

Asia C-333/20**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

22.7.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Curtea de Apel București (Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

30.12.2019

Valittaja:

Berlin Chemie A. Menarini SRL

Vastapuoli:Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București –
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București**Väliintulija:**

Berlin Chemie AG

Pääasian kohde

Hallintovalitus, jolla valittaja, Berlin Chemie A. Menarini SRL -niminen yhtiö, jonka kotipaikka on Romania ja jota tukee Berlin Chemie AG -niminen yhtiö, jonka kotipaikka on Saksa, vaatii Curtea de Apel Bucureștia (Bukarestin ylioikeus, Romania) yhtäältä kumoamaan vastapuolen, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureștin (Bukarestin keskisuurten verovelvollisten verohallinto – Bukarestin alueellinen julkisesta taloudesta vastaava virasto) tekemän verotuspäätöksen, jossa valittaja veloitettiin maksamaan 42 461 424 Romanian leuta täydentävää arvonlisäveroa, 5 855 738 Romanian leuta korkoa ja 3 289 071 Romanian leuta viivästyskorkoa, ja toisaalta kyseisen verotuspäätöksen nojalla jo maksettujen määrien palautusta.

Ennakkoratkaisupyyntöön kohde ja oikeudellinen perusta

Direktiivin 2006/112 44 artiklan toisen virkkeen ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan tulkinta.

Ennakkoratkaisukysymykset

1) Jotta voidaan katsoa, että yhtiöllä, joka suorittaa tavaroiden luovutuksia jonkin muun kuin sen jäsenvaltion alueella, jossa sen liiketoiminnan kotipaikka sijaitsee, on yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan toisessa virkkeessä ja neuvoston 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 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan toisessa virkkeessä ja neuvoston 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 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan toista virkettä ja neuvoston 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?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 44 artiklan toinen virke.

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, 10 ja 11 artikla.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Verokoodeksista annettu laki nro 571/2003 (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), joka oli voimassa 31.12.2015 asti, 133 §:n 2 momentti, jonka mukaan ”tässä ominaisuudessaan toimivalle verovelvolliselle suoritettujen palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen hankkijan kiinteä toimipaikka sijaitsee. Tällaisen liiketoiminnan kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut hankkineella verovelvollisella on vakituinen osoite tai vakinainen asuinpaikka”, ja 125¹ §:n 2 kohdan b kohta, jonka mukaan ”verovelvollinen, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Romanian ulkopuolella, katsotaan sijoittautuneeksi Romaniaan, jos sillä on kiinteä toimipaikka Romaniassa tai jos sillä on Romaniassa käytettävissään riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit voidakseen säännöllisesti suorittaa veronalaisia tavaroiden luovutuksia ja/tai palvelujen suorituksia”.

Mainitut säännökset sisältyvät 1.1.2016 lähtien samansisältöisinä verokoodeksista annetun lain nro 227/2015 (legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal) 278 §:n 2 momenttiin ja 266 §:n 2 momenttiin.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Berlin Chemie AG, joka on menettelyssä väliintulijana, on yhtiö, jonka kotipaikka on Saksassa ja joka on myynyt Romaniassa lääkevalmisteita jatkuvasti vuodesta 1996 lähtien. Sillä on Romaniassa veroedustaja, ja se on rekisteröity Romaniassa arvonlisäverovelvolliseksi ja clawback-veron maksajaksi. Väliintulijan myymät valmisteet ovat saaneet myyntiluvan Romaniassa.
- 2 Vuonna 2007 väliintulija teki romanialaisen Fildas Trading SRL -yhtiön kanssa sopimuksen valmisteidensa varastoinnista. Sopimuksen nojalla Berlin Chemie AG, joka haluaa varmistaa kyseisten valmisteiden jatkuvan saatavuuden Romaniassa, toimittaa Fildas Trading SRL:n varastoon valmisteita kulloinkin voimassa olevan hinnaston mukaisesti. Fildas Trading SRL sitoutuu vastaavasti pitämään väliintulijan valmisteet varastossaan erillään muiden yhtiöiden valmisteista, pitämään tarkkaa kirjanpitoa kyseisistä valmisteista ja niiden ostoista ja myynneistä sekä pitämään valmisteiden viimeisen käyttöpäivämäärän mukaista inventaaria, sallimaan väliintulijan tehdä tarkastuksia sekä saattamaan valmisteet kolmannen osapuolen ostajien saataville siten, että se voi myös omissa nimissään ottaa varastosta tuotteita jälleenmyyntiä varten.

- 3 Valittaja, Berlin Chemie A. Menarini SRL, jonka kotipaikka on Bukarest, perustettiin vuonna 2011. Sen ainoa omistaja on Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, jonka kotipaikka on Saksa ja joka puolestaan on 95-prosenttisesti väliintulijan, Berlin Chemie AG:n, omistuksessa. Romanianlaisyhtiön perustamiskirjan mukaan sen pääasiallinen toimiala on johdon konsultointi ja sen pääasiallista toimintaa on suhde- ja tiedotustoimintaan liittyvä konsultointi. Lisäksi yhtiö voi harjoittaa toissijaista toimintaa, kuten lääkevalmisteiden tukkukauppaa, liiketoiminnan ja liikkeenjohdon konsultointia, mainostoimistotoimintaa sekä markkina- ja mielipidetutkimustoimintaa.
- 4 Väliintulija ja valittaja tekivät 1.6.2011 Saksan lain alaisen markkinointia, mainontaa ja oikeudellisia palveluja koskevan sopimuksen. Sopimuksella romanialaisyhtiö sitoutui toteuttamaan kaikki tarvittavat markkinointitoimet edistääkseen aktiivisesti väliintulijan valmisteiden myyntiä Romaniassa väliintulijan määrittämien ja kehittämien strategioiden ja määrärahojen mukaisesti niin, että kyseisten valmisteiden kysyntä Romaniassa kasvaisi. Lisäksi romanialaisyhtiö sitoutui perustamaan asiantuntevan oikeudellisen neuvontapalvelun ja ylläpitämään sitä mainontaan, tiedottamiseen ja myynninedistämiseen liittyvien ongelmien ratkaisemiseksi väliintulijan lukuun ja eduksi ja ottamaan lisäksi pysyvästi ja jatkuvaluonteisesti paikallisen vastuun kaiken sellaisen kyseisen maan lainsäädännön sekä väliintulijan sisäisten prosessien noudattamisesta, jotka sääntelevät mainontaa, myynninedistämistä ja muita näihin liittyviä ongelmia ja tilanteita.
- 5 Lisäksi valittaja sitoutui ryhtymään kaikkiin lain mukaan tarvittaviin toimenpiteisiin niiden lupien saamiseksi, joita väliintulija tarvitsi jälleenmyydäkseen valmisteitaan Romaniassa; näihin kuului muun muassa kaikkien rekisteröintien, todistusten ja muiden hallinnollisten lupien hankkimisessa avustaminen, vilpillisen kilpailun, patentinloukkausten ja muiden toimintaan haitallisesti vaikuttavien tapahtumien tarkkaileminen sekä kliinisissä tutkimuksissa ja muussa tutkimus- ja kehitystoiminnassa avustaminen.
- 6 Sopimuksella valittaja niin ikään sitoutui toimittamaan kohtuullisesti väliintulijan hyväksymää lääketieteellistä kirjallisuutta ja markkinointimateriaalia, jota lääke-edustajat saattoivat käyttää valmisteiden markkinoinnissa. Väliintulija puolestaan sitoutui saattamaan valittajan saataville ilmaisia valmistäytteitä, joita valittaja saattoi käyttää mainostaessaan valmisteita: valittajan oli toimitettava näytteet alueen terveydenhoitoalan ammattilaisille väliintulijan lukuun.
- 7 Lisäksi sopimukseen sisältyi väliintulijan, Berlin Chemie AG:n, oikeus tarkastaa romanialaisyhtiön kirjanpito ja toimitilat.
- 8 Sopimuksen mukaan romanialaisyhtiön tarjoamista palveluista maksettiin kuukausipalkkio, joka perustui yhtiölle tosiasiallisesti aiheutuneiden kulujen kokonaisuuteen ja johon lisättiin jokaisena kalenterivuonna 7,5 prosenttia.

- 9 Valittajan ja väliintulijan välisissä maksuissa ja toimissa alettiin 14.3.2013 noudattaa ”nollasaldosopimusta” eli effective cross border cash pooling -sopimusta, jonka mukaan päätilinä on väliintulijan tili ja pääpankkina on UniCredit Bank AG (Saksa). Valittajan tili on cash pooling -järjestelyyn osallistuva tili, ja pankki, jossa tili on – UniCredit Țiriac Bank (Romania) – on järjestelyyn osallistuva pankki.
- 10 Käytännössä valittajan väliintulijalle tarjoamista palveluista suoritetaan maksu sopimalla, että valittajan väliintulijalle osoittamat laskut kuitataan väliintulijan valittajalle myöntämän lainan lyhennyksillä, ja laskujen ja lainan arvo on sama. Esimerkki tällaisesta kuittaus sopimuksesta on toimitettu Romanian keskuspankkiin (Banca Națională a României).
- 11 Kansalliselta kaupparekisterivirastolta (Oficiul Național al Registrului Comerțului) saatujen tietojen mukaan valittajalla oli vuonna 2016 keskimäärin 201 työntekijää, joista 151 oli myyntiedustajia (sales representatives).
- 12 Valittaja tarjosi väliintulijalle sopimuksessa mainittuja markkinointi- ja mainontapalveluja sekä oikeudellisia palveluja. Se katsoi, etteivät palvelut olleet veronalaisia Romaniassa vaan Saksassa, ja siksi sen laskuihin oli merkitty arvonlisäveroksi nolla.
- 13 Vastapuoli katsoi, että väliintulijalla, Berlin Chemie AG:lla, on Romaniassa käytettävissään riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit, jotta sillä on katsottava olevan kiinteä toimipaikka Romaniassa valittajan kotipaikassa Bukarestissa, ja että valittajan väliintulijalle 1.2.2014 ja 31.12.2016 välisenä aikana tarjoamat markkinointi- ja myynninedistämispalvelut sekä valmistaiden lupamenettelyjä koskevat palvelut olivat tällä perusteella Romaniassa veronalaisia. Näin ollen se laski, että veron määräytymisperustetta oli täydennettävä 183 763 182 Romanian leun verran, ja teki 29.11.2018 päivätyn verotuspäätöksen, jossa valittajalle asetettiin arvonlisäveroa, korkoa ja viivästyskorkoa koskeva täydennysmaksuvelvoite.
- 14 Valittaja teki ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen, Curtea de Apel Bucureștiin (Bukarestin ylioikeus), hallintovalituksen, jossa se vaati edellä mainitun verotuspäätöksen kumoamista ja sen perusteella jo maksettujen määrien palautusta. Berlin Chemie AG jätti valittajan tueksi väliintulohakemuksen, jossa se vetosi siihen, että verotuspäätös vaikuttaa välittömästi sen ja valittajan välisten liiketoimien verokohteluun siltä osin kuin siinä katsotaan, että Berlin Chemie AG:lla on kiinteä toimipaikka Romaniassa. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin hyväksyi hakemuksen.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 15 Vastapuoli katsoi, että lain nro 571/2003 125¹ §:n 2 momentin b kohdassa ja vastaavasti lain nro 227/2015 266 §:n 2 momentissa, luettuna yhdessä asetuksen N:o 282/2011 kanssa, säädetyt edellytykset täyttyivät ja että väliintulijalla on siten

Romaniassa riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit, jotta sillä on katsottava olevan kiinteä toimipaikka Romaniassa valittajan kotipaikassa. Lisäksi lain nro 571/2003 133 §:n 2 momentin ja lain nro 227/2015 278 §:n 2 momentin mukaan palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen hankkijalla on kiinteä toimipaikka, toisin sanoen Romania.

- 16 Vastapuoli päätyi näihin johtopäätöksiin useiden seikkojen perusteella, muun muassa siksi, että väliintulija on valittajan ainoa asiakas. Lisäksi siitä, että valittaja sitoutui vuonna 2011 tehdyllä sopimuksella tarjoamaan saksalaisyhtiölle markkinointipalveluja, ja siitä, että valittajan organisaatiokaavion mukaan sen työntekijöistä 151 on myyntiedustajia, voidaan vastapuolen mukaan päätellä, että valittajan työntekijöiden pääasiallinen työnkuva on väliintulijan, Berlin Chemie AG:n, myymien lääkevalmisteiden myynnin lisääminen ja tilausten hankkiminen.
- 17 Vastapuoli katsoi, että väliintulijana olevalla saksalaisyhtiöllä oli Romaniassa käytettävissään tekniset resurssit, tarkemmin sanottuna valittajan tekniset resurssit (tietokoneet, käyttöjärjestelmät, moottoriajoneuvot), jotka on hankittu saksalaisyhtiöltä peräisin olleella rahalla. Valittaja puolestaan esitti, että kyseiset resurssit kuuluvat sille eikä asiassa ole merkitystä sillä, että ne on ostettu rahalla, joka on lainattu saksalaisyhtiöltä ja josta valittaja maksaa korkoa.
- 18 Vastapuolena oleva verohallinto esitti, että valittajan työntekijöiden harjoittamaan toimintaan kuuluu myös romanialaisten tukkukauppiaiden lääkevalmisteita koskevien tilausten vastaanottaminen ja niiden välittäminen väliintulijalle sekä laskujen käsittely ja niiden välittäminen väliintulijalta sen asiakkaille; lisäksi valittajan työntekijät pitävät verohallinnon mukaan yllä yhteyksiä myös Fildas-yhtiöön, joka varastoi väliintulijana olevan saksalaisyhtiön myymiä valmisteita. Valittaja on vahvistanut, että lääkevalmisteiden luovuttamista koskevan päätöksen tekee saksalaisyhtiö. Valittaja katsoo, että sen harjoittama toiminta on yksinomaan tuki- ja hallintotoimintaa, jonka tarkoituksena on helpottaa viestintää ja auttaa ylittämään kielelliset esteet; valittajan mukaan sen työntekijöillä ei ole valtuuksia tehdä sitoumuksia saksalaisyhtiön lukuun. Valittajan näkemyksen mukaan väliintulijalle osoitettujen jälleenmyyjien tilausten ja jälleenmyyjille osoitettujen väliintulijan laskujen vastaanottaminen on sihteerityötä tai taloushallintoa, jolla ei ole merkitystä kiinteän toimipaikan muodostumisen kannalta, eikä myöskään postiosoitteen käyttö ole tältä kannalta riittävä seikka.
- 19 Muita seikkoja, joilla on vastapuolen mukaan merkitystä kiinteän toimipaikan muodostumisen kannalta, ovat se, että valittaja on tarjonnut väliintulijalle väliintulijan Romanian markkinoilla myymiin lääkevalmisteisiin liittyviä oikeudellisia palveluja, ja se, että väliintulija on nimennyt yhden valittajan työntekijän huolehtimaan lääketurvatoimintaan liittyvistä kysymyksistä. Valittajan mukaan nämäkään seikat eivät ole kiinteän toimipaikan muodostumisen kannalta riittäviä, koska ensin mainitun palvelun voisi tarjota mikä tahansa muukin yritys.
- 20 Vastapuoli totesi myös, että väliintulijan myymien ja Fildas-yhtiön varastossa olleiden valmisteiden inventoijat olivat valittajan työntekijöitä. Valittaja toteaa

kuitenkin, että sen työntekijät tekivät ainoastaan hallinnollista työtä, jonka tarkoituksena oli helpottaa viestintää, koska Fildasin työntekijät kyseisessä varastossa eivät osanneet englantia, ja että inventaario toteutettiin siten, että paikalla oli väliintulijan työntekijä, joka oli tullut Saksasta Romaniaan nimenomaan inventaariota varten.

- 21 Vastapuoli totesi niin ikään, että valittaja päätti hävittää tiettyjä lääkevalmisteita, kun taas valittaja esitti, että se hävitti ainoastaan omistamiaan näytteitä eikä väliintulijalle kuuluneita, Romaniassa varastoituja valmisteita.
- 22 Vastapuoli esitti myös, että valittaja oli sopinut mainos- ja markkinointipalveluista edistääkseen väliintulijan myymien valmisteiden myyntiä Romanian markkinoilla sekä järjestänyt tapahtumia ja osallistunut tapahtumiin, joiden tarkoituksena oli edistää väliintulijan lääkevalmisteiden myyntiä, ja tarjonnut näiden tapahtumien yhteydessä terveydenhuoltoalan ammattilaisille näytteitä kyseisistä valmisteista. Valittaja on väliintulijan, Berlin Chemie AG:n, Romaniassa myymien valmisteiden myyntilupien haltijoiden paikallinen edustaja.
- 23 Veroviranomainen on lisäksi todennut, että valittajan verokirjanpito on järjestetty väliintulijan Romaniassa myymien 25 valmisteiden mukaisiin kustannuspaikkoihin, jotka on perustettu tileille, ja että valittaja on aktiivinen jäsen Romanian kansainvälisten lääkevalmistajien yhdistyksessä, vaikka se ei valmista eikä myy lääkkeitä Romanian alueella. Valittajan näkemyksen mukaan nämäkään seikat eivät ole merkityksellisiä. Yhtäältä se perustelee verokirjanpitonsa järjestämistä sillä, että kunkin valmisteiden myynninedistämistä varten on olemassa määräraha, ja kansainvälisten kirjanpitostandardien noudattamisella; toisaalta se toteaa, että edellä mainitun yhdistyksen jäsenyyteen riittää, että harjoittaa lääkealalla mitä tahansa toimintaa.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 24 Koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä valittajan väliintulijalle tarjoamien markkinointi- ja mainontapalvelujen sekä oikeudellisten palvelujen verotuspaikka ja selvítettävä, onko väliintulijana olevalla saksalaisyhtiöllä kiinteä toimipaikka Romaniassa, se toteaa, että pääasian ratkaisu riippuu direktiivin 2006/112 44 artiklan toisen virkkeen ja asetuksen N:o 282/2011 11 artiklan tulkinnasta.
- 25 Asiaa koskevista kansallisista säännöksistä, joiden mukaan kiinteän toimipaikan olemassaolo Romaniassa edellyttää riittäviä teknisiä resursseja ja henkilöstöresursseja veronalaisten tavaroiden luovutusten ja/tai palvelujen suoritusten säännöllistä toteuttamista varten, kyseinen tuomioistuin toteaa, että niiden sanamuoto on jokseenkin erilainen kuin asetuksen N:o 282/2011 11 artiklassa, jonka mukaan ”kiinteä toimipaikka” tarkoittaa mitä tahansa toimipaikkaa, joka ei ole kyseisen asetuksen 10 artiklassa tarkoitettu liiketoiminnan kotipaikka, kun sillä on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöressurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla

se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.

- 26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nostaa esiin useita unionin tuomioistuimen tuomioita, nimittäin tuomion *Welmory* (C-605/12), tuomion *Commissioners of Customs and Excise v. DFDS* (C-260/95), tuomion *Daimler ja Widex* (C-318/11 ja C-319/11), tuomion *TGE Gas Engineering* (C-16/17), tuomion *ARO Lease v. Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam* (C-190/95), tuomion *RAL (Channel Islands) ym.* (C-452/03), tuomion *WebMindLicenses* (C-419/14), tuomion *Faaborg-Gelting Linien v. Finanzamt Flensburg* (C-231/94), tuomion *Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* (C-168/84), tuomion *E.ON Global Commodities* (C-323/12), tuomion *Planzer Luxembourg* (C-73/06) ja tuomion *FCE Bank* (C-210/04), joissa kuitenkin on kyse nyt tarkasteltavasta tapauksesta tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen puolesta poikkeavista tilanteista; tästä syystä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, miten direktiivin 2006/112 44 artiklan toista virkettä ja asetuksen N:o 282/2011 11 artiklaa olisi tulkittava.
- 27 Unionin tuomioistuimen aikaisemmassa oikeuskäytännössä ei myöskään näytetä käsittelevän sitä, millainen merkitys markkinointipalvelujen tarjoamisella on kiinteän toimipaikan muodostumisen kannalta, kun otetaan huomioon, että markkinointipalvelut edellyttävät monimuotoista toimintaa, joka on melko läheisessä yhteydessä tavaroiden myynnin kanssa, koska se on omiaan vaikuttamaan liiketoiminnan tuloksiin.
- 28 Ensimmäisestä ennakkoratkaisukysymyksestä ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka veroviranomainen katsoi, että *Berlin Chemie AG*:llä oli kiinteä toimipaikka Romaniassa, kun otetaan huomioon valittajan – joka siis on Romanian lain alainen, väliintulijan määräysvallassa oleva yhtiö – käytettävissä olevat tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit ja se, että väliintulija on tehnyt valittajan kanssa sopimuksen, jonka nojalla valittaja tarjoaa väliintulijalle yksinoikeudella markkinointi- ja mainontapalveluja sekä oikeudellisia palveluja, jotka liittyvät läheisesti sen Romaniassa harjoittamaan jatkuvaan ja pitkäkestoiseen liiketoimintaan, kyseiset tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit kuuluvat vähintäänkin muodollisesti romanialaisyhtiölle, joka vaikuttaa perustetun nimenomaisesti mainittujen palvelujen tarjoamiseksi.
- 29 Koska valittajalla ei enää ole muita asiakkaita, väliintulijan mahdollisuus käyttää sen resursseja vaikuttaa lisäksi välittömältä ja pysyvältä.
- 30 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin pohtii, voidaanko edellä esitetystä tilanteesta katsoa, että väliintulijalla on kiinteä toimipaikka Romaniassa, vai onko välttämätöntä, että tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit kuuluvat sille suoraan. Jos nimittäin henkilö voisi siirtää palvelujen verotuksen yhdestä jäsenvaltiosta toiseen pelkästään täyttämällä teknisten resurssien ja henkilöstöresurssien tarpeensa tekemällä sopimuksia sellaisten yritysten kanssa, jotka on perustettu nimenomaan tällaisten toisessa

jäsenvaltiossa tapahtuvan liiketoiminnan harjoittamisen kannalta välttämättömien palvelujen tarjoamiseksi, se voisi kannustaa väärinkäytöksiin.

- 31 Koska valittaja ei ole saksalaisyhtiön tytäryhtiö, nyt tarkasteltava tilanne poikkeaa ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan unionin tuomioistuimen tuomiossa *Commissioners of Customs and Excise v. DFDS* (C-260/95) tarkastellusta asiasta, jossa oli kyse matkatoimistoista.
- 32 Tilanne poikkeaa sen mukaan myös tuomiossa *Welmory* (C-605/12) tarkastellusta tapauksesta, jossa yhtiöt olivat toisistaan riippumattomia; nyt tarkasteltavassa tapauksessahan valittaja on väliintulijan määräysvallassa ja väliintulija hyödyntää yksinoikeudella valittajan resursseja.
- 33 Toisesta ennakkoratkaisukysymyksestä ja valittajan väitteestä, jonka mukaan tarjotut palvelut ovat yksinomaan tuki- ja hallintopalveluja, joilla ei ole merkitystä direktiivin 2006/112 44 artiklan toisen virkkeen ja asetuksen N:o 282/2011 11 artiklan kannalta, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin huomauttaa, että nyt tarkasteltava tapaus poikkeaa niistä, joita unionin tuomioistuin tarkasteli tuomiossa *ARO Lease v. Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam* (C-190/95), tuomiossa *Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* (C-168/84), tuomiossa *Welmory* (C-605/12) ja tuomiossa *Planzer Luxembourg* (C-73/06).
- 34 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa suhtautuvansa epäilevästi siihen, voidaanko valittajan tarjoamia markkinointipalveluja, joita ei voida sekoittaa mainospalveluihin, pitää pelkästään tuki- ja hallintopalveluina, koska niillä näyttää olevan kiinteä yhteys saksalaisyhtiön Romaniassa harjoittamaan liiketoimintaan eli lääkevalmisteiden myyntiin ja suora vaikutus kyseisten valmisteiden luovutukseen Romaniassa.
- 35 Vaikka valittajan työntekijät eivät itse teekään varsinaista päätöstä väliintulijan lääkevalmisteiden myynnistä Romaniassa, valittajan organisaatiokaaviossa on kuitenkin 150 myyntiedustajaa (sales representatives) ja yksi myyntipäällikkö (sales manager), mikä osoittaa, että sen toiminta on läheisesti yhteydessä väliintulijan valmisteita koskevien tilausten hankkimiseen. Valittajan työntekijät osallistuvat niin ikään tilausten välittämiseen asiakkailta väliintulijalle, joten heidän toimintansa tavoitteena on lääkevalmisteiden myynti.
- 36 Kolmannesta ennakkoratkaisukysymyksestä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että valittajan puolustus perustuu väitteeseen, jonka mukaan valittaja ja väliintulija ovat kaksi erillistä oikeushenkilöä, jotka eivät muodosta yhtä taloudellista kokonaisuutta, ja näkemykseen, jonka mukaan seikat, joihin vastapuoli on vedonnut osoittaakseen, että väliintulijalla on Romaniassa kiinteä toimipaikka, ovat merkityksettömiä.
- 37 Vaikka valittaja ei olekaan saksalaisyhtiön tytäryhtiö tai sivuliike, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että kun huomioon otetaan myös osakepääomaan perustuva väliintulijan määräysvalta,

valittajan toiminnan ja väliintulijan valmisteiden myyntitoiminnan välinen yhteys, valittajan tarjoamien palvelujen yksinoikeudellinen luonne ja väliintulijan oikeus tarkastaa valittajan kirjanpito ja tilat, on epäselvää, tulisiko nämä kaksi yhtiötä katsoa yhdeksi oikeushenkilöksi.

- 38 Nyt tarkasteltava tapaus poikkeaa niistä, joita unionin tuomioistuin on tarkastellut edellä mainituissa tuomioissaan, siltä osin, ettei valittaja ole väliintulijan tytäryhtiö tai sivuliike mutta ei toisaalta myöskään riippumaton siitä.
- 39 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii siten sitä, voiko sama oikeushenkilö samanaikaisesti olla sekä toisen oikeushenkilön kiinteä toimipaikka että toimija, joka suorittaa palveluja näin muodostuneelle kiinteälle toimipaikalle.