Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 15. maj 2014[1]

Sag C-605/12

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen))

»Skattelovgivning — moms — artikel 44 i direktiv 2006/112/EF, som ændret ved direktiv 2008/8/EF — begrebet »fast forretningssted« for modtageren af en tjenesteydelse«

1. Denne præjudicielle anmodning vedrørende momslovgivningen rejser endnu en gang spørgsmålet om, hvilket sted der skal anses for leveringsstedet for tjenesteydelser. Det er ikke overraskende, fordi tvisten om leveringstedet for tjenesteydelser også altid er en tvist om, hvilken medlemsstat opkrævningskompetencen tilkommer.

2. I det foreliggende tilfælde er opkrævningskompetencen omtvistet i forbindelse med en ret kompliceret forretningsmodel inden for internethandel. Denne forretningsmodel drives i Polen af et polsk og et cypriotisk selskab i fællesskab. I denne forbindelse er spørgsmålet i hovedsagen, om det *cypriotiske* selskab har et fast forretningssted i Polen i momsretlig forstand. Det er nemlig afgørende for, om visse af det *polske* selskabs tjenesteydelser er momspligtige i Polen eller på Cypern.

3. Domstolen har ganske vist allerede i en række tilfælde taget stilling til, hvornår en afgiftspligtig person har et fast forretningssted i en anden medlemsstat end den, hvor vedkommende har sit hjemsted[2], men internethandel har ikke tidligere været genstand for retspraksis. Endvidere skal det i den foreliggende sag for første gang efter reformen af stedsbestemmelserne ved direktiv 2008/8/EF[3] afklares, under hvilke omstændigheder tjenesteydelser leveres *til* og ikke *fra* en afgiftspligtig persons faste forretningssted.

I – **Retsforskrifter**

4. Opkrævelse af moms i Unionen er reguleret ved Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem[4] (herefter »momsdirektivet«). Artikel 43 ff. indeholder bestemmelser vedrørende leveringsstedet for ydelser. De er afgørende for, i hvilken medlemsstat ydelser er momspligtige.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Om leveringsstedet for tjenesteydelser, jf. domme 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) og Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser, EUT L 44, s. 11.

4 — EUT L 347, s. 1.

5. Disse bestemmelser blev med virkning fra 2009 underkastet en gennemgribende reform ved direktiv 2008/8. Heri anføres det i tredje betragtning, første punktum:

»Beskatningsstedet for alle leveringer af tjenesteydelser bør i princippet være det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted.«

6. Derfor indeholder momsdirektivets artikel 44 nu følgende hovedregel for leveringsstedet for tjenesteydelser for så vidt angår tjenesteydelser, hvis *modtager* er afgiftspligtig:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. [...]«

7. Betalingspligtig for momsen er i henhold til momsdirektivets artikel 193 i princippet »den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af [...] ydelser«. Artikel 196 i momsdirektivet, som ændret ved direktiv 2008/8, afviger dog fra denne hovedregel, for så vidt som leveringsstedet for ydelser fastsættes i henhold til den ovenfor nævnte artikel 44:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person […], til hvem der leveres tjenesteydelser som omhandlet i artikel 44, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.«

8. I polsk ret er momsdirektivets artikel 44 gennemført ved artikel 28b i Ustawa o podatku od towarów i usług af 11. marts 2004.

II – **Tvisten i hovedsagen**

9. Tvisten i hovedsagen drejer sig om den moms, som det polske selskab Welmory sp z.o.o. (herefter »Welmory«) skal betale for månederne januar til april 2010.

10. Welmory havde indgået en samarbejdsaftale med et cypriotisk selskab, Welmory Limited. I henhold til aftalen skulle det cypriotiske selskab drive en internetside på polsk, på hvilken der afholdes auktioner. Welmory skulle på denne internetside udbyde og sælge produkter på auktion for egen regning.

11. Det var dog kun muligt at købe disse produkter, såfremt kunderne forinden havde erhvervet rettigheder til at afgive bud hos det cypriotiske selskab. Denne forretningsmodel indebar reelt, at salget af et produkt resulterede i to transaktioner: For det første modtog Welmory købsprisen, der imidlertid i reglen lå under produktets markedsværdi, og for det andet havde det cypriotiske selskab indtægter fra salget af budrettighederne.

12. Til driften af internetsiden anvendte det cypriotiske selskab arbejdstagere, der ikke var ansat hos selskabet, og selskabet benyttede Welmorys tekniske udstyr til formålet. I april 2010 købte det cypriotiske selskab desuden samtlige anparter i Welmory.

13. På grundlag af samarbejdsaftalen modtog Welmory fra det cypriotiske selskab et vederlag for tjenesteydelsen bestående i salg af produkterne og dermed forbundne tjenesteydelser, såsom annoncering. Welmory indbetalte ikke moms heraf, da selskabet er af den opfattelse, at modtageren af tjenesteydelserne, nemlig det cypriotiske selskab, skal betale afgiften på sit hjemsted på Cypern.

14. De polske skattemyndigheder er imidlertid af den opfattelse, at der skal svares afgift af Welmorys tjenesteydelser i Polen, idet det cypriotiske selskab har et fast forretningssted i Polen, hvor tjenesteydelserne blev leveret.

III – **Retsforhandlingerne ved Domstolen**

15. Naczelny Sąd Administracyjny, ved hvilken sagen nu verserer, har i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende, som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, forstås som det sted, hvor selskab A har hjemsted, for så vidt angår afgift af tjenesteydelser, der leveres af selskab A, der har hjemsted i Polen, til selskab B, der har hjemsted i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater, såfremt selskab B benytter selskabs A's infrastruktur i forbindelse med sin økonomiske virksomhed?«

16. I sagen for Domstolen har Welmory, Republikken Cypern, Republikken Polen, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland samt Kommissionen afgivet skriftlige indlæg. Foruden de nævnte deltog sagsøgte i hovedsagen, direktøren for finanskammeret i Gdansk, i retsmødet.

IV – **Retlig vurdering**

17. Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om det i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, skal lægges til grund, at tjenesteydelser i henhold til momsdirektivets artikel 44, andet punktum, leveres til den afgiftspligtige persons faste forretningssted.

18. Situationen i hovedsagen er navnlig kendetegnet ved, at det cypriotiske selskab med henblik på driften af internetsiden på grundlag af den samarbejdsaftale, som dette selskab har indgået med Welmory, anvender menneskelige og tekniske ressourcer, som ikke tilhører det pågældende selskab, men – i det mindste for en dels vedkommende – Welmory. Spørgsmålet er, om disse menneskelige og tekniske ressourcer udgør et fast forretningssted for det cypriotiske selskab i Polen, hvortil Welmory for sit vedkommende leverer sine tjenesteydelser på grundlag af samarbejdsaftalen?

19. I det følgende vil jeg nærme mig besvarelsen af dette spørgsmål skridt for skridt. Indledningsvis vil jeg foretage en analyse af det regelsæt, der kan danne grundlag for en fortolkning af begrebet »fast forretningssted« (under A). Derefter vil jeg undersøge den hidtidige retspraksis vedrørende dette begreb i de tidligere bestemmelser (under B) samt, hvorvidt denne praksis kan anvendes på de stedsbestemmelser, der gælder efter reformen (under C). Efter at de deraf udledte kriterier er blevet anvendt på situationen i hovedsagen (under D), er det afslutningsvis nødvendigt at påpege et andet, muligvis afgørende, aspekt af den momsmæssige behandling af det foreliggende tilfælde (under E).

A – *Regelsættet til fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelser*

20. Besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt den afgiftspligtige modtager af tjenesteydelser – i det foreliggende tilfælde det cypriotiske selskab – har et fast forretningssted i indlandet, er i første omgang afgørende for, hvilken medlemsstat der har ret til momsen af de pågældende tjenesteydelser. Det sted, hvor tjenesteydelserne skal pålægges afgift, er i henhold til momsdirektivets artikel 44 det sted, hvor den afgiftspligtige *modtager* af tjenesteydelserne har sit hjemsted eller faste forretningssted. Såfremt det cypriotiske selskab i hovedsagen således har et fast forretningssted i Polen, har Republikken Polen ret til momsen, i modsat fald tilkommer den Republikken Cypern, hvor det cypriotiske selskab har sit hjemsted.

21. Derudover er dette spørgsmål også af afgørende betydning for de pligter, der påhviler en tjenesteyder som Welmory. Hvorvidt tjenesteyderen skal betale moms, afhænger nemlig af, om dennes afgiftspligtige aftalepartner er etableret i indlandet i form af et fast forretningssted. Såfremt det cypriotiske selskab i det foreliggende tilfælde ikke har et fast forretningssted i Polen, skal der i henhold til momsdirektivets artikel 196 og 44 betales moms af tjenesteydelserne af det cypriotiske selskab selv på Cypern. Har det cypriotiske selskab imidlertid et fast forretningssted i Polen, er det derimod i henhold til momsdirektivets artikel 193 Welmory, der skal betale momsen, nærmere betegnet i Polen.

22. To overvejelser ligger til grund for dette regelsæt: fordeling af opkrævningskompetencen mellem medlemsstaterne og undgåelse af uforholdsmæssigt store administrative byrder for de afgiftspligtige personer. Begge aspekter kræver en særlig grad af retssikkerhed i form af forudsigelige objektive kriterier for et fast forretningssted som defineret i momsdirektivets artikel 44, andet punktum.

1. Fordeling af opkrævningskompetencen mellem medlemsstaterne

23. Fordelingen af opkrævningskompetencen mellem medlemsstaterne reguleres gennem fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser. I henhold til tredje betragtning til direktiv 2008/8 tilkommer momsen i princippet den medlemsstat, hvor forbruget af tjenesteydelsen finder sted. Det må i reglen antages at ske dér, hvor modtageren befinder sig. Momsdirektivets artikel 44 henfører således opkrævningskompetencen til den medlemsstat, hvor modtageren af tjenesteydelsen befinder sig.

24. Reglen i momsdirektivets artikel 44, der skal undersøges i den foreliggende sag, vedrører ganske vist kun *afgiftspligtige* modtagere af tjenesteydelser, der jo i princippet er berettiget til at fradrage indgående afgift. Pålæggelsen af afgift på leveringen af sådanne tjenesteydelser i en medlemsstat er derfor i reglen kun midlertidig, fordi den afgiftspligtige modtager af tjenesteydelserne over for den pågældende medlemsstat i reglen kan stille krav om tilbagebetaling af den pålagte moms som følge af den pågældendes ret til at fradrage indgående afgift i henhold til momsdirektivets artikel 167 ff. Selv om det skulle vise sig, at der i det foreliggende tilfælde skal svares afgift af Welmorys tjenesteydelser i Polen, kan det cypriotiske selskab i sin egenskab af modtager af disse tjenesteydelser således muligvis få tilbagebetalt den pågældende moms af Republikken Polen.

25. Dette gælder imidlertid ikke i alle tilfælde. Hvis modtageren af tjenesteydelsen driver virksomhed, der ikke berettiger til fradrag af indgående afgift, eller den konkrete tjenesteydelse er underlagt et forbud mod fradrag, tilfalder momsen af tjenesteydelsen varigt den medlemsstat, hvori leveringsstedet for tjenesteydelsen i henhold til momsdirektivets artikel 44 befinder sig.

26. Som navnlig Welmory og Republikken Cypern med rette fremhævede under retsmødet, skal dobbelt afgiftspålæggelse imidlertid også forhindres i forhold til denne fordeling af opkrævningskompetencen. Denne risiko foreligger, når to medlemsstater hver især er af den opfattelse, at forbruget af en tjenesteydelse finder sted i den pågældende medlemsstat. Den ensartede fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelser i hele EU har imidlertid netop til formål at fastlægge opkrævningskompetencen entydigt og dermed at undgå både dobbelt og manglende afgiftspålæggelse [5]. På denne baggrund har generaladvokat Jacobs tidligere fastslået, at fortolkningen af bestemmelserne

5 — Jf. herom mit forslag til afgørelse RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punkt 30 og den deri nævnte retspraksis) vedrørende sjette direktivs artikel 9. Jf. specielt om tilblivelseshistorien for momsdirektivets artikel 44 Kommissionens ændrede forslag af 20.7.2005 til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser, KOM(2005) 334 endelig, s. 5 og 6.

om leveringsstedet for tjenesteydelser under alle omstændigheder skal sikre retssikkerheden for at undgå kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne [6]. Også med henblik på fastlæggelsen af et fast forretningssted som omhandlet i momsdirektivets artikel 44 er der således i første række brug for praktisk anvendelige kriterier [7].

2. Undgåelse af uforholdsmæssigt store administrative byrder for de afgiftspligtige personer

27. I regelsættet til fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelser skal det desuden ved hjælp af den fleksible fastlæggelse af, hvem der er afgiftspligtig, undgås at pålægge de afgiftspligtige personer uforholdsmæssigt store administrative byrder. Således kan i henhold til artikel 193 og artikel 196 både tjenesteyderen og den afgiftspligtige modtager af en tjenesteydelse i de i artikel 44 omhandlede tilfælde være den betalingspligtige for momsen.

28. Grunden hertil er, at tjenesteyderen kun skal opfylde afgiftsmæssige forpligtelser dér, hvor han er etableret. I tilfælde, hvor modtageren af tjenesteydelsen kun er etableret i en anden medlemsstat, og momsen følgelig er skyldig dér, kommer »reverse charge«-mekanismen derfor til anvendelse, hvorved modtageren af tjenesteydelsen bliver betalingspligtig. Derigennem undgås det, at en tjenesteyder bliver nødt til at lade sig momsregistrere i mange andre medlemsstater og skal indgive momsangivelser i de pågældende stater [8].

29. På denne baggrund kan jeg uforbeholdent tilslutte mig Welmorys anbringende om, at tjenesteyderen skal have retssikkerhed med hensyn til, om modtageren af dennes tjenesteydelse har et fast forretningssted. Afhængigt af, om et sådant fast forretningssted i indlandet forefindes, er tjenesteyderen i det ene tilfælde betalingspligtig, i det andet tilfælde ikke.

30. For at opfylde de krav, der stilles til et velfungerende indre marked, kan tjenesteyderen i denne forbindelse hverken pålægges omfattende undersøgelser hos modtageren af sin tjenesteydelse eller usikkerhed med hensyn til spørgsmålet om sin betalingspligt. Hvis den fleksible fastlæggelse af, hvem der er betalingspligtig, således ikke i strid med sit formål i sig selv skal blive til en administrativ byrde for tjenesteyderen, skal der også af denne grund kræves objektive og klare kriterier, på grundlag af hvilke en tjenesteyder kan fastslå, om modtageren af den pågældendes tjenesteydelse er etableret i indlandet i form af et fast forretningssted.

B – *Hidtidig retspraksis vedrørende begrebet »fast forretningssted«*

31. I Domstolens praksis er begrebet »fast forretningssted« hovedsageligt blevet fortolket på baggrund af artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [9] (herefter »sjette direktiv«). I henhold til denne bestemmelse blev leveringsstedet for ydelser tidligere i princippet defineret som det sted, hvor den, der *leverer* ydelsen, »har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres«.

6 — Jf. forslag til afgørelse Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, punkt 29 og 30) vedrørende sjette direktivs artikel 9.

7 — Jf. i denne retning domme Hamann (51/88, EU:C:1989:132, præmis 18) og Kommissionen mod Frankrig (C-429/97, EU:C:2001:54, præmis 49).

8 — Jf. i denne retning Kommissionens forslag af 23.12.2003 til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser, KOM(2003) 822 endelig, under punkt 4.3.

9 — EFT L 145, s. 1.

32. Efter fast praksis har hjemstedet for den økonomiske virksomhed i denne forbindelse forrang som tilknytningsmoment. Et andet etableringssted kan kun komme i betragtning, »såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat« [10].

33. Der foreligger derfor kun et »fast forretningssted« som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, såfremt en afgiftspligtig persons forretningssted har en tilstrækkelig permanent karakter, og det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser [11].

34. I så henseende anså Domstolen det for så vidt angik forretning med leasing af køretøjer for væsentligt, om en afgiftspligtig på et givet sted har eget personale, og om der på stedet kan indgås kontrakter eller træffes administrative beslutninger til gennemførelse heraf [12].

35. Derudover har flere parter i sagen også henvist til DFDS-dommen. Domstolens holdning i denne dom kan fortolkes således, at et selskab, der ganske vist er juridisk selvstændigt, men som kontrolleres fuldstændigt af selskabets moderselskab, kan anses for moderselskabets faste forretningssted [13]. I det foreliggende tilfælde ville dette være af betydning, for så vidt som det cypriotiske selskab i en del af den periode, der er omtvistet i hovedsagen, var eneejer af Welmory.

36. I DFDS-dommen fortolkede Domstolen imidlertid kun særordningen i momsdirektivets nuværende artikel 307, stk. 2, der fastlægger den medlemsstat, hvori én enkelt tjenesteydelse skal pålægges afgift i henhold til særordningen for rejsebureauer [14]. Selv om Domstolen i begrundelsen også henviste til den generelle ordning til fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelser [15], kan DFDS-dommen dog ikke anvendes generelt, som Domstolen for nylig fastslog i Daimler-dommen [16]. Med hensyn til fastlæggelsen af, hvem der er betalingspligtig, gavner det i øvrigt retssikkerheden, når en retligt selvstændig juridisk person ikke samtidig kan være fast forretningssted for en anden juridisk person.

C – *Anvendelse af hidtidig retspraksis på stedsbestemmelserne efter reformen*

37. Den forelæggende ret har nu med rette påpeget, at de beskrevne principper i retspraksis vedrørende sjette direktivs artikel 9, stk. 1, kun vedrører spørgsmålet om, hvornår *yderen* af en tjenesteydelse har et fast forretningssted. I det foreliggende tilfælde drejer det sig imidlertid i henhold til momsdirektivets artikel 44, stk. 2, om fastlæggelsen af et fast forretningssted for *modtageren* af en tjenesteydelse. Spørgsmålet er derfor, om retspraksis vedrørende sjette direktivs artikel 9, stk. 1, også kan anvendes i forbindelse med fortolkningen af denne bestemmelse.

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

11 — Domme ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, præmis 16) og Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, præmis 26). Jf. ligeledes dom E. ON Global Commodities, tidligere E.On Energy Trading (C-323/12, EU:C:2014:53, præmis 46) vedrørende artikel 1 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, EFT L 331, s. 11, samt dom Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, præmis 54) vedrørende artikel 1, nr. 1), i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17.11.1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, EFT L 326, s. 40.

12 — Jf. domme ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, præmis 15) og Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, præmis 26).

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

14 — Dom DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, domskonklusionen).

15 — Dom DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, præmis 17).

16 — Jf. dom Daimler (C-318/11 og C-319/11, EU:C:2012:666, præmis 47-49).

38. Unionslovgiver har givet en klar besvarelse af dette spørgsmål. Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem [17] (herefter »momsgennemførelsesforordningen«) definerer begrebet »fast forretningssted« som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, stk. 2, med henvisning til Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 9, stk. 1. I henhold til artikel 11, stk. 1, i momsgennemførelsesforordningen forstås herved et forretningssted, »der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål«.

39. Selv om denne bestemmelse i henhold til momsgennemførelsesforordningens artikel 65, stk. 2, endnu ikke fandt anvendelse i den i hovedsagen omhandlede periode, mener jeg, at denne definition også er relevant for det foreliggende tilfælde.

40. I så henseende er det næppe af betydning, at momsgennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, har sin oprindelse i en retningslinje herom fra momsudvalget i henhold til momsdirektivets artikel 398, der blev vedtaget før den periode, der er relevant i hovedsagen [18]. Det er nemlig uklart, om denne retningslinje også blev offentliggjort forud for denne periode [19].

41. Definitionen i momsgennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, er imidlertid i overensstemmelse med de principper, der skal tages hensyn til ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 44 [20]. For det første tager definitionen nemlig udgangspunkt i forbruget af tjenesteydelsen, idet forretningsstedet i henhold hertil skal kunne modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål. For det andet sikrer både den omstændighed, at definitionen i momsgennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, kræver en konkret struktur af personlig og teknisk karakter, og henvisningen i denne definition til Domstolens kendte praksis vedrørende begrebet »fast forretningssted« den særlige retssikkerhedsstandard, der er nødvendig af hensyn til den afgiftspligtige person og med henblik på at undgå dobbelt og manglende afgiftspålæggelse.

42. Desuden er definitionen i momsgennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, også tilpasset det ændrede sted for pålæggelsen af afgift på tjenesteydelser, for så vidt som det ikke længere er afgørende, om det pågældende forretningssted kan *levere* egne tjenesteydelser, men om forretningsstedet *anvender* tjenesteydelser til eget formål.

43. I det foreliggende tilfælde er det i sidste ende ikke nødvendigt at tage stilling til, om det med hensyn til et fast forretningssted som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, stk. 2, er et krav, at forretningsstedet ikke blot skal kunne anvende tjenesteydelser, men også selv skal kunne levere afgiftspligtige ydelser, sådan som både direktøren for finanskammeret i Gdansk og Kommissionen har anført. Såfremt det cypriotiske selskab havde et fast forretningssted i Polen, ville dette nemlig også levere tjenesteydelser i form af driften af auktions-internetsiden, som selskabet over for Welmory er forpligtet til at forestå i henhold til samarbejdskontrakten. I øvrigt er det i faktisk henseende tvivlsomt, om ikke enhver passende struktur med menneskelige og tekniske ressourcer, således at den kan anvende tjenesteydelser til egne formål, i reglen også i det mindste vil have *mulighed* for selv at levere

17 — EUT L 77, s. 1.

18 — Momsudvalgets retningslinjer fra 88. møde af 13.-14.7.2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, s. 2, tilgængelig på Kommissionens hjemmeside (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

19 — Om betydningen af momsudvalgets offentliggjorte retningslinjer for fortolkningen af momsdirektivet jf. mit forslag til afgørelse RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punkt 47-50).

20 — Jf. ovenfor, punkt 20 ff.

ydelser. I retlig henseende er spørgsmålet i givet fald også, om den opfattelse, som de to parter i sagen har gjort gældende, er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 43, nr. 2, hvorefter artikel 44, andet punktum, i visse tilfælde også finder anvendelse, når modtageren af en tjenesteydelse ikke er afgiftspligtig.

44. Af hensyn til retssikkerheden skal den forrang for hjemstedet for den økonomiske virksomhed [21], som Domstolen har fastslået i sin faste praksis, endelig også anvendes på anvendelsen af momsdirektivets artikel 44. Det gavner nemlig behovet for retssikkerhed, når leveringsstedet for tjenesteydelser i tvivlstilfælde tager udgangspunkt i hjemstedet for modtageren af tjenesteydelsen, der i reglen er et objektivt kriterium, som lettere kan verificeres end tilstedeværelsen af et fast forretningssted. Denne forrang er også i overensstemmelse med det i ordlyden af momsdirektivets artikel 44 formulerede forhold mellem grundreglen i første punktum, der tager udgangspunkt i hjemstedet for den økonomiske virksomhed, og undtagelsen i andet punktum, der vedrører det faste forretningssted.

D – *Anvendelse på situationen i hovedsagen*

45. I en situation som den, der foreligger i hovedsagen, skal det således kun lægges til grund, at det cypriotiske selskab har et fast forretningssted i Polen, såfremt dette selskab i Polen har et forretningssted, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål. I tilfælde af tvivl skal det ikke lægges til grund, at der er tale om et fast forretningssted, hvorfor det cypriotiske selskabs hjemsted i henhold til momsdirektivets artikel 44, første punktum, skal anses for leveringsstedet for tjenesteydelsen.

46. Indledningsvis er der ingen tvivl om, at det i sidste ende tilkommer den forelæggende ret at træffe afgørelse om dette spørgsmål på grundlag af de faktiske omstændigheder, som det alene er denne ret, der har fuld adgang til. Dette gælder navnlig under hensyn til den omstændighed, at parterne i sagen for Domstolen ikke har kunnet nå til enighed om alle faktiske omstændigheder i hovedsagen.

47. I forbindelse med denne afgørelse skal den forelæggende ret dog, henset til de særlige omstændigheder i hovedsagen, være opmærksom på nedennævnte forhold.

48. For det første er det ikke nødvendigt, at den afgiftspligtige person i en stat råder over personale, som er ansat hos den afgiftspligtige person selv, og over tekniske ressourcer, som ejes af denne, for at det kan lægges til grund, at denne har et fast forretningssted i den pågældende stat.

49. Generaladvokat Poiares Maduro har tidligere redegjort for, at det ville få uacceptable konsekvenser, såfremt der kun antages at være tale om et fast forretningssted, såfremt det anvendte personale er ansat hos den afgiftspligtige person selv [22]. Det ville også tilskynde til misbrug, såfremt en afgiftspligtig person kunne flytte pålæggelsen af afgift på tjenesteydelser fra en medlemsstat til en anden blot ved at dække sit personalebehov via forskellige tjenesteydere. I så henseende må Domstolens henvisning til det manglende eget personale i forbindelse med konstatering af et fast forretningssted inden for leasing af køretøjer [23] ikke anvendes generelt.

50. Da noget tilsvarende gør sig gældende for så vidt angår de tekniske ressourcer, er det i det foreliggende tilfælde derfor ikke udelukket, at det cypriotiske selskab har et fast forretningssted i Polen, alene fordi det gør brug af Welmorys tekniske udstyr og personale, der ikke er ansat ved selskabet selv.

21 — Jf. ovenfor, punkt 32.

22 — Forslag til afgørelse RAL (Channel Islands) m.fl. (C-452/03, EU:C:2005:65, punkt 52).

23 — Jf. ovenfor, punkt 34.

51. Det betyder imidlertid ikke, at Welmory på samme tid ville fungere som tjenesteyder og – i form af det cypriotiske selskabs faste forretningssted – også som modtager af ydelsen, sådan som navnlig Welmory selv frygter. Selv om et fast forretningssted ikke nødvendigvis forudsætter eget personale og egne tekniske ressourcer, skal den afgiftspligtige person dog alligevel – på grund af kravet om forretningsstedets tilstrækkeligt permanente karakter – have en sammenlignelig rådighed over personalet og de tekniske ressourcer. Derfor skal der navnlig foreligge ansættelses- eller lejekontrakter vedrørende menneskelige og tekniske ressourcer, hvorefter disse ressourcer stilles til rådighed for den afgiftspligtige person, som var det personens egne, og som derfor ikke kan opløses igen inden for kort tid.

52. Det skal med andre ord understreges, at en afgiftspligtig person ganske vist ikke *som sådan* kan udgøre et fast forretningssted for en anden afgiftspligtig person. Dette udelukker imidlertid ikke, at en afgiftspligtig person har tæt og varig adgang til en anden afgiftspligtig persons menneskelige og tekniske ressourcer, idet denne anden afgiftspligtige person samtidig i anden henseende kan være tjenesteyder for det således etablerede faste forretningssted.

53. Hvis der imidlertid næsten er sammenfald mellem tjenesteyderens menneskelige og tekniske ressourcer og sådanne ressourcer hos forretningsstedet for modtageren af en tjenesteydelse, kan spørgsmålet opstå, om der i det hele taget er tale om en tjenesteydelse til en *anden* afgiftspligtig person.

54. For det andet har Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland med rette anført, at det også er afgørende, *hvor* det cypriotiske selskab udvikler en virksomhed og udnytter Welmorys tjenesteydelser. For at der er tale om et »fast« forretningssted som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, andet punktum, skal forretningsstedet nemlig kunne anvende tjenesteydelser til egne formål.

55. Med henblik herpå skal den forelæggende ret undersøge, hvilken selvstændig virksomhed det cypriotiske selskab i givet fald driver ved hjælp af de menneskelige og tekniske ressourcer, der står til rådighed for selskabet i Polen, og om Welmorys tjenesteydelser anvendes til netop denne virksomhed på grundlag af samarbejdsaftalen.

56. Det præjudicielle spørgsmål bør besvares således, at forudsætningen for et fast forretningssted som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, andet punktum, er et forretningssted, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål. Det kræves i så henseende ikke, at forretningsstedet har egne menneskelige og tekniske ressourcer, såfremt de eksterne ressourcer står til rådighed for forretningsstedet på samme måde som forretningsstedets egne.

E – *Salget af budrettighederne og beregningsgrundlaget for salget af produkterne*

57. Flere parter i sagen har anført, at det egentlige problem i hovedsagen ikke er spørgsmålet om, hvorvidt Welmorys tjenesteydelser er blevet leveret til et fast forretningssted for det cypriotiske selskab i indlandet, men om det cypriotiske selskabs salg af budrettighederne til de personer, der afgiver bud på de af Welmory udbudte varer, er afgiftspligtigt på Cypern eller i Polen. Ud fra en økonomisk betragtning tjente nemlig både Welmory og det cypriotiske selskab på salget af varerne i Polen.

58. I første omgang vil jeg lade det ubesvaret, om stedet for det cypriotiske selskabs salg af budrettigheder defineres i henhold til momsdirektivets artikel 44, eller det i så henseende i stedet er stedsbestemmelserne for levering af goder i momsdirektivets artikel 31 ff., der finder anvendelse. Det synes nemlig ikke at kunne udelukkes, at erhvervelsen af en ret til at afgive et bud på køb af et gode i

henhold til definitionen af levering af goder i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, skal ses som en del af »overdragelse[n] af retten til som ejer at råde over godet«. Dette kunne i al fald antages at være tilfældet for så vidt angår de budrettigheder, som den person, der i sidste ende vinder auktionen, har erhvervet. Dette spørgsmål vedrører imidlertid opkrævelse af afgifter hos det cypriotiske selskab, som ikke er genstand for hovedsagen.

59. I forbindelse med den i hovedsagen omtvistede opkrævelse af afgift hos Welmory rejser der sig dog også et andet spørgsmål.

60. Republikken Polen har med rette anført, at beregningsgrundlaget for de produkter, som Welmory har solgt på auktionerne, muligvis ikke er blevet fastsat korrekt i hovedsagen. Dette beregningsgrundlag kan nemlig i henhold til momsdirektivets artikel 73 bestå af to dele: købernes betalinger samt det vederlag, som det cypriotiske selskab betaler Welmory for at sælge produkter på internetsiden.

61. Konsekvensen ville være, at der i det foreliggende tilfælde – i al fald for en dels vedkommende – slet ikke skulle betales afgift af Welmorys levering af tjenesteydelser til det cypriotiske selskab, men kun af levering af goder til Welmorys kunder, dog med et forhøjet beregningsgrundlag. For så vidt angår sådanne leveringer fastlægges stedet ikke på grundlag af momsdirektivets artikel 44, men på grundlag af artikel 31 ff. i dette direktiv.

62. I henhold til momsdirektivets artikel 73 omfatter beregningsgrundlaget for momsen »den samlede modværdi, som leverandøren modtager [...] af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner«. Da en betaling fra en person, der ikke er modtager af ydelsen, i henhold til denne bestemmelse også kan indgå i beregningsgrundlaget[24], kan de vederlag, som Welmory inden for rammerne af samarbejdsaftalen har modtaget fra det cypriotiske selskab for tjenesteydelserne i forbindelse med salget af produkterne, udgøre en tredjemands modydelse for selve salget.

63. Dette vil i henhold til fast praksis være tilfældet, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem Welmorys levering af varerne til Welmorys egne kunder og de modtagne betalinger fra det cypriotiske selskab[25]. En sådan sammenhæng må vel i al fald antages at foreligge, såfremt vederlaget beløbsmæssigt afhænger af antallet af produktsalg eller størrelsen af omsætningen med disse produkter.

64. Såfremt det konstateres, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem salget af produkter og de vederlag, som det cypriotiske selskab har betalt til Welmory på grundlag af samarbejdsaftalen, skal disse vederlag således ikke anses for modydelse for tjenesteydelser leveret af Welmory til det cypriotiske selskab, men derimod som modydelse for levering af goder til køberne af de produkter, der er blevet udbudt på auktionerne. Hvorvidt dette er tilfældet, skal i givet fald afklares af den forelæggende ret inden for hovedsagens rammer.

24 — Jf. dom Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 34).

25 — Jf. f.eks. domme Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, præmis 11 og 12), First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, præmis 30) og Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 33).

V – **Forslag til afgørelse**

65. Jeg foreslår derfor, at det af Naczelny Sąd Administracyjny forelagte præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»Forudsætningen for et fast forretningssted som omhandlet i artikel 44, andet punktum, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved direktiv 2008/8/EF, er et forretningssted, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål. Det kræves i så henseende ikke, at forretningsstedet har egne menneskelige og tekniske ressourcer, såfremt de eksterne ressourcer står til rådighed for forretningsstedet på samme måde som forretningsstedets egne.«