



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

13 юни 2024 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 44 — Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 — Член 11, параграф 1 — Място на доставка на услуги — Понятие за „постоянен обект“ — Способност, от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за получаване и ползване на услугите за собствени нужди — Услуги по производство на облицовки за седалки за моторни превозни средства, извършвани от едно дружество за сметка на друго дружество, принадлежащо към същата група и установено в друга държава членка“

По дело C-533/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul Argeş (Окръжен съд Арджеш, Румъния) с акт от 10 юни 2021 г., постъпил в Съда на 9 август 2022 г., в рамките на производство по дело

SC Adient Ltd & Co. KG

срещу

Agencia Națională de Administrare Fiscală,

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: М. Ilešič, изпълняващ функцията на председател на десети състав, I. Jarukaitis (докладчик) и D. Gratsias, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за SC Adient Ltd & Co. KG, от М. Ezer и F. Nanu, avocați,

* Език на производството: румънски.

- за румънското правителство, от R. Antonie, E. Gane и A. Rotăreanu, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от A. Armenia и E. A. Stamate, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 1 февруари 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 44 и 192а от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива (ЕС) 2018/1695 на Съвета от 6 ноември 2018 г. (ОВ L 282, 2018 г., стр. 5, и поправка в ОВ L 329, 2018 г., стр. 53) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на членове 10, 11 и 53 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 77, 2011 г., стр. 1).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между от една страна, SC Adient Ltd & Co. KG (наричано по-нататък „Adient Германия“), а от друга Agenția Națională de Administrare Fiscală и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (Национална агенция на данъчната администрация — Регионална главна дирекция на публичните финанси Плоещ — Окръжна администрация „Публични финанси“ Арджеш, Румъния) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод на искане за отмяна на решение, с което Adient Германия е данъчно регистрирано по служебен ред в Румъния, с мотива че това дружество има постоянен обект в тази страна.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

- 3 Дял V от Директивата за ДДС, озаглавен „Място на облагаемите сделки“, съдържа глава 3 („Място на доставка на услуги“), която от своя страна съдържа раздел 2, озаглавен „Общи правила“, в който член 44 от тази директива гласи:

„Мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на

постоянния адрес или обичайното местоживеене на данъчнозадълженото лице, което получава такива услуги“.

4 Дял XI от посочената директива, озаглавен „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“, съдържа глава 1, посветена на задълженията за плащане. Раздел 1 от тази глава, озаглавен „Лица — платци на ДДС на данъчните органи“, включва членове 192a—205 от същата директива.

5 Член 192a от Директивата за ДДС предвижда:

„По смисъла на настоящия раздел данъчнозадължено лице, което [и]ма постоянен обект на територията на държавата членка, където е дължим данъкът, се счита за данъчнозадължено лице, което не е установено в рамките на държавата членка, когато са изпълнени следните условия:

- а) извършва облагаема доставка на стоки или услуги на територията на тази държава членка;
- б) обект, който доставчикът има на територията на тази държава членка, не взема участие в тази доставка“.

6 Според член 193 от тази директива:

„[Данъкът върху добавената стойност (ДДС)] е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в съгласие, посочени в членове 194—199б и член 202“.

7 Член 194 от посочената директива гласи следното:

„1. Когато облагаемата доставка на стоки или услуги се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е дължим ДДС, държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е лицето, на което са доставени стоките или услугите.

2. Държавите членки определят условията за прилагане на параграф 1“.

Регламент за изпълнение № 282/2011

8 Съображение 14 от Регламент за изпълнение № 282/2011 гласи:

„За да се осигури еднаквото прилагане на правилата за определяне на мястото на облагаемата доставка, следва да се изяснят някои понятия, като „място на установяване на стопанска дейност“, „постоянен обект“, „постоянен адрес“ и „обичайно местоживеене“. Съобразяването със заключенията на Съда на Европейския съюз, както и изборът на възможно най-ясни и обективни критерии, би следвало да улесни прилагането на тези понятия на практика“.

9 Според член 10, параграф 1 от Регламента за прилагане:

„За целите на прилагане на членове 44 и 45 от Директива[та за ДДС] мястото на установяване на стопанската дейност на данъчнозадължено лице е мястото, където се изпълняват функциите на централната администрация на стопанската дейност“.

10 Член 11, параграфи 1 и 2 от посочения регламент за изпълнение предвижда:

„1. За прилагането на член 44 от Директива[та за ДДС] „постоянен обект“ е всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност по член 10 от настоящия регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект.

2. За прилагането на следващите членове „постоянен обект“ означава всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност, посочен в член 10 от настоящия регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да доставя услугите, които престира:

[...]

г) член 192а от Директива[та за ДДС]“.

11 Член 53 от Регламент за изпълнение № 282/2011 гласи:

„1. За прилагането на член 192а от Директива[та за ДДС] се взема предвид само постоянен обект, с който разполага данъчнозадълженото лице, когато същият е с достатъчно постоянен характер и подходяща структура по отношение на човешките и техническите ресурси, ко[и]то му позволява[т] да извършва доставки на стоки и услуги, в които участва.

2. Когато данъчнозадължено лице разполага с постоянен обект на територията на държавата членка, където ДДС е дължим, се счита, че този обект не участва в доставката на стоки или услуги по смисъла на член 192а, буква б) от Директива[та за ДДС], освен ако техническите и човешките ресурси на този постоянен обект се използват от данъчнозадълженото лице за операции, свързани с изпълнението на облагаемата доставка на тези стоки или услуги на територията на тази държава членка, преди или по време на изпълнението ѝ.

Когато средствата от постоянния обект се използват единствено за целите на административното обслужване, като счетоводство, фактуриране и събиране на вземания, не се счита, че те се използват за изпълнение на доставка на стоки или услуги.

Ако обаче се издаде фактура с идентификационния номер по ДДС, предоставен му от държавата членка на постоянния обект, се счита, че постоянният обект участва в доставката на стоки или услуги, извършена в тази държава членка, освен ако съществува доказателство за обратното“.

Румънското право

- 12 Член 266, параграф 2, буква b) от Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal (Закон № 227/2015 за приемане на Данъчен кодекс) от 8 септември 2015 г. (Monitorul Oficial al României, част I, № 688 от 10 септември 2015 г., наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), гласи:

„По смисъла на този член:

[...]

b) данъчнозадължено лице, чието място на стопанска дейност е извън Румъния, се счита за установено в Румъния, ако притежава постоянен обект в Румъния или ако разполага в Румъния с достатъчно технически и човешки ресурси, за да извършва редовно облагаеми доставки на стоки или услуги“.

- 13 Член 278, параграф 2 от Данъчния кодекс предвижда:

„Мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място, различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира постоянният обект на лицето, което получава услугите. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживееие на данъчнозадълженото лице, което получава тези услуги“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 14 Adient Германия и SC Adient Automotive România SRL (наричано по-нататък „Adient Румъния“) принадлежат към групата Adient, специализирана в производството и продажбата на седалки и други компоненти за моторни превозни средства.
- 15 На 1 юни 2016 г. Adient Германия сключва с Adient Румъния договор за предоставяне на услуги, който включва както услуги по обработка на тапицерски компоненти за тези седалки, така и спомагателни услуги. За Adient Румъния услугите по обработка се състоят в кроене и ушиване на суровините, доставяни от Adient Германия за производството на калъфи за седалки. Спомагателните услуги, извършвани от Adient Румъния, се състоят по-специално в приемането, складирането, проверката и управлението на суровините и в съхраняването на склад на готовите продукти. Adient Германия остава собственик на суровините, полуфабрикатите и готовите продукти по време на целия процес на обработка.
- 16 Adient Германия има идентификационен номер по ДДС в Румъния, който използва както за придобиването на стоки в тази държава членка, така и за доставката на продуктите, произведени от Adient Румъния, на своите клиенти. За предоставените му от Adient Румъния услуги то използва германския си идентификационен номер по ДДС.
- 17 Тъй като Adient Румъния смята, че доставките на услуги, които то извършва по силата на сключения с Adient Германия договор, са извършени в мястото, където е установено последното дружество, получател на услугите, Adient Румъния издава фактури без ДДС, като според него посочените доставки трябва да бъдат обложени в Германия.

- 18 След данъчна проверка, обхващаща периода от 18 февруари 2016 г. до 31 юли 2018 г., данъчната администрация обаче приема, че получателят на услугите, престирани от Adient Румъния, е постоянен обект на Adient Германия, намиращ се в Румъния, който се състоял от два от клоновете на Adient Румъния, а именно тези в Питещ и Плоещ (Румъния). От това данъчната администрация заключава, че Adient Румъния е длъжно да събере ДДС за тези услуги и издава акт за установяване на данъчни задължения на това дружество, което го оспорва в рамките на производство, различно от разглежданото в главното производство.
- 19 Освен това данъчната администрация приема, че тъй като Adient Германия има постоянен обект в Румъния, то не може да бъде идентифицирано с идентификационния номер по ДДС, който му е предоставен от германските органи, и че е длъжно да се регистрира като установено в Румъния данъчнозадължено лице. Ето защо с решение от 4 юни 2020 г. данъчната администрация постановява служебното регистриране на това дружество.
- 20 Adient Германия подава жалба по административен ред срещу това решение, която е отхвърлена с решение от 28 август 2020 г.
- 21 Срещу решенията от 4 юни и 28 август 2020 г. Adient Германия подава жалба за отмяната им пред запитващата юрисдикция Tribunalul Argeş (Окръжен съд Арджеш, Румъния).
- 22 Запитващата юрисдикция посочва, че разрешаването на спора, с който е сезирана, зависи от това дали Adient Германия разполага чрез клоновете на Adient Румъния в Питещ и Плоещ, с човешки и технически ресурси, за да извършва редовно облагаеми сделки на територията на Румъния.
- 23 Тази юрисдикция има съмнения относно позицията на данъчната администрация, която се изразява в това да се приеме, че случаят е такъв с оглед, що се отнася до човешките ресурси на Adient Германия, на следните съображения.
- 24 От една страна, тази администрация взема предвид обстоятелството, че по силата на договора за предоставяне на услуги, сключен между Adient Германия и Adient Румъния, първото има право да инспектира и проверява счетоводните документи, регистрите, докладите и всички други документи, принадлежащи на второто, и може да изисква от последното да участва в програми или инициативи за намаляване на разходите.
- 25 От друга страна, посочената администрация взема предвид факта, че служителите на Adient Румъния участват в извършваната от Adient Германия дейност по доставка на стоки, тъй като получават поръчките, заявени от клиентите на това дружество, изчисляват какви са нуждите от суровини и материали, осигуряват съхранението и превоза на суровините и готовите продукти, както и доставката на последните, като отговарят за качествения контрол; че участват в организирането и извършването на годишната инвентаризация на стоките на посоченото дружество и че осигуряват връзката с клиентите и неговите доставчици, като по този начин представляват същото дружество пред трети лица.
- 26 От друга страна, запитващата юрисдикция има съмнения във връзка с това, че за да приеме, че са налице технически средства, данъчната администрация е взела предвид обстоятелството, че служителите на Adient Румъния извършват дейността си, използвайки информационната и счетоводна система на Adient Германия, което освен това разполага със склад за съхранение в клон в Питещ, снабден с необходимото оборудване и материали.

27 При тези обстоятелства Tribunalul Argeş (Окръжен съд Арджеш) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Трябва ли разпоредбите на член 44 от [Директивата за ДДС] и на членове 10 и 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011 да се тълкуват в смисъл, че не допускат практиката на националната данъчна администрация да квалифицира независимо местно юридическо лице като постоянен обект на чуждестранно образование само въз основа на факта, че тези две дружества принадлежат към една и съща група?
2. Трябва ли разпоредбите на член 44 от [Директивата за ДДС] и на членове 10 и 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011 да се тълкуват в смисъл, че не допускат практиката на националната данъчна администрация да приеме, че на територията на държава членка има постоянен обект на чуждестранно образование единствено с оглед на услугите, които местното юридическо лице предоставя на чуждестранното образование?
3. Трябва ли разпоредбите на член 44 от [Директивата за ДДС] и на членове 10 и 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011 да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчното законодателство и практиката на националната данъчна администрация да приемат, че на територията на държава членка има постоянен обект на чуждестранно образование, като се има предвид, че въпросният постоянен [обект] доставя само стоки и не предоставя услуги?
4. Когато чуждестранно лице притежава на територията на държава членка в местно юридическо лице човешки и технически ресурси, с които гарантира предоставянето на услуги по обработка на стоките, които следва да бъдат доставени от чуждестранното образование, трябва ли разпоредбите на член 192а, буква б) от [Директивата за ДДС] [, както и] на член 11 и член 53, параграф 2 от Регламент за изпълнение № 282/2011 да се тълкуват в смисъл, че тези услуги по обработка, предоставени чрез техническите и човешките ресурси на чуждестранното юридическо лице, са: i) услуги, получени от чуждестранно юридическо лице от страна на местно лице чрез горепосочените човешки и технически ресурси, или евентуално ii) услуги, предоставени от същото чуждестранно юридическо лице, чрез горепосочените човешки и технически ресурси?
5. В зависимост от отговора на четвъртия въпрос, по какъв начин се определя мястото на доставката на услуги, с оглед на разпоредбите на член 44 от [Директивата за ДДС] и на членове 10 и 11 от Регламент за изпълнение [№ 282/2011]?
6. В светлината на член 53, параграф 2 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва ли дейностите, свързани с услугите по обработка на стоките, като приемане, инвентаризация, подаване на поръчки към доставчиците, осигуряване на складови площи, управление на складовите наличности в компютърната система, обработка на поръчките на клиентите, вписване на адреса върху документите за транспорт и фактурите, подпомагане по отношение на контрола на качеството и др. да не се вземат предвид при определянето на наличието на постоянен обект, доколкото става въпрос за дейности по административно обслужване, строго необходими за дейностите по обработка на стоките?

7. Предвид принципите, свързани с мястото на данъчно облагане на мястото, където се извършва гореспоменатото потребление по местоназначение, има ли значение при определяне на мястото на доставка на услугите по обработка обстоятелството, че получените в резултат на обработката стоки се продават от получателя на услугите (са предназначени) предимно извън Румъния, докато тези, продавани в Румъния, подлежат на облагане с ДДС и следователно резултатът от услугите по обработка не се „потребява“ в Румъния или, ако се „потребява“ в Румъния, подлежи на облагане с ДДС?
8. Ако техническите и човешките ресурси на постоянния обект, получаващ услугите, потенциално са същите като тези на доставчика, с когото услугите действително се извършват, налице ли е все пак доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС?“.

По допустимостта на преюдициалното запитване

- 28 Румънското правителство поддържа, че преюдициалното запитване е недопустимо.
- 29 На първо място, това правителство смята, че въпроси от първи до шести се основават на погрешни предположения. В това отношение то изтъква, че противно на това, което се подразбира от формулировката на първите два въпроса, данъчната администрация не се е основала единствено на принадлежността на Adient Германия и на Adient Румъния към една и съща група от дружества или на доставката на услуги по обработка от второто дружество на първото, за да направи извода, че първото дружество има постоянен обект в Румъния, а е извършила общ анализ на всички релевантни обстоятелства. Що се отнася до въпроси от трети до шести, те се основавали на погрешната предпоставка, че данъчната администрация се била позовала на човешките и техническите ресурси, използвани за доставката на услуги по обработка или за извършването на спомагателни към тази доставка дейности по административна поддръжка, при положение че били взети предвид човешките и техническите ресурси, с които разполага Adient Германия в Румъния, за да осъществява сделките по доставка на стоки, извършвани от това дружество от територията на тази държава членка.
- 30 На второ място, що се отнася до седмия преюдициален въпрос, румънското правителство поддържа, че запитващата юрисдикция не е посочила причините, поради които задава въпроса за значението на мястото, където се продават стоките, получени в резултат на услугите по обработка.
- 31 На трето място, осмият преюдициален въпрос бил недопустим, доколкото от преюдициалното запитване ставало ясно, че техническите и човешките ресурси на постоянния обект на Adient Германия в Румъния са различни от използваните от Adient Румъния за извършване на доставката на услуги.
- 32 В този смисъл следва да се припомни, че според постоянната практика на Съда само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването или валидността на норма от правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе. От това следва, че поставените от

националните юрисдикции въпроси се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е очевидно, че исканото тълкуване на това право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решения от 16 юни 2015 г., *Gauweiler* и др., C-62/14, EU:C:2015:400, т. 24 и 25, и от 18 януари 2024 г., *Comune di Copertino*, C-218/22, EU:C:2024:51, т. 19 и 20 и цитираната съдебна практика).

- 33 Освен това в рамките на производството по член 267 ДФЕС, основано на ясно разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда, националната юрисдикция е компетентна да извърши всяка преценка на фактите и обстоятелствата по делото (решение от 9 февруари 2023 г., *Finanzamt X* (Доставки от страна на собственика на конюшня), C-713/21, EU:C:2023:80, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 34 В случая следва да се отбележи, че от описанието на правната и фактическата обстановка по делото в главното производство, съдържащо се в преюдициалното запитване, става ясно, че разрешаването на спора, с който е сезирана запитващата юрисдикция, зависи от получаването от последната на редица уточнения относно критериите, позволяващи да се квалифицира дадено образувание като постоянен обект. Всъщност в това запитване запитващата юрисдикция посочва твърденията на жалбоподателя в главното производство, че данъчната администрация е приела, че е налице постоянен обект, като е взела предвид принадлежността на съответните две дружества към една и съща група и договора за доставка на услуги, обвързващ тези две дружества. Освен това тя отбелязва, че администрацията е взела предвид и човешките и техническите ресурси, използвани в Румъния при доставката на стоките надолу по веригата от постоянния обект.
- 35 Следва да се добави, че нищо в преписката, с която разполага Съдът, не позволява да се приеме, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство или че проблемът е от хипотетично естество.
- 36 Накрая, следва да се припомни, че макар представените от запитващата юрисдикция факти да се състояли във възпроизвеждане на твърденията на жалбоподателя, само по себе си това обстоятелство, дори да е вярно, не доказва, че с тези си действия въпросната юрисдикция не е изпълнила задължението си в съответствие с член 94 от Процедурния правилник на Съда да посочи в акта за преюдициално запитване изложение на фактите, на които се основават въпросите, и причините, поради които има въпроси относно тълкуването на разпоредбите от правото на Съюза, посочени в поставените въпроси, или поради които счита, че се нуждае от отговор на Съда за разрешаването на спора, с който е сезирана (вж. в този смисъл решение от 21 октомври 2021 г., *Wilo Salmson France*, C-80/20, EU:C:2021:870, т. 51).
- 37 От изложеното по-горе следва, че преюдициалното запитване е допустимо.

По преюдициалните въпроси

По първите два въпроса

- 38 С първите си два въпроса, които следва да се разгледат заедно, по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 44 от Директивата за ДДС и член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадължено по ДДС дружество, установило мястото си на стопанска дейност в държава членка, което ползва услуги, предоставени от установено в друга държава членка дружество, трябва да се разглежда като притежаващо в последната държава членка постоянен обект с оглед на определянето на мястото на доставка на тези услуги само поради факта, че двете дружества принадлежат към една и съща група и че тези дружества са свързани помежду си с договор за доставка на услуги.
- 39 В началото следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика най-полезният и вследствие на това водещ критерий за привръзка, за да се определи мястото на доставка на услуги от данъчна гледна точка, е критерият за мястото, в което данъчнозадълженото лице е установило стопанската си дейност, поради това че като обективен, прост и практичен критерий той дава голяма правна сигурност. Обратно, привръзката към постоянния обект на данъчнозадълженото лице, представлява вторична привръзка, която дерогира от общото правило, което пък се прилага, стига да са изпълнени определени условия (вж. в този смисъл решения от 16 октомври 2014 г., *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 53—56, от 7 април 2022 г., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, т. 29, и от 29 юни 2023 г., *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, т. 29).
- 40 Следователно тази вторична привръзка трябва да се вземе предвид само в случай че привръзката с мястото, в което е установена стопанската дейност, не води до рационално решение или поражда спор с друга държава членка (вж. по-специално решения от 4 юли 1985 г., *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299, т. 17, решение от 7 май 1998 г., *Lease Plan*, C-390/96, EU:C:1998:206, т. 24 и цитираната съдебна практика, и от 29 юни 2023 г., *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 41 Що се отнася до понятието „постоянен обект“ по смисъла на член 44 от Директивата за ДДС, от самия текст на член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 следва, че то обозначава всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект.
- 42 Следователно, за да бъде прието, че данъчнозадължено лице разполага с постоянен обект в държава членка, в която съответните услуги му се доставят, то трябва да разполага в нея със структура с достатъчно равнище на постоянство, която освен това е и подходяща да му позволи да получава в нея съответните услуги и да ги ползва за нуждите на своята стопанска дейност (решение от 29 юни 2023 г., *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, т. 31).
- 43 Както Съдът многократно е постановявал, квалифицирането като постоянен обект зависи от материалноправните условия, посочени в Регламент за изпълнение № 282/2011, а именно в член 11 от него, които следва да бъдат преценени с оглед на действителното

икономическо и търговско положение, така че такова квалифициране не може да зависи само от правния статут на съответния субект (решение от 7 май 2020 г., *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, т. 31 и 32).

- 44 От това следва, че макар да е възможно дъщерното дружество — доставчик на услуги, установено в дадена държава членка, да е постоянен обект на дружеството си майка, получател на тези услуги и установено в друга държава членка или в трета държава, тази квалификация не може да се изведе само от факта, че това дружество притежава там дъщерно дружество (решение от 7 април 2022 г., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 45 По същите причини обстоятелството, че две дружества, юридически независими едно от друго, принадлежат към една и съща група, също не може само по себе си да установи наличието на постоянен обект на дружеството — получател на услугите, предоставяни от второто дружество.
- 46 Съществуването на такъв обект не може да се изведе и от самото обстоятелство, че тези две дружества са правно обвързани помежду си с договор, който определя условията, при които се престират услугите, осигурявани от едното изключително в полза на другото.
- 47 Всъщност, както Съдът многократно е постановявал, тъй като дадено юридическо лице, макар да има само един клиент, следва да използва техническите и човешките ресурси, с които разполага за собствените си нужди, само ако се установи, че поради приложимите договорни разпоредби дружество — получател на услуги, разполага с техническите и човешките ресурси на своя доставчик, все едно че са негови, следва да се приеме, че то би могло да се смята за разполагащо в държавата членка, в която е установен доставчикът, със структура, представляваща достатъчно равнище на постоянство и подходяща от гледна точка на човешките и техническите средства (решения от 7 април 2022 г., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, т. 48, и от 29 юни 2023 г., *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, т. 37).
- 48 Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 50 от заключението си, доставчикът по принцип действа от свое име и в свой икономически интерес като независим съдоговорител, а не като несамостоятелна част на другата страна по договора.
- 49 Следователно фактът, че страните са обвързани от договор за предоставяне на услуги, макар и осигуряващ изключителни права, сам по себе си няма за последица да превърне ресурсите на доставчика в такива на неговия клиент, освен ако не бъде доказано, че в приложение на този договор доставчикът не носи отговорност за собствените си средства и не предоставя услугите си на свой риск (вж. в този смисъл решение от 29 юни 2023 г., *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, т. 39).
- 50 В случая запитващата юрисдикция следва да прецени дали по-специално от клаузите на договора, обвързващ страните, следва, че човешките и техническите ресурси на клоновете в Питещ и Плоещ на Adient Румъния са били предоставени на разположение на Adient Германия с достатъчно равнище на постоянство, за да може то да получи в тях доставките на услуги по обработка, извършвани от Adient Румъния, и да ги ползва за нуждите на своята стопанска дейност. Всъщност в рамките на установеното с член 267 ДФЕС сътрудничество само националните юрисдикции могат да направят всички окончателни фактически изводи в това отношение (вж. в този смисъл решения от 10 март 2011 г., *Vog* и

др., C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, EU:C:2011:135, т. 55, и от 20 април 2023 г., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, т. 31 и цитираната съдебна практика).

- 51 Съдът обаче може да предостави на тези юрисдикции всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което са сезирани (решения от 17 декември 2020 г., Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, т. 27 и цитираната съдебна практика, от 4 март 2021 г., Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, т. 36 и цитираната съдебна практика, и от 7 април 2022 г., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 52 В това отношение, доколкото от акта за преюдициално запитване става ясно, че всички дружества от групата Adient разполагат с една и съща информационна и счетоводна система, фактът, че служителите на клоновете в Питещ и Плоещ на Adient Румъния имат достъп по електронен път до счетоводната система на Adient Германия, по-специално за да регистрират пряко доставените от последното суровини и готовите продукти, все пак не означава, че Adient Германия притежавало в Румъния инфраструктура, която може самостоятелно да направи възможно осъществяването на собствените му операции в резултат на процеса по производство на тези продукти. Съществуването на такава инфраструктура не може да се изведе и от предоставянето в полза на Adient Германия на помещение за съхраняване на посочените продукти, както и на тези суровини, които това дружество доставя на своя доставчик, като същевременно си запазва собствеността върху тях.
- 53 Що се отнася до обстоятелството, че служителите на клоновете в Питещ и Плоещ на Adient Румъния упражняват функции, които надхвърлят тези, които обикновено са им възложени в рамките на извършваните от него дейности по предоставяне на услуги и които ги задължават да участват пряко в дейностите по доставка на готови продукти на клиентите на Adient Германия, запитващата юрисдикция следва да провери дали, както твърди Adient Германия пред нея, дейностите, които упражнява, се ограничават до задачи, които са пряко свързани с извършването на услугата по обработка или са от чисто административно естество, както и да провери дали с оглед на условията за наемане на работа и заплащане на тези служители те, макар да са договорно обвързани с Adient Румъния, в действителност не са йерархично подчинени на това дружество, а са поставени на разположение и са под ръководството на Adient Германия при изпълнението на възложените им задачи.
- 54 С оглед на изложените по-горе съображения на първите два въпроса следва да се отговори, че член 44 от Директивата за ДДС и член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадължено по ДДС дружество, установило мястото си на стопанска дейност в държава членка, което ползва услуги, предоставени от установено в друга държава членка дружество, не може да се разглежда като притежаващо в последната държава членка постоянен обект с оглед на определянето на мястото на доставка на тези услуги само поради факта, че двете дружества принадлежат към една и съща група или че тези дружества са свързани помежду си с договор за доставка на услуги.

По трети и седми въпрос

- 55 С третия и седмия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 44 от Директивата за ДДС и член 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадължено по ДДС дружество, установило мястото си на стопанска дейност в държава членка, което ползва услуги по обработка, предоставени от установено в друга държава членка дружество, може да се разглежда като притежаващо в последната държава членка постоянен обект с оглед на определянето на мястото на доставка на услуги, при положение, от една страна, че разполага в нея със структура, която участва в доставката на получените в резултат на тези услуги по обработка готови продукти, и от друга страна, че тези сделки по доставка се извършват предимно извън последната държава членка, а извършените в нея сделки се облагат с ДДС.
- 56 На първо място, както Съдът вече е припомнил, въпросът дали е налице постоянен обект по смисъла на член 44 от Директивата за ДДС трябва да се разглежда в зависимост от данъчнозадълженото лице, което е получател на въпросните услуги (решения от 16 октомври 2014 г., *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 57, и от 7 април 2022 г., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, т. 30), докато за прилагането на другите разпоредби от тази директива, които се позовават на понятието за постоянен обект, той трябва да се разглежда в зависимост от данъчнозадълженото лице — доставчик на услугите.
- 57 Това разграничение следва от самия текст на член 11, параграфи 1 и 2 от Регламент за изпълнение № 282/2011.
- 58 Всъщност от член 11, параграф 1 от този регламент за изпълнение следва, че за прилагането на член 44 от Директивата за ДДС, който се отнася до мястото на доставка на услуги, постоянният обект е дефиниран като всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност, посочено в член 10 от посочения регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект.
- 59 За разлика от това за прилагането по-специално на член 192а от Директивата за ДДС, който се отнася до определянето на лицето — платец на данъка, постоянният обект съгласно член 11, параграф 2 от същия регламент означава всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да доставя услугите, чиято престация осигурява.
- 60 Така, макар всеки постоянен обект да притежава общата характеристика да се състои от структура, която се отличава с достатъчно равнище на постоянство и е способна самостоятелно да осъществява дейността му, следва да се направи разграничение в зависимост от това дали функциите, възложени на тази структура, се състоят в получаването или предоставянето на услуги, а що се отнася до това дали е налице постоянен обект с оглед на определянето на мястото на доставка на услугите, следва да се направи привръзка с дейността по приемане на услугите.

- 61 На второ място, в контекст като този по главното производство най-напред следва да се разграничат доставките на услуги, предоставяни от Adient Румъния на Adient Германия, от продажбите и доставките на стоки, получени в резултат на тези услуги, които последното дружество извършва от Румъния, като тези доставки на услуги и тези доставки на стоки представляват отделни сделки, за които се прилагат различни режими на ДДС. Ето защо, за да се установи мястото, където Adient Германия се ползва от тези услуги, следва да се определи мястото, където са разположени човешките и техническите ресурси, които това дружество използва за целта, а не мястото, където се намират ресурсите, които то използва за своята дейност по доставка на готови продукти (вж. по аналогия решение от 29 юни 2023 г., *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 62 Също така, дори да се приеме за установено обстоятелството, че Adient Германия разполага в структура в Румъния със средства, благодарение на които извършва доставки на стоки, получени в резултат от услугите, осъществени в негова полза от Adient Румъния, то не е релевантно, за да се приеме, че е налице постоянен обект с оглед на определянето на мястото на доставка на услугите. А fortiori за тази цел не е релевантно и обстоятелството, че тези доставки на стоки се извършват предимно извън Румъния или че доставките, извършени в Румъния, се облагат с ДДС.
- 63 По-нататък, доколкото, за да обоснове въпросите за това трябва ли да се вземе предвид дейността по доставка на стоки, упражнявана от Adient Германия, запитващата юрисдикция обяснява, че както член 192а от Директивата за ДДС и член 53 от Регламент за изпълнение № 282/2011, така и член 266, параграф 2, буква в) от Данъчния кодекс се отнасят както до доставката на стоки, така и до доставката на услуги, изглежда необходимо да се внесат уточнения относно обхвата на тези разпоредби от правото на Съюза и позоваването на понятието „доставка на стоки“.
- 64 Първо, важно е да се подчертае, че посочените разпоредби се отнасят не до определянето на мястото на доставка на услугите, а до определянето на лицето — платец на данъка, дължим в държава членка за облагаемите доставки на стоки или услуги в тази държава членка, извършени от данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка.
- 65 Следва обаче да се констатира, че нито от акта за преюдициално запитване, нито от представените на Съда становища следва, че спорът в главното производство се отнася до режима на ДДС, приложим към доставките на стоки, извършвани от Adient Германия в Румъния.
- 66 Следователно член 192а от Директивата за ДДС и член 53 от Регламент за изпълнение № 282/2011, на които се позовава запитващата юрисдикция, за да обоснове тези въпроси, не са приложими в положение като разглежданото в главното производство, което се отнася изключително до определянето на мястото на доставката на услуги, предоставяни на Adient Германия от Adient Румъния.
- 67 Второ и във всеки случай, следва да се отбележи, че от член 192а от Директивата за ДДС действително следва, че участието на постоянния обект в дейността по доставка на стоки се взема предвид по същия начин както участието му в дейността по доставка на услуги, за да се определи кой дължи ДДС за тези сделки — данъчнозадълженото лице или неговият постоянен обект.

- 68 Според този член данъчнозадължено лице, което има постоянен обект на територията на държавата членка, в която е дължим данъкът, се счита за данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на тази държава членка, когато извършва облагаема доставка на стоки или услуги на територията на тази държава членка и обектът, който то притежава, не взема участие в тази доставка на стоки или услуги.
- 69 От друга страна, в член 53, параграф 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011 се уточнява, че постоянният обект, с който разполага данъчнозадълженото лице, се взема предвид само когато същият е с достатъчно постоянен характер и подходяща структура по отношение на човешките и техническите ресурси, които му позволяват да извършва доставки на стоки и услуги, в които участва. Според член 53, параграф 2 от Регламента за изпълнение тези средства трябва да се използват от данъчнозадълженото лице за операции, свързани с изпълнението на облагаемата доставка на тези стоки или услуги, преди или по време на изпълнението ѝ.
- 70 От съвместния прочит на тези разпоредби следва, че за да се определи лицето — платец на ДДС, данъчнозадълженото лице се смята за установено на територията на държавата членка, в която извършва доставка на стоки или услуги, само ако разполага в тази държава членка с минимална структура, съставена от постоянното присъствие на човешки и технически ресурси, която структура участва в разглежданите облагаеми сделки преди или по време на изпълнението им.
- 71 Както обаче бе припомнено в точка 59 от настоящото решение, от член 11, параграф 2 от Регламент за изпълнение № 282/2011 следва също, че за целите на прилагането на член 192а от Директивата за ДДС постоянният обект, който следва да се вземе предвид, е този, който доставя услугите, чиято престация осигурява, а не този, който използва предоставените му услуги. Следователно постоянният обект, който участва в доставка на стоки или услуги по смисъла на член 53, параграф 1 от Регламента за изпълнение, може да бъде само постоянен обект, който доставя услуги.
- 72 От това следва, че когато данъчнозадълженото лице, извършващо доставка на стоки в дадена държава членка, разполага в тази държава членка само с постоянен обект — получател на услугите, обстоятелството, че този обект участва в доставките на стоки, извършени от това данъчнозадължено лице в посочената държава членка, не може да има значение за определянето на лицето — платец на ДДС за тези сделки.
- 73 В случая, дори да се приеме, че Adient Германия разполага с постоянен обект, който се ползва от доставката на услуги, извършена от Adient Румъния, и че този обект участва в доставката на стоки, извършена от Adient Германия в Румъния, последното все пак не може да се приеме за установено на територията на Румъния в приложение на член 192а от Директивата за ДДС.
- 74 С оглед на изложените по-горе съображения на третия и седмия въпрос следва да се отговори, че член 44 от Директивата за ДДС и член 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкуват в смисъл, че нито обстоятелството, че данъчнозадължено по ДДС дружество, установило мястото си на стопанска дейност в държава членка, което ползва услуги по обработка, предоставяни от дружество, установено в друга държава членка, разполага в последната държава членка със структура, която участва в доставката на получените в резултат от тези услуги по обработка готови продукти, нито фактът, че тези сделки по доставка се извършват предимно извън

посочената държава членка и че извършваните в нея сделки се облагат с ДДС, са релевантни, за да се установи с оглед на определянето на мястото на доставка на услугите, че дружеството притежава постоянен обект в същата тази последна държава членка.

По четвъртия, петия, шестия и осмия въпрос

- 75 С четвъртия, петия, шестия и осмия въпрос по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали членове 44 и 192а от Директивата за ДДС, както и членове 11 и 53 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкуват в смисъл, че — когато данъчнозадължено по ДДС дружество, установило мястото си на стопанска дейност в държава членка, ползва услуги, предоставени от дружество, установено в друга държава членка — за да се определи постоянният обект на първото дружество в последната държава членка, могат да се вземат предвид техническите и човешките ресурси, чрез които второто дружество осигурява престирането на услуги, или средствата, използвани за свързаните с тази престация административни дейности.
- 76 Следва да се отбележи, че от акта за преюдициално запитване не следва, че за да приеме налице ли е постоянен обект на Adient Германия в Румъния, в делото по главното производство данъчната администрация е взела предвид човешките и техническите ресурси, използвани от Adient Румъния за доставката на услуги по обработка. Впрочем в подкрепа на четвъртия и петия си въпрос запитващата юрисдикция обяснява, че данъчната администрация е установила, че човешките и техническите ресурси, използвани в доставката на услуги по обработка, принадлежат на Adient Румъния, а не на Adient Германия, което използвало човешките и техническите ресурси, използвани при доставката на стоките надолу по веригата. Следователно запитващата юрисдикция, която единствена е компетентна да прецени фактите, следва да извърши необходимите в това отношение проверки.
- 77 Освен ако не се установи друго при тези проверки, следва да се припомни, че Съдът е постановил, че не могат да бъдат използвани същите ресурси едновременно от установено в държава членка данъчнозадължено лице за доставката на услуги и от данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, за получаването на същите услуги в рамките на предполагаем постоянен обект, намиращ се в първата държава членка (решения от 7 април 2022 г., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, т. 54, и от 29 юни 2023 г., *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, т. 41).
- 78 Следователно наличието на постоянен обект на получателя на услугите предполага да е възможно да се установят човешки и технически ресурси, които са различни от използваните от дружеството доставчик за извършване на собствената му доставка на услуги, и са предоставени на разположение на получателя на тези услуги, за да се осигури получаването и използването им в съответствие със собствените му нужди. Ако това не е установено, такъв получател няма постоянен обект в държавата членка на дружеството доставчик и следователно не може да се приеме за установен в тази държава членка.
- 79 Ако се приеме, че постоянният обект може да бъде едновременно доставчикът и получателят на една и съща доставка на услуги, в този случай би съществувало знак на равенство между доставчика и получателя и следователно по принцип липсва каквато и да било облагаема сделка, както отбелязва генералният адвокат в точка 35 от заключението си.

- 80 Що се отнася до въпроса дали могат да се вземат предвид съпътстващи доставки на услуги по обработка, Съдът вече е постановил, че дейности с подготвителен или спомагателен характер, необходими за осъществяване на дейността на предприятието, не могат да позволят да се приеме, че е налице постоянен обект (вж. в този смисъл решение от 28 юни 2007 г., *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, т. 56). В случая, без да се засяга преценката на всички релевантни обстоятелства, която запитващата юрисдикция следва да направи, от данните, с които разполага Съдът, както са представени в преюдициалното запитване, изглежда, става ясно, че дейности като приемането, управлението или инспекцията на суровините и готовите продукти, подпомагането на проверките за качество или възлагането на поръчката за изпращане на готовите продукти представляват подготвителни или спомагателни дейности по отношение на извършваната от Adient Румъния дейност по обработка.
- 81 С оглед на всички изложени по-горе съображения на четвъртия, петия, шестия и осмия въпрос следва да се отговори, че членове 44 и 192а от Директивата за ДДС, както и членове 11 и 53 от Регламент за изпълнение № 282/2011 трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадължено по ДДС дружество, установило мястото на стопанската си дейност в държава членка, което ползва услуги, предоставени от дружество, установено в друга държава членка, не притежава постоянен обект в последната държава членка, ако човешките и техническите ресурси, с които това дружество разполага в посочената държава членка, не са различни от тези, с които му се предоставят услугите, или ако тези човешки и технически ресурси осигуряват само подготвителни или спомагателни дейности.

По съдебните разноски

- 82 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

- 1) Член 44 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива (ЕС) 2018/1695 на Съвета от 6 ноември 2018 г., и член 11, параграф 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност**

трябва да се тълкуват в смисъл, че

данъчнозадължено по данъка върху добавената стойност дружество, установило мястото си на стопанска дейност в държава членка, което ползва услуги, предоставени от установено в друга държава членка дружество, не може да се разглежда като притежаващо в последната държава членка постоянен обект с оглед на определянето на мястото на доставка на тези услуги само поради факта че двете дружества принадлежат към една и съща група или че тези дружества са свързани помежду си с договор за доставка на услуги.

- 2) Член 44 от Директива 2006/112, изменена от Директива 2018/1695, и член 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011,

трябва да се тълкуват в смисъл, че

нито обстоятелството, че данъчнозадължено по данъка върху добавената стойност (ДДС) дружество, установило мястото си на стопанска дейност в държава членка, което ползва услуги по обработка, предоставяни от дружество, установено в друга държава членка, разполага в последната държава членка със структура, която участва в доставката на получените в резултат от тези услуги по обработка готови продукти, нито фактът, че тези сделки по доставка се извършват предимно извън посочената държава членка и че извършваните в нея сделки се облагат с ДДС, са релевантни, за да се установи с оглед на определянето на мястото на доставка на услугите, че дружеството притежава постоянен обект в същата тази последна държава членка.

- 3) Членове 44 и 192а от Директива 2006/112, изменена с Директива 2018/1695, както и членове 11 и 53 от Регламент за изпълнение № 282/2011,

трябва да се тълкуват в смисъл, че

данъчнозадължено по данъка върху добавената стойност дружество, установило мястото на стопанската си дейност в държава членка, което ползва услуги, предоставени от дружество, установено в друга държава членка, не притежава постоянен обект в последната държава членка, ако човешките и техническите ресурси, с които това дружество разполага в посочената държава членка, не са различни от тези, с които му се предоставят услугите, или ако тези човешки и технически ресурси осигуряват само подготвителни или спомагателни дейности.

Подписи