Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

7 päivänä toukokuuta 2020 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 44 artikla – Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011 – 11 artiklan 1 kohta – Palvelujen suoritus – Verotuksellinen liittymäkohta – Kiinteän toimipaikan käsite – Arvonlisäverovelvollinen – Kolmanteen valtioon sijoittautuneen yhtiön unionin jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö

Asiassa C-547/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Wroc?awin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 6.6.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.8.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Dong Yang Electronics sp. z o.o.

vastaan

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit I. Jarukaitis, E. Juhász (esittelevä tuomari), M. Ileši? ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 5.9.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Dong Yang Electronics sp. z o.o., edustajinaan M. Goj, T. Dziadura, I. Rymanowska ja D. Pokrop, doradcy podatkowi,

– Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu, edustajinaan M. Kowalewska, J. Grzebyk, B. Ko?odziej ja T. Wojciechowski,

– Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Kramarczyk- Sza?adzi?ska,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään F. Shibli, D. Thorneloe ja J. Kraehling, avustajanaan R. Hill, barrister,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Siekierzy?ska ja N. Gossement,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.11.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

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 direktiivi 2006/112), 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 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Dong Yang Electronics sp. z o.o. (jäljempänä Dong Yang) ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu (Wroc?awin verotoimiston johtaja, Puola) ja joka koskee viimeksi mainitun tekemää päätöstä, jolla Dong Yang on velvoitettu maksamaan takautuvasti arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Vapaakauppasopimus

3 Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden sekä Korean tasavallan välisen vapaakauppasopimuksen, joka hyväksyttiin Euroopan unionin puolesta 16.9.2010 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2011/265/EU (EUVL 2011, L 127, s. 1), liitteen 7?A-2 toisessa sarakkeessa, jonka otsikko on ”Sijoittautumismuodot”, olevassa taulukossa todetaan seuraavaa:

”PL: Rahoituspalveluja lukuun ottamatta ei sitoumuksia sivuliikkeiden osalta. Korealaiset sijoittajat voivat harjoittaa taloudellista toimintaa ainoastaan kommandiittiyhtiön, kommandiittiosakeyhtiön, rajoitetun vastuun yhtiön tai osakeyhtiön muodossa (lakiasiainpalvelujen osalta ainoastaan rekisteröidyn avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön muodossa).”

Direktiivi 2006/112

4 Direktiivin 2006/112 V osastoon, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, kuuluva 3 luku, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”, sisältää kyseisen direktiivin 44 artiklan, jossa 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.”

Täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011

5 Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 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.

– –

3. Verovelvolliselle myönnetty arvonlisäverotunniste ei sinällään riitä osoittamaan, että verovelvollisella on kiinteä toimipaikka.”

6 Kyseisen asetuksen 22 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Hankkijan sen kiinteän toimipaikan määrittämiseksi, johon palvelu suoritetaan, palvelun suorittajan on tarkasteltava suoritetun palvelun luonnetta ja käyttötarkoitusta.

Kun palvelun suorittaja ei suoritetun palvelun luonteen ja käyttötarkoituksen perusteella pysty määrittämään kiinteää toimipaikkaa, johon palvelu suoritetaan, palvelun suorittajan on kiinteää toimipaikkaa määrittäessään tarkasteltava erityisesti sitä, ilmoitetaanko kiinteä toimipaikka sopimuksessa, tilauslomakkeessa ja hankkijan palvelun suorittajalle toimittamassa hankkijan kotijäsenvaltion antamassa arvonlisäverotunnisteessa palvelun hankkijaksi ja onko kiinteä toimipaikka se yksikkö, joka maksaa palvelusta.

Jos hankkijan kiinteää toimipaikkaa, johon palvelu suoritetaan, ei voida määrittää tämän kohdan ensimmäisen ja toisen alakohdan nojalla tai jos direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan soveltamisalaan kuuluvat palvelut suoritetaan verovelvolliselle sellaisen sopimuksen perusteella, joka koskee yhtä tai useampaa yksilöimättömällä ja määrittämättömällä tavalla käytettävää palvelua, palvelujen suorittaja voi perustellusti katsoa palvelut suoritetuiksi paikassa, joka on hankkijan liiketoiminnan kotipaikka.

2. Tämän artiklan soveltaminen ei vaikuta hankkijan velvoitteisiin.”

Puolan oikeus

7 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i us?ug; Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 28b §:n 1–3 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvolliselle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palveluja vastaanottavalla verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka, jollei 2–4 momentista, 28e §:stä, 28f §:n 1 ja 1a momentista, 28g §:n 1 momentista, 28i §:stä, 28j §:n 1 ja 2 momentista ja 28n §:stä muuta johdu.

2. Jos nämä palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee.

3. Jos palveluja vastaanottavalla verovelvollisella ei ole 2 momentissa tarkoitettua kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa verovelvollisella on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Dong Yang, joka on Puolan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, teki 27.10.2010 LG Display Co. Ltd:n (Korea) (jäljempänä LG Korea), joka on Souliin (Etelä-Korea) sijoittautunut Korean oikeuden mukaan perustettu yhtiö, kanssa sopimuksen palvelujen suorituksesta, joka koostui LG Korean omistamista tietyistä materiaaleista ja komponenteista valmistettavien painettujen

piirilevyjen (printed circuit boards) kokoamisesta.

9 LG Korean tytäryhtiö LG Display Polska sp. z o.o (jäljempänä LG Puola), joka on Puolan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, tullasi painettujen piirilevyjen valmistamiseen tarvittavat materiaalit ja komponentit ja toimitti ne Dong Yangille.

10 Dong Yang siirsi painetut piirilevyt edelleen LG Puolalle, joka käytti niitä LG Korean kanssa tehdyn sopimuksen perusteella TFT LCD ?moduulien valmistamiseen. Nämä moduulit, jotka olivat LG Korean omaisuutta, toimitettiin toiselle yhtiölle eli LG Display Germany GmbH:lle.

11 LG Puolalla on käytössään omat tuotantovälineet. Kyseisellä yhtiöllä ja LG Korealla on erilliset arvonlisäverotunnisteet.

12 Dong Yang laskutti painettujen piirilevyjen kokoamispalvelut LG Korealta ja katsoi, etteivät ne olleet arvonlisäverollisia Puolassa.

13 LG Korea vakuutti Dong Yangille, ettei sillä ollut Puolassa kiinteää toimipaikkaa, työntekijöitä eikä kiinteistöjä tai teknisiä resursseja.

14 Wroc?awin verotoimiston johtaja katsoi, että Dong Yang oli suorittanut painettujen piirilevyjen kokoamispalvelut Puolassa, koska LG Puola oli LG Korean kiinteä toimipaikka. Kyseinen johtaja vaati näin ollen 28.2.2017 Dong Yangilta tämän vuonna 2012 suorittamia kokoamispalveluja koskevan arvonlisäveron määrää.

15 Wroc?awin verotoimiston johtaja totesi tässä päätöksessä, että LG Korea käytti luomiensa sopimussuhteiden välityksellä LG Puolaa oman toimipaikkansa tavoin.

16 Johtaja lisäsi, että Dong Yangin ei olisi pitänyt tyytyä pelkkään LG Korean ilmoitukseen, jonka mukaan tällä ei ollut kiinteää toimipaikkaa Puolassa, vaan sen olisi pitänyt tutkia täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 22 artiklan mukaisesti, kuka oli sen suorittamien palvelujen todellinen vastaanottaja, ja tämän perusteella se olisi voinut päätellä, että kyseinen edunsaaja oli todellisuudessa LG Puola.

17 Dong Yang nosti Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiussa (Wroc?awin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) kanteen, jossa se vaati Wroc?awin verotoimiston johtajan päätöksen kumoamista sillä perusteella, että kyseisellä päätöksellä rikottiin direktiivin 2006/112 44 artiklaa ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohtaa sekä 21 ja 22 artiklaa.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa 4.7.1985 annettuun tuomioon Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), 2.5.1996 annettuun tuomioon Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), 17.7.1997 annettuun tuomioon ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374) ja 16.10.2014 annettuun tuomioon Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), jotka koskevat kyseisen direktiivin 44 artiklassa tarkoitettua kiinteän toimipaikan käsitettä. Se katsoo kuitenkin, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa on huomattavia tosiseikkoja koskevia eroja. On nimittäin niin, että koska LG Korean kotipaikka on kolmannessa valtiossa, tässä tapauksessa Korean tasavallassa, kyseisellä yhtiöllä ei ole EUT-sopimuksessa vahvistettuja vapauksia eikä se voi harjoittaa vapaasti liiketoimintaa Puolan tasavallassa.

19 Koska tällaisen toiminnan harjoittaminen on mahdollista vain sidoksissa olevan yhtiön kautta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kolmanteen valtioon sijoittautuneella yhtiöllä on aina mahdollisuus vaikuttaa tytäryhtiönsä toimintaan ja näin ollen käyttää sen varoja.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näin ollen, onko palvelujen suorittajan

pidettävä – ja jos on, millä edellytyksillä – kolmanteen valtioon sijoittautuneen yhtiön Puolassa olevaa tytäryhtiötä kiinteänä toimipaikkana palvelujen suorituspaikan määrittämiseksi, kun otetaan huomioon erityisesti sille täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 22 artiklan nojalla kuuluvat velvollisuudet.

21 Kyseinen tuomioistuin pohtii erityisesti sitä, voidaanko kiinteän toimipaikan olemassaolo päätellä pelkästään tytäryhtiön olemassaolosta vai onko palvelujen suorittajan otettava huomioon emoyhtiön ja tämän tytäryhtiön väliset sopimussuhteet. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tästä, että emoyhtiön ja tytäryhtiön välisistä yhteistyösopimuksista, joiden perusteella Puolan veroviranomaiset ovat katsoneet, että kyseessä on kiinteä toimipaikka, on saatu tieto eri verotusmenettelyssä kuin pääasian taustalla olevassa menettelyssä ja sopimukset eivät ole olleet pääasiassa kyseessä olevan palvelujen suorittajan saatavilla.

22 Näissä olosuhteissa Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu, joka katsoo tarpeelliseksi saada unionin tuomioistuimelta selvennystä, on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko pelkästään siitä seikasta, että Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautunut yhtiö omistaa Puolaan sijoittautuneen tytäryhtiön, johtaa, että sillä on Puolassa [direktiivin 2006/112] 44 artiklassa ja [asetuksen N:o 282/2011] 11 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kolmas osapuoli velvollinen tutkimaan Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneen yhtiön ja Puolaan sijoittautuneen tytäryhtiön väliset sopimussuhteet sen selvittämiseksi, onko ensin mainitulla yhtiöllä kiinteä toimipaikka Puolassa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kahdella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, onko direktiivin 2006/112 44 artiklaa ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohtaa ja 22 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että palvelujen suorittaja voi päätellä, että kolmanteen valtioon sijoittautuneella yhtiöllä on jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, pelkästään siitä seikasta, että tällä yhtiöllä on siellä tytäryhtiö, vai onko tämän palvelujen suorittajan otettava selvää näiden kahden yksikön välisistä sopimussuhteista tällaisen arvioinnin tekemiseksi.

24 Direktiivin 2006/112/EY 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.

25 Näissä säännöksissä määritetään palvelujen verotuksellinen liittymäkohta, jotta voidaan välttää yhtäältä toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen (tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 kohta).

26 Unionin tuomioistuin on jo katsonut, että vaikka käyttökelpoisin ja siten ensisijainen liittymäkohta palvelujen suorituspaikan määrittämiseksi verotuksen kannalta on paikka, jossa verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka, verovelvollisen kiinteän toimipaikan huomioon ottaminen muodostaa poikkeuksen tästä pääsäännöstä, mikäli tietyt edellytykset täyttyvät (tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53 ja 56 kohta).

27 Tästä syystä unionin lainsäätäjä on säätänyt direktiivin 2006/112 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.

28 Siitä, onko kyseessä mainitun 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitettu kiinteä toimipaikka, on todettava, että tätä kysymystä on tarkasteltava palvelut vastaanottavan verovelvollisen perusteella (tuomio 16.10.2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, 57 kohta). Tästä täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklassa säädetään, että ”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.

29 Tästä on tosin huomautettava, että tämän tuomion3 kohdassa mainitun vapaakauppasopimuksen liitteen 7-A-2 toisessa sarakkeessa, jonka otsikko on ”Sijoittautumismuodot”, on Puolan tasavaltaa koskeva varaus, jonka mukaan korealaiset sijoittajat voivat harjoittaa taloudellista toimintaa ainoastaan kommandiittiyhtiön, kommandiittiosakeyhtiön, rajoitetun vastuun yhtiön tai osakeyhtiön muodossa. Tämä säännös on esteenä Korean oikeuden mukaan perustettujen yritysten mahdollisuudelle harjoittaa välitöntä liiketoimintaa Puolassa.

30 Ei kuitenkaan voida sulkea pois sitä, että Etelä-Koreaan sijoittautuneen emoyhtiön tällaisen toiminnan harjoittamista varten omistama tytäryhtiö voi olla direktiivin 2006/112 44 artiklassa, luettuna täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohdan valossa, tarkoitettu kyseisen emoyhtiön kiinteä toimipaikka unionin jäsenvaltiossa. Näin ollen edellisessä tuomion kohdassa mainitulla varauksella ei ole vaikutusta direktiivin 2006/112 44 artiklassa tarkoitetun kiinteän toimipaikan käsitteen tulkintaan.

31 On huomautettava, että taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (ks. vastaavasti tuomio 2.5.2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin ollen toimipaikan luokitteleminen kiinteäksi toimipaikaksi ei voi riippua pelkästään kyseisen yksikön oikeudellisesta asemasta.

32 Tässä yhteydessä on todettava, että vaikka on mahdollista, että tytäryhtiö on emoyhtiönsä kiinteä toimipaikka (ks. vastaavasti tuomio 20.2.1997, DFDS, C?260/95, EU:C:1997:77, 25 ja 26 kohta), tällainen luokittelu riippuu täytäntöönpanoasetuksessa N:o 282/2011 ja erityisesti sen 11 artiklassa luetelluista aineellisista edellytyksistä, joita on arvioitava taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden valossa.

33 Edellä esitetystä seuraa, että palvelujen suorittaja ei voi päätellä, että kolmanteen valtioon sijoittautuneella yhtiöllä on jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, pelkästään siitä seikasta, että tällä yhtiöllä on mainitussa jäsenvaltiossa tytäryhtiö.

34 Siitä, onko kyseisen palvelujen suorittajan tutkittava kyseisen yhtiön ja sen tytäryhtiön väliset

sopimussuhteet sen määrittämiseksi, onko ensin mainitulla tällainen kiinteä toimipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa, on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa ennakkoratkaisupyynnössään täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 22 artiklaan.

35 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kyseisessä 22 artiklassa säädetään useista arviointiperusteista, jotka kyseisen palvelujen suorittajan on otettava huomioon palvelujen vastaanottajan kiinteän toimipaikan määrittämiseksi. Kyse on ensinnäkin palvelut vastaanottavalle verovelvolliselle suoritetun palvelun luonteen ja käyttötarkoituksen tarkastelusta. Jos tämän tarkastelun perusteella ei voida yksilöidä kyseisen palvelujen vastaanottajan kiinteää toimipaikkaa, on tutkittava erityisesti, yksilöidäänkö sopimuksessa, tilauslomakkeessa ja palvelujen vastaanottajan jäsenvaltion sille antamassa ja palvelujen vastaanottajan toimittamassa arvonlisäverotunnisteessa kiinteä toimipaikka palvelujen vastaanottajaksi ja onko kiinteä toimipaikka palveluista maksava yksikkö. Lopuksi on todettava, että kun näiden kahden edellä mainitun arviointiperusteen nojalla ei voida yksilöidä palvelujen vastaanottajan kiinteää toimipaikkaa, palvelujen suorittaja voi perustellusti katsoa, että palvelut suoritetaan paikkaan, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

36 Näin ollen on todettava, että – kuten Puolan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio ovat väittäneet – kyseisestä 22 artiklasta ei ilmene, että kyseisten palvelujen suorittajan olisi tutkittava kolmanteen valtioon sijoittautuneen yhtiön ja sen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön väliset sopimussuhteet sen määrittämiseksi, onko ensin mainitulla tällainen kiinteä toimipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa. On nimittäin niin, että erityisesti mainitun artiklan 1 kohdan toinen alakohta koskee palvelujen suorittajan ja palvelut vastaanottavan verovelvollisen välistä palvelujen suorittamista koskevaa sopimusta eikä tämän vastaanottavan verovelvollisen ja yksikön, joka voidaan mahdollisesti katsoa sen kiinteäksi toimipaikaksi, välistä sopimussuhdetta.

37 Lisäksi, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 73 ja 74 kohdassa, on niin, että palvelujen suorittajalle ei voida asettaa veroviranomaisille kuuluvia velvollisuuksia vaatimalla sitä tutkimaan emoyhtiön ja tytäryhtiön välisiä sopimussuhteita, joista palvelujen suorittaja ei pääsääntöisesti voi saada tietoa (ks. vastaavasti tuomio 3.10.2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Kaiken edellä esitetyn perusteella on esitettyihin kysymyksiin vastattava, että direktiivin 2006/112 44 artiklaa ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 11 artiklan 1 kohtaa ja 22 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei palvelujen suorittaja voi päätellä, että kolmanteen valtioon sijoittautuneella yhtiöllä on jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, pelkästään siitä seikasta, että tällä yhtiöllä on jäsenvaltiossa tytäryhtiö, eikä tällä palvelujen suorittajalla ole velvollisuutta tutkia näiden kahden yksikön välisiä sopimussuhteita tällaisen arvioinnin tekemiseksi.

Oikeudenkäyntikulut

39 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 artiklan 1 kohtaa ja 22 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei palvelujen suorittaja voi päätellä, että kolmanteen

valtioon sijoittautuneella yhtiöllä on jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, pelkästään siitä seikasta, että tällä yhtiöllä on jäsenvaltiossa tytäryhtiö, eikä tällä palvelujen suorittajalla ole velvollisuutta tutkia näiden kahden yksikön välisiä sopimussuhteita tällaisen arvioinnin tekemiseksi.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.