



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

7 päivänä huhtikuuta 2022\*

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 –  
Jäsenvaltiossa sijaitseva yhtiö, joka on etuyhteydessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan yhtiöön –  
Henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne – Kyky vastaanottaa ja  
käyttää palveluja kiinteän toimipaikan omiin tarpeisiin – Etuyhteydessä olevan yhtiön  
vastaanottajana olevalle yhtiölle tarjoamat markkinointipalvelut, oikeudelliset palvelut sekä  
mainonta- ja edustuspalvelut

Asiassa C-333/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel  
București (Bukarestin ylioikeus, Romania) on esittänyt 30.12.2019 tekemällään päätöksellä, joka  
on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.7.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Berlin Chemie A. Menarini SRL**

vastaa

**Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice București,**

jossa asian käsittelyyn osallistuu

**Berlin Chemie AG,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit I. Jarukaitis (esittelevä  
tuomari), M. Ilešič, D. Gratsias ja Z. Csehi,

julkisasiamies: A. M. Collins,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

\* Oikeudenkäyntikieli: romania.

- Berlin Chemie A. Menarini SRL, edustajinaan aluksi M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț ja E. Bondalici, sittemmin M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău ja E. Bondalici, avocați,
  - Romanian hallitus, asiamiehinään E. Gane, R. I. Hațieganu ja A. Rotăreanu,
  - Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja E. A. Stamate,
- 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 Berlin Chemie A. Menarini SRL (jäljempänä romanialainen yhtiö) ja Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (keskisuurista verovelvollisista vastaava Bukarestin veroviranomainen – Bukarestin julkisen talouden alueellinen pääosasto, Romania) (jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee vaatimusta kumota arvonlisäveron lisämaksun vahvistava verotuspäätös ja täydentäviä verovelvoitteita koskeva päätös sekä vaatimusta palauttaa arvonlisäveron lisämaksu ja täydentävät verovelvoitteet.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Arvonlisäverodirektiivin V osastossa, joka koskee verollisten liiketoimien paikkaa, on muun muassa 3 luku, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”. Kyseisen 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 luvun, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, 1 jaksossa, jonka otsikko on ”Käsitteet”, olevan 11 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Direktiivin 2006/112/EY 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.”

### **Romanian oikeus**

- 5 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea n° 571/2003 privind Codul fiscal), joka oli voimassa 31.12.2015 saakka, 125<sup>1</sup> §:n 2 momentin b kohdassa ja 1.1.2016 lähtien voimassa olleen verokoodeksista annetun lain nro 227/2015 (Legea n° 227/2015 privind Codul fiscal) 266 §:n 2 momentin b kohdassa, jotka ovat sanamuodoltaan samanlaiset, säädetään seuraavaa:

”Tämän osaston mukaan

– –

- b) verovelvollisen, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Romanian ulkopuolella, katsotaan olevan sijoittautunut Romaniaan, jos sillä on kiinteä toimipaikka Romaniassa tai jos sillä on Romaniassa riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit veronalaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten säännölliseksi suorittamiseksi.”
- 6 Lain nro 571/2003 133 §:n 2 momentissa ja lain nro 227/2015 278 §:n 2 momentissa, jotka ovat sanamuodoltaan samanlaiset, säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä palvelujen vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen vastaanottajan 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.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 7 Berlin Chemie AG (jäljempänä saksalainen yhtiö) on yhtiö, jonka kotipaikka on Saksassa ja joka kuuluu Menarini-konserniin, joka on myynyt Romaniassa vuodesta 1996 lähtien jatkuvasti farmaseuttisia tuotteita romanialaisten lääkkeiden tukkukauppioiden säännöllisiä toimituksia varten ja joka on tätä tarkoitusta varten tehnyt varastointisopimuksen tähän jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön kanssa. Sillä on myös Romaniassa veroedustaja, ja se on rekisteröity siellä arvonlisäverovelvolliseksi.
- 8 Romanianlainen yhtiö, jonka kotipaikka on Bukarest, on perustettu vuonna 2011. Sen pääasiallisena toimintana on suhde- ja tiedotustoimintaan liittyvä liikkeenjohdon konsultointi, ja se voi myös harjoittaa toissijaista toimintaa farmaseuttisten tuotteiden tukkukaupan, liikkeenjohdon

konsultoinnin, mainontapalvelujen, markkinatutkimusten ja mielipidetutkimusten osalta. Sen ainoa osakas on Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, jonka kotipaikka on Saksassa ja jolle kuuluu omistuksen perusteella 100 prosenttia romanialaisen yhtiön voitoista ja tappioista. Saksalainen yhtiö omistaa puolestaan 95 prosenttia Berlin Chemie/Menarini Pharmasta. Se on romanialaisen yhtiön ainoa asiakas.

- 9 Saksalainen yhtiö ja romanialainen yhtiö tekivät 1.6.2011 markkinointipalveluja, oikeudellisia palveluja sekä mainonta- ja edustuspalveluja koskevan sopimuksen, johon sovellettiin Saksan oikeutta ja jossa romanialainen yhtiö sitoutui edistämään aktiivisesti saksalaisen yhtiön tuotteita Romaniassa muun muassa markkinointitoimilla saksalaisen yhtiön laatimien ja kehittämien strategioiden ja talousarvioiden mukaisesti.
- 10 Romanianlaisen yhtiön on erityisesti perustettava asiantunteva oikeudellinen neuvontapalvelu ja ylläpidettävä tätä hallinnoidakseen ja ratkaistakseen mainontaan, tiedottamiseen ja myynninedistämiseen liittyvät ongelmat saksalaisen yhtiön nimissä ja tämän lukuun. Romanianlainen yhtiö sitoutui myös toteuttamaan kaikki tarvittavat oikeudelliset toimet sen varmistamiseksi, että saksalainen yhtiö saa luvan myydä tuotteitaan Romaniassa, sekä avustamaan kliinisissä tutkimuksissa ja muissa tutkimus- ja kehitystoiminnoissa ja varmistamaan, että saksalaisen yhtiön hyväksymä lääketieteellinen kirjallisuus ja myynninedistämismateriaali toimitetaan asianmukaisesti. Romanianlainen yhtiö vastaanottaa lisäksi romanialaisten tukkumyyjien tekemät farmaseuttisten tuotteiden tilaukset ja toimittaa ne saksalaiselle yhtiölle. Se käsittelee myös laskut ja toimittaa ne saksalaisen yhtiön asiakkaille.
- 11 Saksalainen yhtiö sitoutui maksamaan romanialaisen yhtiön suorittamista palveluista kuukausikorvauksen, joka laskettiin kaikkien tälle yhtiölle tosiasiallisesti aiheutuneiden kustannusten perusteella korotettuna 7,5 prosentilla kalenterivuodelta. Romanianlainen yhtiö laskutti kyseiset palvelut ilman arvonlisäveroa saksalaiselta yhtiöltä, koska se katsoi, että näiden palvelujen suorituspaikka oli Saksa. Nämä palvelut maksettiin 14.3.2013 alkaen sopimalla, että romanialaisen yhtiön saksalaiselle yhtiölle laatimat palvelulaskut kuitataan saksalaisen yhtiön romanialaiselle yhtiölle myöntämästä korollisesta lainasta, sillä laskujen ja lainan arvo oli sama.
- 12 Veroviranomainen katsoi ajanjaksoa 1.2.2014–31.12.2016 koskeneen verotarkastuksen jälkeen, että saksalainen yhtiö oli vastaanottanut romanialaisen yhtiön sille suorittamat palvelut Romaniassa, jossa sillä oli kiinteä toimipaikka. Veroviranomainen katsoi, että kiinteässä toimipaikassa oli riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit veronalaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten säännölliseksi suorittamiseksi. Tämä arviointi perustui pääasiallisesti niihin teknisiin resursseihin ja henkilöstöresursseihin, jotka kuuluivat romanialaiselle yhtiölle mutta joihin saksalaisella yhtiöllä oli jatkuva pääsy. Saksalainen yhtiö oli erityisesti saanut käyttöönsä romanialaisen yhtiön hallussa olevia teknisiä välineitä, kuten tietokoneita, käyttöjärjestelmiä ja ajoneuvoja.
- 13 Veroviranomainen antoi 29.11.2017 verotuspäätöksen, jossa romanialainen yhtiö veloitettiin maksamaan 41 687 575 Romanian leuta (RON) (n. 8 984 391 euroa) arvonlisäveron lisämaksuna kyseessä olevista palveluista, 5 855 738 RON (n. 1 262 012 euroa) korkoina ja 3 289 071 RON (n. 708 851 euroa) viivästysseuraamuksina.
- 14 Romanianlainen yhtiö vaatii Curtea de Apel Bucureștissa (Bukarestin ylioikeus, Romania), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, nostamallaan kanteella kyseisen verotuspäätöksen kumoamista ja riitauttaa sen, että saksalaisella yhtiöllä on kiinteä toimipaikka Romaniassa.

- 15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että voidakseen ratkaista käsiteltäväkseen saatetun kanteen sen on määritettävä romanialaisen yhtiön saksalaiselle yhtiölle tarjoamien markkinointipalvelujen, oikeudellisten palvelujen sekä mainonta- ja edustuspalvelujen verotuspaikka tarkistamalla, onko saksalaisella yhtiöllä kiinteä toimipaikka Romaniassa. Pääasian ratkaiseminen riippuu siis arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisen virkkeen ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan tulkinnasta.
- 16 Kyseinen tuomioistuin esittää, että sen käsiteltävänä olevaan asiaan sovellettavien kansallisten säännösten mukaan kiinteän toimipaikan olemassaolon toteaminen Romaniassa edellyttää sitä, että verovelvollisella on tässä jäsenvaltiossa riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit, jotta tämä voi suorittaa säännöllisesti veronalaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia. Näiden kansallisten säännösten sanamuoto poikkeaa täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohdan sanamuodosta.
- 17 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toiselle virkkeelle ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohdalle annettavasta tulkinnasta. Se katsoo, ettei se voi näiden säännösten tulkintaan liittyvien unionin tuomioistuimen tuomioiden avulla hälventää epäilyksiään, koska näihin tuomioihin johtaneet asiat koskivat sellaisia oikeudellisia ja tosiasiallisia tilanteita, jotka eroavat sen käsiteltäväksi saatetusta asiasta. Lisäksi vaikuttaa siltä, ettei unionin tuomioistuimen aikaisemmassa oikeuskäytännössä ole käsitelty kysymystä markkinointipalvelujen tarjoamisen merkityksestä kiinteän toimipaikan olemassaolon määrittämiselle, kun tällaiset palvelut edellyttävät sellaisten monimutkaisten toimintojen harjoittamista, jotka liittyvät melko läheisesti nämä palvelut vastaanottavan verovelvollisen liiketoimintaan ja joilla voi olla suora vaikutus tämän toiminnan tulokseen.
- 18 Kyseinen tuomioistuin pohtii ensinnäkin sitä, onko sen toteamiseksi, että yhtiöllä, joka luovuttaa tavaroita muun kuin sen jäsenvaltion alueella, jossa sillä on liiketoimintansa kotipaikka, on kiinteä toimipaikka ensin mainitussa jäsenvaltiossa, tarpeen, että tämän yhtiön kyseisen jäsenvaltion alueella käyttämät henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit ovat sen omia, vai onko riittävää, että yhtiöllä on välitön ja pysyvä pääsy tällaisiin resursseihin sellaisen siihen etuyhteydessä olevan yhtiön kautta, johon sillä on määräysvalta, koska se omistaa enemmistön tämän yhtiöosuuksista, ja jonka ainoa asiakas se on.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää erityisen merkityksellisenä sitä, että romanialainen yhtiö on perustettu nimenomaan siinä tarkoituksessa, että saksalaisen yhtiön käyttöön annetaan yksinoikeudella palveluja, joita tämä tarvitsee harjoittaakseen liiketoimintaansa Romaniassa. Saksalaisen yhtiön suorittamat farmaseuttisten tuotteiden luovutukset kyseisessä jäsenvaltiossa eivät myöskään ole epäsäännöllisiä ja satunnaisia vaan jatkuvia ja vakiintuneita. Saksalaisella yhtiöllä on ollut Romaniassa säännöllisiä asiakkaita ja pysyvä farmaseuttisten tuotteiden varasto vuodesta 1996 lähtien vuokratusta varastossa, ja sen myynti on siellä jatkuvaa ja merkittävää. Sillä on lisäksi oikeus tarkastaa romanialaisen yhtiön kirjanpito ja toimitilat näiden kahden yhtiön välisen sopimuksen nojalla.
- 20 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toista virkettä ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että jotta voidaan katsoa, että yhtiöllä, joka luovuttaa tavaroita muun jäsenvaltion alueella kuin siinä, jossa sillä on liiketoimintansa kotipaikka, on kiinteä toimipaikka jäsenvaltiossa, jossa nämä tavarat luovutetaan, on välttämätöntä, että tällainen kiinteä toimipaikka osallistuu suoraan tavaroiden luovutukseen liittyviin päätöksiin, vai onko riittävää, että tällä yhtiöllä on kyseisessä jäsenvaltiossa

tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit, jotka on annettu sen käyttöön sopimuksilla markkinointitoiminnasta, oikeudellisesta toiminnasta ja mainonta- ja edustustoiminnoista, joilla voi olla välitön vaikutus kyseisen yhtiön liiketoiminnan tulokseen.

- 21 Tältä osin romanialainen yhtiö väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että lääkkeiden toimittamista koskevan päätöksen tekevät yksinomaan saksalaisen yhtiön edustajat ja että se tarjoaa tälle yhtiölle ainoastaan hallinnollisia palveluja ja tukipalveluja, joilla ei ole merkitystä mainittujen säännösten soveltamisen kannalta. Se viittaa tältä osin 4.7.1985 annettuun tuomioon Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), 17.7.1997 annettuun tuomioon ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), 28.6.2007 annettuun tuomioon Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397) ja 16.10.2014 annettuun tuomioon Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).
- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että pääasiassa kyseessä oleva tilanne eroaa edellä mainittujen tuomioiden taustalla olevista tilanteista, koska saksalaisella yhtiöllä on Romaniassa pääsy lukuisiin teknisiin resursseihin ja henkilöstöresursseihin, joita se tarvitsee harjoittaakseen liiketoimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa ja jotka vaikuttavat sen taloudelliseen tulokseen.
- 23 Se huomauttaa lisäksi, että romanialaisen yhtiön tarjoamilla markkinointipalveluilla näyttää olevan erottamaton yhteys tähän liiketoimintaan, koska markkinoinnin panosta on hankala erottaa farmaseuttisten tuotteiden myyntiprosessissa. Näitä palveluja ei sen mukaan myöskään pidä sekoittaa mainospalveluihin, jotka mielletään pelkiksi hallinnollisiksi toiminnoiksi ja tukitoiminnoiksi. Ne ovat kiinteästi sidoksissa näiden tuotteiden tilausten hankkimiseen, ja romanialaisen yhtiön työntekijät ovat mukana romanialaisten asiakkaiden tilausten vastaanottamisessa ja niiden välittämisessä saksalaiselle yhtiölle.
- 24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näin ollen sitä, onko kiinteässä toimipaikassa harjoitetun liiketoiminnan välttämättä oltava samanlaista kuin liiketoiminnan sen kotipaikassa vai riittääkö, että kiinteän toimipaikan harjoittamalla liiketoiminnalla on läheinen yhteys liiketoiminnan tavoitteen toteuttamiseen tai sillä on vaikutusta tämän toteuttamisen kannalta.
- 25 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, sulkeeko arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toista virkettä ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklaa tulkittaessa se, että verovelvollisella on välitön ja pysyvä pääsy määräysvallassaan olevan toisen verovelvollisen teknisiin resursseihin ja henkilöstöresursseihin, pois mahdollisuuden katsoa, että viimeksi mainittu verovelvollinen tarjoaa palveluja tämän ensimmäisen verovelvollisen näin muodostuneelle kiinteälle toimipaikalle. Sillä on epäilyksiä siitä, voiko oikeushenkilö olla samalla sekä toisen oikeushenkilön kiinteä toimipaikka että palvelujen tarjoaja tälle kiinteälle toimipaikalle.
- 26 Curtea de Apel București on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jotta voidaan katsoa, että yhtiöllä, joka suorittaa tavaroiden luovutuksia jonkin muun kuin sen jäsenvaltion alueella, jossa sen liiketoiminnan kotipaikka sijaitsee, on [arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklan toisessa virkkeessä ja [täytäntöönpano]asetuksen N:o 282/2011 11 artiklassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka siinä jäsenvaltiossa, jossa se suorittaa tavaroiden luovutuksia, onko välttämätöntä, että kyseisen yhtiön viimeksi mainitun valtion alueella käyttämät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit ovat sen omia, vai riittääkö,

että kyseisellä yhtiöllä on välitön ja pysyvä pääsy näihin teknisiin resursseihin ja henkilöstöresursseihin siihen etuyhteydessä olevan yhtiön kautta, joka on yhtiön määräysvallassa sillä perusteella, että yhtiö omistaa enemmistön sen yhtiöosuuksista?

- 2) Jotta voidaan katsoa, että yhtiöllä, joka suorittaa tavaroiden luovutuksia jonkin muun kuin sen jäsenvaltion alueella, jossa sen liiketoiminnan kotipaikka sijaitsee, on [arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklan toisessa virkkeessä ja [täytäntöönpano]asetuksen N:o 282/2011 11 artiklassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka siinä jäsenvaltiossa, jossa se suorittaa tavaroiden luovutuksia, onko välttämätöntä, että oletettu kiinteä toimipaikka osallistuu välittömästi päätöksiin, jotka koskevat tavaroiden luovutuksia, vai riittääkö, että kyseisellä yhtiöllä on siinä jäsenvaltiossa, jossa se suorittaa tavaroiden luovutuksia, käytössään tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit ulkopuolisten yhtiöiden kanssa tehtyjen ja markkinointia, oikeudellisia palveluja, mainontaa, varastointia, edustamista ja muuta mahdollisesti myyntimääriin välittömästi vaikuttavaa toimintaa koskevien sopimusten nojalla?
- 3) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklan toista virkettä ja [täytäntöönpano]asetuksen N:o 282/2011 11 artiklaa tulkittava siten, että jos verovelvollisella on välittömästi ja pysyvästi käytettävissään toisen verovelvollisen, joka on ensin mainittuun verovelvolliseen etuyhteydessä oleva yhtiö ja sen määräysvallassa, tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit, jälkimmäistä yhtiötä ei voida pitää toimijana, joka suorittaa palveluja näin muodostuneelle kiinteälle toimipaikalle?”

### **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

- 27 Kolmella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien tiedustele lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että yhtiöllä, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa, on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa sillä perusteella, että kyseisellä yhtiöllä on siellä tytäryhtiö, joka antaa sen käyttöön henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja sopimuksilla, joilla tytäryhtiö tarjoaa sille yksinoikeudella markkinointipalveluja, oikeudellisia palveluja sekä mainonta- ja edustuspalveluja, jotka voivat vaikuttaa suoraan sen myyntimääriin.
- 28 Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Tämän artiklan toisessa virkkeessä säädetään kuitenkin, että jos nämä palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee.
- 29 Siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, mikä on kyseessä olevien palvelujen suorituspaikka, on muistutettava, että käyttökelpoisin ja siten ensisijainen liittymäkohta palvelujen suorituspaikan määrittämiseksi verotuksen kannalta on paikka, jossa verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka, ja verovelvollisen kiinteän toimipaikan huomioon ottaminen muodostaa poikkeuksen tästä pääsäännöstä, mikäli tietyt edellytykset täyttyvät (tuomio 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 30 Siitä, onko kyseessä mainitun 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitettu kiinteä toimipaikka, on todettava, ettei tätä kysymystä tarkastella enää palveluja suorittavan verovelvollisen perusteella vaan palvelut vastaanottavan verovelvollisen perusteella (tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 57 kohta).
- 31 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön (ks. mm. tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja 65 kohta) ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan sanamuodon mukaan kiinteän toimipaikan käsitteellä tarkoitetaan mitä tahansa muuta toimipaikkaa kuin kyseisen asetuksen 10 artiklassa tarkoitettua 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.
- 32 Ensiksi on tutkittava edellisessä kohdassa mainittu ensimmäinen kriteeri, jonka mukaan kiinteällä toimipaikalla on oltava riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne.
- 33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tältä osin, onko välttämätöntä, että nämä henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit ovat palvelut vastaanottavan yhtiön omia, vai riittääkö, että tällä yhtiöllä on välitön ja pysyvä pääsy tällaisiin resursseihin sellaisen siihen etuyhteydessä olevan yhtiön kautta, joka on sen määräysvallassa ja jonka yhtiöosuuksista se omistaa enemmistön.
- 34 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että unionin oikeuden säännöksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2021, X (Eurooppalainen pidätysmääräys – Ne bis in idem), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 35 Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohdan sanamuodosta on todettava, ettei näissä säännöksissä täsmennetä nimenomaisesti sitä, onko henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien oltava toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelut vastaanottavan yhtiön omia. Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohdassa edellytetään ainoastaan, että kiinteällä toimipaikalla on ”riittävä pysyvyysaste” sekä ”henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne”.
- 36 Tältä osin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kiinteän toimipaikan käsite edellyttää, että tällä toimipaikalla on tietty vähimmäispysyvyys siten, että sillä on pysyvästi sellaiset henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit, joita tarvitaan kyseessä olevien palvelujen suorittamiseen (tuomio 28.6.2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Kiinteää toimipaikkaa ei siten voi olla yhtäältä ilman näkyvää rakennetta, joka konkretisoituu henkilöstöresurssien tai teknisten resurssien olemassaololla. Toisaalta tämä rakenne ei voi olla olemassa vain satunnaisesti.
- 38 Siitä, että palveluja tarjoava yhtiö on toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, kyseiset palvelut vastaanottavan toisen yhtiön tytäryhtiö, on muistutettava, että taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen



- perusedellytys. Näin ollen toimipaikan luokittelu kiinteäksi toimipaikaksi ei voi riippua pelkästään kyseisen yksikön oikeudellisesta asemasta (tuomio 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Tässä yhteydessä on todettava, että vaikka on mahdollista, että tytäryhtiö on emoyhtiönsä kiinteä toimipaikka, tällainen luokittelu riippuu täytäntöönpanoasetuksessa N:o 282/2011 ja erityisesti sen 11 artiklassa luetelluista aineellisista edellytyksistä, joita on arvioitava taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden valossa (tuomio 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, 32 kohta).
- 40 Täten sitä, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella yhtiöllä on jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, ei voida päätellä pelkästään siitä seikasta, että tällä yhtiöllä on mainitussa jäsenvaltiossa tytäryhtiö (ks. vastaavasti tuomio 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, 33 kohta).
- 41 Näin se, että henkilöstöressurssien ja aineellisten resurssien osalta on olemassa soveltuva rakenne, jolla on riittävä pysyvyysaste, on vahvistettava taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden valossa. Vaikka ei edellytetä, että verovelvollisella on omat henkilöstöressurit tai tekniset resurssit, jotta voitaisiin katsoa, että verovelvollisella on riittävän pysyvyysasteen omaava ja henkilöstöressurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne toisessa jäsenvaltiossa, on sitä vastoin välttämätöntä, että kyseisellä verovelvollisella on valta käyttää näitä henkilöstöressursseja 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.
- 42 Tätä päätelmää tukee arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohdan asiayhteys sekä näillä säännöksillä tavoitellut päämäärät. On nimittäin muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa määritetään palvelujen verotuksellinen liittymäkohta, jotta voidaan välttää yhtäältä toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen (tuomio 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Unionin tuomioistuimien on jo muistuttanut tästä, että palveluiden suorituspaikkaa koskevien säännösten logiikka edellyttää, että verotus suoritetaan mahdollisuuksien mukaan siellä, missä tavarat ja palvelut käytetään (ks. vastaavasti tuomio 8.12.2016, A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, 25 kohta ja tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 29 kohta).
- 44 Tästä syystä unionin lainsäätäjät on säätänyt arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa sellaisten olosuhteiden estämiseksi, jotka voivat vaarantaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan, että kun palvelu suoritetaan paikkaan, jota voidaan pitää verovelvollisen kiinteänä toimipaikkana, on katsottava, että suoritettujen palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee (tuomio 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, 27 kohta).
- 45 Se, että kiinteän toimipaikan olemassaolon edellytykseksi asetetaan se, että kyseisen toimipaikan henkilökunnalla on työsopimus itse verovelvollisen kanssa ja että aineelliset resurssit ovat verovelvollisen omia, merkitsisi yhtäältä täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohdassa säädetyin kriteerein erittäin suppeaa soveltamista. Toisaalta tällainen kriteeri ei edistäisi suurempaa oikeusvarmuutta palvelusuoritusten verotuksellisen

liittymäkohdan määrittämisessä, jos palvelusuoritusten verotuksen siirtämiseksi jäsenvaltiosta toiseen riittäisi, että verovelvollinen täyttää henkilöstötarpeensa ja aineelliset tarpeensa turvautumalla eri palveluntarjoajiin.

- 46 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, onko pääasian tilanteessa saksalaisella yhtiöllä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta Romaniassa rakenne, jolla on riittävä pysyvyysaste. Tämän arvioinnin avuksi unionin tuomioistuin voi kuitenkin esittää sille kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka voivat olla sille hyödyllisiä (ks. mm. tuomio 6.10.2021, A (Rajojen ylittäminen huviveneellä), C-35/20, EU:C:2021:813, 85 kohta).
- 47 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että saksalaisella yhtiöllä ei ollut omia henkilöstöresursseja eikä teknisiä resursseja Romaniassa vaan nämä resurssit kuuluivat romanialaiselle yhtiölle. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan saksalaisella yhtiöllä on kuitenkin ollut pysyvä ja keskeytyksetön pääsy tällaisiin resursseihin, koska vuonna 2011 tehtyä markkinointipalvelujen, oikeudellisten palvelujen sekä mainonta- ja edustuspalvelujen tarjoamista koskevaa sopimusta ei voitu irtisanoa lyhyellä irtisanomisajalla. Romanianlainen yhtiö antoi etenkin tämän sopimuksen perusteella saksalaisen yhtiön käyttöön teknisiä resursseja (tietokoneita, käyttöjärjestelmiä, ajoneuvoja) mutta ennen kaikkea henkilöstöresursseja, jotka käsittivät yli 200 työntekijää, joista muun muassa yli 150 oli myyntiedustajia. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että saksalainen yhtiö on romanialaisen yhtiön ainoa asiakas, jolle tämä tarjoaa yksinoikeudella markkinointipalveluja, oikeudellisia palveluja sekä mainonta- ja edustuspalveluja.
- 48 Kun kuitenkin otetaan huomioon se, että oikeushenkilön oletetaan käyttävän käytössään olevia teknisiä resursseja ja henkilöstöresursseja omiin tarpeisiinsa, vaikka sillä olisikin vain yksi asiakas, saksalaisella yhtiöllä voisi olla henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta Romaniassa soveltuva rakenne, jolla on riittävä pysyvyysaste, jos osoitettaisiin, että saksalaisella yhtiöllä oli sovellettavien sopimusmääräysten perusteella käytettävissään romanialaisen yhtiön teknisiä resursseja ja henkilöstöresursseja niin kuin ne olisivat sen omia, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa.
- 49 Toiseksi on tutkittava tämän tuomion 31 kohdassa mainittu toinen kriteeri, jonka perusteella kiinteä toimipaikan olemassaolo voidaan todeta ja jonka mukaan tällaiselle toimipaikalle on ominaista henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan sille suoritettut palvelut ja käyttämään niitä oman toimintansa tarpeisiin.
- 50 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tältä osin tarkemmin sitä, voidaanko kiinteän toimipaikan olemassaolo päätellä pääasiassa siitä seikasta, että romanialainen yhtiö tarjoaa palveluja, joilla voi olla suora vaikutus saksalaisen yhtiön liiketoiminnan tulokseen, kuten markkinointipalveluja, sillä nämä palvelut liittyvät läheisesti saksalaisen yhtiön myymiä farmaseuttisia tuotteita koskevien tilausten hankintaan, vai onko myös välttämätöntä, että oletettu kiinteä toimipaikka osallistuu suoraan mainitun saksalaisen yhtiön liiketoimintaan liittyviin päätöksiin.
- 51 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä tosiseikoista ilmenee, että romanialaisen yhtiön saksalaiselle yhtiölle tarjoamalla mainonta- ja markkinointipalveluilla pyrittiin pääasiassa informoimaan romanialaisia terveydenhoitoalan ammattilaisia ja kuluttajia paremmin kyseisen saksalaisen yhtiön myymistä farmaseuttisista tuotteista. Romanianlaisen yhtiön henkilöstö ainoastaan otti vastaan yhdeksän romanialaisen lääkkeiden tukkumyyjän tekemät tilaukset ja välitti ne saksalaiselle yhtiölle sekä toimitti

saksalaisen yhtiön laskut tämän asiakkaille kyseisessä jäsenvaltiossa. Kyseinen yhtiö ei osallistunut suoraan saksalaisen yhtiön farmaseuttisten tuotteiden myyntiin ja toimittamiseen eikä se antanut sitoumuksia kolmansiin nähden viimeksi mainitun yhtiön nimissä.

- 52 Aluksi on kuitenkin erotettava toisistaan romanialaisen yhtiön saksalaiselle yhtiölle suorittamat palvelut ja tavarat, joita viimeksi mainittu yhtiö myy ja toimittaa Romaniassa. Kyse on erillisistä palvelujen suorituksista ja tavaroiden luovutuksista, joihin sovelletaan eri arvonlisäverojärjestelmiä (ks. analogisesti tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 64 kohta).
- 53 Kuten tämän tuomion 31 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, seuraavaksi kiinteälle toimipaikalle on ominaista riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään kyseisen toimipaikan omia tarpeita varten suoritettavia palveluja, eikä sitä määritä päätökset, joita tällaisella rakenteella on valtuudet tehdä.
- 54 Asiakirja-aineistosta ilmenee lopuksi, että pääasiassa ne henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit, jotka romanialainen yhtiö on antanut saksalaisen yhtiön käyttöön ja joiden perusteella voidaan Romanian veroviranomaisen mukaan todeta saksalaisen yhtiön kiinteän toimipaikan olemassaolo Romaniassa, ovat myös niitä, joiden ansiosta romanialainen yhtiö suorittaa palveluja saksalaiselle yhtiölle. Samoja resursseja ei kuitenkaan voida käyttää samanaikaisesti samojen palvelujen tarjoamiseen ja vastaanottamiseen.
- 55 Edellä esitetystä seuraa näin ollen, että romanialaisen yhtiön tarjoamien markkinointipalvelujen, oikeudellisten palvelujen sekä mainonta- ja edustuspalvelujen vastaanottaja on selvästi saksalainen yhtiö, joka käyttää Saksassa sijaitsevia henkilöstöresurssejaan ja teknisiä resurssejaan tehdäkseen ja pannakseen täytäntöön myyntisopimukset farmaseuttisten tuotteidensa jälleenmyyjien kanssa Romaniassa.
- 56 Jos mainitut tosiseikat pitävät paikkansa – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava –, saksalaisella yhtiöllä ei ole kiinteää toimipaikkaa Romaniassa, koska sillä ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa rakennetta, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan siellä romanialaisen yhtiön suorittamia palveluja ja käyttämään niitä farmaseuttisten tuotteiden myynnin ja toimituksen käsittävää liiketoimintaansa varten.
- 57 Kaiken edellä esitetyn perusteella kolmeen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei yhtiöllä, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa, ole kiinteää toimipaikkaa toisessa jäsenvaltiossa sillä perusteella, että kyseisellä yhtiöllä on siellä tytäryhtiö, joka antaa sen käyttöön henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja sopimuksilla, joilla tytäryhtiö tarjoaa sille yksinoikeudella markkinointipalveluja, oikeudellisia palveluja sekä mainonta- ja edustuspalveluja, jotka voivat vaikuttaa suoraan sen myyntimääriin.

## Oikeudenkäyntikulut

- 58 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 (viides 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, ettei yhtiöllä, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa, ole kiinteää toimipaikkaa toisessa jäsenvaltiossa sillä perusteella, että kyseisellä yhtiöllä on siellä tytäryhtiö, joka antaa sen käyttöön henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja sopimuksilla, joilla tytäryhtiö tarjoaa sille yksinoikeudella markkinointipalveluja, oikeudellisia palveluja sekä mainonta- ja edustuspalveluja, jotka voivat vaikuttaa suoraan sen myyntimääriin.**

Allekirjoitukset