkt 17).

16 — Se dom Daimler (C-318/11 och C-319/11, EU:C:2012:666, punkterna 47–49).

38. Unionslagstiftaren har gett tydligt svar på frågan. I rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt [17] (nedan kallad genomförandeförordningen för mervärdesskattedirektivet) definieras begreppet fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 44.2 i mervärdesskattedirektivet med ledning av domstolens praxis beträffande artikel 9.1 i sjätte direktivet. Enligt artikel 11.1 i genomförförandeförordningen för mervärdesskattedirektivet är detta varje etableringsställe ”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.”

39. Även om artikel 65.2 i genomförandeförordningen för mervärdesskattedirektivet inte kan tillämpas för den period som är i fråga i det nationella målet anser jag att denna definition också har bärighet för det aktuella fallet.

40. I detta avseende har det visserligen knappast någon betydelse att artikel 11.1 i genomförandeförordningen för mervärdesskattedirektivet är baserad på motsvarande riktlinje från mervärdesskattekommittén enligt artikel 398 i mervärdesskattedirektivet, om vilket beslutades redan före den period som är relevant i det nationella målet. [18] Det är nämligen oklart huruvida riktlinjen offentliggjordes redan före denna period. [19]

41. Definitionen i artikel 11.1 i genomförandeförordningen för mervärdesskattedirektivet följer emellertid de principer som ska beaktas för tolkningen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. [20] För det första utgår den nämligen från konsumtionen av tjänsten genom att etableringsstället enligt direktivet måste kunna ta emot och använda tjänsten för sitt eget behov. För det andra säkerställs det särskilda mått av rättssäkerhet som krävs för att skydda de skattskyldiga och förhindra dubbelbeskattning och utebliven beskattning både genom att definitionen i artikel 11.1 i genomförandeförordningen för mervärdesskattedirektivet kräver en tydlig struktur vad gäller personal och tekniska resurser och genom att definitionen utgår från EU-domstolens kända praxis beträffande begreppet fast etableringsställe.

42. Dessutom anpassas definitionen i artikel 11.1 i genomförandeförordningen för mervärdesskattedirektivet också till den numera ändrade platsen för beskattning av en tjänst genom att det som är avgörande inte längre är om etableringsstället i fråga kan *tillhandahålla* egna tjänster, utan om det *använder* dem för sitt eget behov.

43. Huruvida det för ett fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet dessutom ska krävas att det inte bara ska kunna använda tjänster, utan också i sin tur tillhandahålla skattepliktiga tjänster, vilket både direktören för skattekontoret i Gdańsk och kommissionen har framhållit vid den muntliga förhandlingen, behöver slutligen inte avgöras i det aktuella fallet. Om det cypriotiska bolaget hade ett fast etableringsställe i Polen skulle det nämligen också tillhandahålla tjänster genom att driva en webbplats för nätauktioner, vilket det är skyldigt att göra enligt samarbetsavtalet med Welmory. Frågan är i själva verket om inte varje företag som har resurser i form av personal och teknisk utrustning för att använda tjänster för eget behov inte åtminstone också har *möjlighet* att självt tillhandahålla tjänster. I rättsligt hänseende uppkommer dessutom frågan huruvida de båda parternas uppfattning är förenlig med artikel 43.2 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken artikel 44 andra meningen i vissa fall också är tillämplig när mottagaren av en tjänst inte är skattskyldig.

17 — EUT L 77, s. 1.

18 — Riktlinjer från mervärdesskattekommitténs 88:e sammanträde den 13–14 juli 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, s. 2, som finns på kommissionens webbplats http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee.

19 — Se, beträffande den betydelse mervärdesskattekommitténs riktlinjer har för tolkningen av mervärdesskattedirektivet, mitt förslag till avgörande i målet RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12 , EU:C:2013:57, punkterna 47–50).

20 — Se ovan punkt 20 och följande punkter.

44. EU-domstolen har i fast praxis fastslagit att den plats där bolaget har sin ekonomiska verksamhet ska ha företräde, och detta ska slutligen gälla för tillämpningen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet [21]. Behovet av rättssäkerhet tillgodoses nämligen om platsen för tillhandahållande av tjänster i tveksamma fall knyts till den plats där mottagaren av tjänsten har sitt säte, vilket som regel är ett kriterium som är lättare att fastställa än innehavet av ett fast etableringsställe. Detta företräde är också i överensstämmelse med ordalydelsen i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, i vilken förhållandet mellan grundregeln i första meningen, vilken utgår från sätet för den ekonomiska verksamheten, och undantaget i andra meningen, vilket avser det fasta etableringsstället, kommer till uttryck.

D – *Tillämpning på situationen i det nationella målet*

45. I en situation som den i det nationella målet kan man således bara utgå från att det cypriotiska bolaget har ett fast etableringssäte i Polen om det där har ett fast etableringsställe 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. I tveksamma fall kan man inte utgå från att det finns ett fast etableringsställe, varför den plats där det cypriotiska bolaget har sitt säte ska anses utgöra platsen för tillhandahållande av tjänsten enligt artikel 44 första meningen i mervärdesskattedirektivet.

46. Det råder för det första inga tvivel om att den hänskjutande domstolen slutligen ska fastställa detta utifrån de faktiska omständigheter som endast denna har fullständig kännedom om. Det gäller särskilt som deltagarna i förfarandet vid EU-domstolen inte har kunnat enas om alla faktiska omständigheter i det nationella målet.

47. För att fastställa detta ska den hänskjutande domstolen emellertid beakta följande kriterier när det gäller de särskilda omständigheterna i det nationella målet.

48. För att anta att det finns ett fast etableringsställe i en stat krävs det för det första inte att de skattskyldiga personerna har egen personal anställd där och att de äger utrustningen.

49. Generaladvokaten Poiares Maduro har tidigare förklarat att det skulle leda till oacceptabla resultat om man bara utgick från att det fanns ett fast etableringsställe om personalen var anställd hos den skattskyldiga personen. [22] Det skulle också inbjuda till missbruk om en skattskyldig person kunde flytta beskattningen av tjänster från en medlemsstat till en annan genom att täcka sitt personalbehov via olika tillhandahållare av tjänster. Domstolens påpekande om avsaknad av egen personal när ett fast etableringsställe fastställdes i en verksamhet med leasing av bilar [23] gäller inte generellt.

50. Eftersom ungefär samma sak gäller för utrustningen är det således i det aktuella fallet uteslutet att det cypriotiska bolaget har ett fast etableringsställe i Polen endast av den anledningen att det cypriotiska bolaget använder Welmorys tekniska utrustning och inte har någon egen personal.

51. Det innebär emellertid inte att Welmory samtidigt fungerar som tillhandahållare av tjänster och – i form av det cypriotiska bolagets fasta etableringsställe – som mottagare av tjänsten, vilket särskilt Welmory självt befarar. Även om det inte nödvändigtvis krävs egen personal och egen teknisk utrustning för ett fast etableringsställe ska den skattskyldiga personen ändå – eftersom det krävs en

21 — Se ovan punkt 32

22 — Förslag till avgörande i målet RAL (Channel Islands) m.fl. (C-452/03, EU:C:2005:65, punkt 52).

23 — Se punkt 34 ovan.

tillräcklig grad av varaktighet – ha en jämförbar rätt att utöva kontroll över personalen och utrustningen. Det krävs därför i synnerhet anställnings- eller hyreskontrakt enligt vilka personal och utrustning ska ställas till den skattskyldiga personens förfogande som dess egen. Kontrakten ska därför inte heller kunna hävas igen efter en kort tid.

52. Det ska med andra ord betonas att en skattskyldig person visserligen inte *som sådan* kan utgöra en annan skattskyldig persons fasta etableringsställe. Det utesluter emellertid inte att en skattskyldig person har nära och ständig tillgång till personal och utrustning som innehas av en annan skattskyldig person som också samtidigt i annat hänseende kan vara tillhandahållare av tjänster för det fasta etableringsställe som motiveras av detta.

53. Om den personal och tekniska utrustning som tillhandahållaren av tjänster och mottagarens etableringsställe har är nästan identiska kan man fråga sig om det överhuvudtaget rör sig om en tjänst till en *annan* skattskyldig person.

54. För det andra har Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland helt riktigt påpekat att det också är avgörande *var* det cypriotiska bolaget utvecklar en verksamhet och utnyttjar Welmorys tjänster. För att vara ”fast” i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet ska etableringsstället nämligen kunna utnyttja tjänster för sitt eget behov.

55. För detta ska den hänskjutande domstolen undersöka vilken självständig verksamhet det cypriotiska bolaget eventuellt utövar med den personal och tekniska utrustning som det har till sitt förfogande i Polen och huruvida Welmorys tjänster enligt samarbetsavtalet används för just denna verksamhet.

56. Tolkningsfrågan ska därmed besvaras så, att det för ett fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i mervärdesskattedirektivet krävs ett etableringsställe 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. Det krävs ingen egen personal och teknisk utrustning för detta, om den främmande utrustningen står till etableringsställets förfogande som om den vore dess egen.

E – *Försäljningen av budrättigheter och beskattningsunderlaget för försäljningen av varorna*

57. Olika deltagare i förfarandet har förklarat att det egentliga problemet i det nationella målet inte är frågan huruvida Welmorys tjänster har tillhandahållits det cypriotiska bolagets fasta etableringsställe inom landet, utan huruvida det cypriotiska bolagets försäljning av budrättigheter till personer som lämnar bud på de varor som Welmory bjuder ut ska beskattas i Cypern eller i Polen. Ekonomiskt sett har nämligen både Welmory och det cypriotiska bolaget tjänat på försäljningen av varorna i Polen.

58. Jag ska till att börja med lämna öppet huruvida platsen för det cypriotiska bolagets försäljning av budrättigheter ska fastställas i enlighet med artikel 44 i mervärdesskattedirektivet eller huruvida i stället bestämmelserna om platsen för leverans av varor enligt artikel 31 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas. Det tycks nämligen inte vara uteslutet att förvärvet av rätten att lämna ett bud för att köpa en vara enligt definitionen av leverans av varor enligt artikel 14 i mervärdesskattedirektivet ska anses utgöra en del av ”överföringen[en] av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”. Detta skulle i varje fall kunna antas gälla för de budrättigheter som den person har förvärvat som slutligen får köpa varan i samband med auktionen. Denna fråga avser emellertid beskattningen av det cypriotiska bolaget, vilken inte är föremål för det nationella målet.

59. Ytterligare en fråga uppkommer dock i samband med den beskattning av Welmory som är omtvistad i det nationella målet.

60. Republiken Polen har helt riktigt påpekat att beskattningsunderlaget för de varor som Welmory sålde i samband med auktionerna eventuellt inte fastställts på ett korrekt sätt i det nationella målet. Beskattningsunderlaget skulle nämligen enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet kunna bestå av två delar, närmare bestämt köparnas betalningar och den ersättning som det cypriotiska bolaget betalar till Welmory för dess försäljning av varor på webbplatsen.

61. Följden skulle i det aktuella fallet bli att – åtminstone till en del – inga tjänster alls från Welmory till det cypriotiska bolaget, utan bara leveranser av varor till Welmorys kunder skulle beskattas, men med ett högre beskattningsunderlag. För dessa leveranser skulle platsen inte avgöras i enlighet med artikel 44, utan i enlighet med artikel 31 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet.

62. Enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet hör till beskattningsunderlaget för mervärdesskatten ”allt som utgör den ersättning som leverantören ... har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part”. Eftersom också betalning från en person som inte är mottagare av tjänsten enligt denna bestämmelse också kan höra till beskattningsunderlaget [24] skulle de ersättningar som Welmory inom ramen för samarbetsavtalet har fått från det cypriotiska bolaget för tjänsten att sälja varorna utgöra en motprestation från tredje part för försäljningen.

63. Detta skulle enligt fast rättspraxis vara fallet om det fanns ett direkt samband mellan Welmorys leverans av varor till dess kunder och den betalning som erhållits av det cypriotiska bolaget. [25] Man skulle i varje fall kunna utgå från att det rörde sig om ett sådant samband, om ersättningens storlek var beroende av antalet försäljningar av varor eller av omsättningens storlek.

64. Om det konstaterades att det fanns ett direkt samband mellan försäljningen av varorna och den ersättning som det cypriotiska bolaget betalade till Welmory i enlighet med samarbetsavtalet, skulle denna ersättning således inte ses som en motprestation för Welmorys tjänster till det cypriotiska bolaget, utan som en motprestation för leveransen av varor till köparna av de produkter som bjöds ut i samband med auktionerna. Frågan huruvida så är fallet ankommer det i förekommande fall på den hänskjutande domstolen att pröva i det nationella målet.

V – **Förslag till avgörande**

65. Jag föreslår dock att den tolkningsfråga som har ställts av Sąd Administracyjny besvaras på följande sätt:

För ett fast etableringsställe i den mening som avses i artikel 44 andra meningen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess lydelse enligt direktiv 2008/8/EG krävs det ett etableringsställe 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. Det krävs ingen egen personal och teknisk utrustning för detta, om den främmande utrustningen står till etableringsställets förfogande som om den vore dess egen.

24 — Se dom Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 34).

25 — Se dom Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, punkterna 11 och 12), First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punkt 30) och Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 33).