



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 13 juni 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 44 – Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – Artikel 11.1 – Platsen för tillhandahållande av tjänster – Begreppet ’fast etableringsställe’ – Krav på att etableringsstället har tillräckliga personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda tjänster som det tillhandahålls för sina egna behov – Tjänster bestående i tillverkning av bilsätesöverdrag som tillhandahålls av ett bolag för ett annat bolags räkning, vilket ingår i samma koncern och är etablerat i en annan medlemsstat”

I mål C-533/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul Argeş (Domstolen i Argeş, Rumänien) genom beslut av den 10 juni 2021, som inkom till EU-domstolen den 9 augusti 2022, i målet

SC Adient Ltd & Co. KG

mot

Agencia Națională de Administrare Fiscală,

Agencia Națională de Administrare Fiscală, Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeş,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av tillförordnade ordföranden på tionde avdelningen M. Ilešič samt domarna I. Jarukaitis (referent) och D. Gratsias,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: rumänska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SC Adient Ltd & Co. KG, genom M. Ezer och F. Nanu, avocați,
 - Rumäniens regering, genom R. Antonie, E. Gane och A. Rotăreanu, båda i egenskap av ombud,
 - Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och M.FL. Stamate, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 1 februari 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 44 och 192a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2018/1695 av den 6 november 2018 (EUT L 282, 2018, s. 5, och rättelse i EUT L 329, 2018, s. 53) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), samt av artiklarna 10, 11 och 53 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG (EUT L 77, 2011, s. 1).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan SC Adient Ltd & Co. KG (nedan kallat Adient Tyskland) och å andra sidan Agenția Națională de Administrare Fiscală samt Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (Nationella skattemyndigheten – Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Ploiești – Distriktskontoret för offentliga finanser i Argeș, Rumänien) (nedan gemensamt kallade skattemyndigheten). Målet gäller överklagande, med yrkande om upphävande, av skattemyndighetens beslut att ex officio registrera Adient Tyskland för mervärdesskatt i Rumänien av det skälet att bolaget har ett fast etableringsställe där.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

- 3 Avdelning V ("Platsen för beskattningsbara transaktioner") i mervärdesskattedirektivet innehåller ett kapitel 3 ("Platsen för tillhandahållande av tjänster"), som i sin tur innehåller ett avsnitt 2 ("Allmänna regler"). I detta avsnitt återfinns artikel 44, som har följande lydelse:

"Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara

den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”

4 Mervärdesskattedirektivets avdelning XI (”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer”) innehåller ett kapitel 1, som handlar om betalningsskyldigheter. Avsnitt 1 (”Personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten”) i nämnda kapitel innehåller artiklarna 192a–205.

5 I artikel 192a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av detta avsnitt ska en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe inom den medlemsstats territorium där skatten ska betalas, anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad inom den medlemsstaten om följande villkor är uppfyllda:

a) Personen utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster i den medlemsstaten.

b) Leverans av dessa varor eller tillhandahållande av dessa tjänster sker utan medverkan av leverantörens eller tillhandahållarens etableringsställe inom den medlemsstatens territorium.”

6 I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199b och artikel 202.”

7 I artikel 194 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. När den beskattningsbara leveransen av varor eller det beskattningsbara tillhandahållandet av tjänster utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där skatten skall betalas, får medlemsstaterna föreskriva att mottagaren av leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster skall vara betalningsskyldig.

2. Medlemsstaterna skall fastställa villkoren för tillämpningen av punkt 1.”

Genomförandeförordning nr 282/2011

8 I skäl 14 i genomförandeförordning nr 282/2011 anges följande:

”För att säkerställa en enhetlig tillämpning av reglerna om platsen för beskattningsbara transaktioner bör begrepp som den plats där en beskattningsbar person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, fast etableringsställe och den plats där en person är bosatt eller stadigvarande vistas klargöras. Begreppens praktiska tillämpning bör, med beaktande av [EU-]domstolens praxis, underlättas genom användningen av så tydliga och objektiva kriterier som möjligt.”

9 Artikel 10.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 har följande lydelse:

”Vid tillämpningen av artiklarna 44 och 45 i direktiv 2006/112/EG ska den plats där en beskattningsbar person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet vara den plats där företagets centrala administrativa funktioner utförs.”

10 I artikel 11.1 och 11.2 i nämnda genomförandeförordning föreskrivs följande:

”1. ”Vid tillämpningen av artikel 44 i [mervärdesskattedirektivet] ska med begreppet *fast etableringsställe* avses varje annat etableringsställe, än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.

2. Vid tillämpningen av följande artiklar ska med begreppet *fast etableringsställe* avses varje annat etableringsställe än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla de tjänster som det tillhandahåller:

...

d) Artikel 192a i [mervärdesskattedirektivet].”

11 I artikel 53 i genomförandeförordning nr 282/2011 föreskrivs följande:

”1. Vid tillämpningen av artikel 192a i [mervärdesskattedirektivet] ska ett fast etableringsställe som tillhör en beskattningsbar person beaktas endast om det har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna utföra den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som det medverkar i.

2. Om en beskattningsbar person har ett fast etableringsställe inom territoriet för den medlemsstat där mervärdesskatten ska betalas ska detta etableringsställe inte anses medverka i leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster i den mening som avses i artikel 192a b i [mervärdesskattedirektivet], om inte etableringsställets tekniska och personella resurser används av honom för transaktionerna som ingår i fullgörandet av den beskattningsbara leveransen eller tillhandahållandet av dessa varor eller tjänster som utförs inom den medlemsstaten, före eller under fullgörandet.

Om det fasta etableringsställets resurser enbart används för administrativa stöduppgifter, t.ex. bokföring, fakturering och indrivning av fordringar, ska de inte anses användas för fullgörandet av leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster.

Om emellertid en faktura utfärdas med angivande av det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av medlemsstaten där det fasta etableringsstället är beläget, ska detta fasta etableringsställe anses ha medverkat i leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster i den medlemsstaten, såvida motsatsen inte bevisas.”

Rumänsk rätt

- 12 I artikel 266.2 b i Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal (lag nr 227/2015 om införande av skattelagen) av den 8 september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 688 av den 10 september 2015) (nedan kallad skattelagen) föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av detta avsnitt

...

b) ska beskattningsbara personer som har sätet för sin ekonomiska verksamhet utanför Rumänien anses vara etablerade i Rumänien om de har ett fast etableringsställe i Rumänien, det vill säga om de har tillräckliga tekniska och personella resurser i Rumänien för att regelbundet utföra beskattningsbara leveranser av varor eller beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster.”

- 13 I artikel 278.2 i skattelagen föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 14 Adient Tyskland och SC Adient Automotive România SRL (nedan kallat Adient Rumänien) tillhör Adient-koncernen. Koncernen är en leverantör av originalutrustning till bilindustrin och är specialiserad på tillverkning och försäljning av säten och andra komponenter till bilar.
- 15 Den 1 juni 2016 ingick Adient Tyskland ett avtal med Adient Rumänien om tillhandahållande av tjänster, vilket omfattade såväl tjänster i form av bearbetning av komponenter till bilsätesöverdrag som vissa underordnade tjänster. För Adient Rumäniens del består bearbetningstjänsterna i tillskärning och sömnad av råmaterial, som bolaget erhåller av Adient Tyskland, för tillverkning av bilsätesöverdrag. De underordnade tjänster som Adient Rumänien utför består bland annat i att ta emot, lagra, kontrollera och hantera råmaterialet samt i att lagra de färdiga produkterna. Adient Tyskland behåller äganderätten till råmaterialet samt till de halvfärdiga och färdiga produkterna under hela tillverkningsprocessen.
- 16 Adient Tyskland har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i Rumänien, som bolaget använder både för sina förvärv av varor i denna medlemsstat och för leveranser till sina kunder av de produkter som tillverkas av Adient Rumänien. För de av Adient Rumänien tillhandahållna tjänsterna har bolaget använt sitt tyska registreringsnummer för mervärdesskatt.
- 17 Adient Rumänien ansåg att platsen för tillhandahållande av de tjänster som bolaget utförde enligt det ovannämnda avtalet med Adient Tyskland var den där det bolaget, som var mottagare av tjänsterna, var etablerat. Adient Rumänien upprättade därför fakturor utan mervärdesskatt, eftersom bolaget ansåg att tjänsterna skulle beskattas i Tyskland.

- 18 Till följd av en skatterevision som genomfördes avseende perioden den 18 februari 2016–den 31 juli 2018 fann skattemyndigheten emellertid att Adient Rumänien fick anses ha tillhandahållit de aktuella tjänsterna till ett fast etableringsställe som myndigheten ansåg att Adient Tyskland hade i Rumänien i form av två av Adient Rumäniens filialer, nämligen de i Pitești och i Ploiești (Rumänien). Skattemyndigheten ansåg därför att Adient Rumänien var skyldigt att ta ut mervärdesskatt på nämnda tjänster och fattade ett beskattningsbeslut avseende bolaget. Adient Rumänien har överklagat detta beslut, men det förfarandet är inte aktuellt i det nationella målet.
- 19 Skattemyndigheten fann vidare att det förhållandet att Adient Tyskland hade ett fast etableringsställe i Rumänien innebar att bolaget inte kunde identifieras genom det registreringsnummer för mervärdesskatt som det hade tilldelats av de tyska myndigheterna och att det var skyldigt att registrera sig som beskattningsbar person etablerad i Rumänien. Skattemyndigheten beslutade därför den 4 juni 2020 att ex officio registrera Adient Tyskland för mervärdesskatt i Rumänien.
- 20 Adient Tyskland begärde omprövning av detta beslut. Skattemyndigheten fann vid omprövning den 28 augusti 2020 inte skäl att ändra beslutet.
- 21 Adient Tyskland överklagade besluten av den 4 juni och den 28 augusti 2020 till den hänskjutande domstolen, Tribunalul Argeș (Domstolen i Argeș, Rumänien).
- 22 Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande angett att utgången i det nationella målet beror på huruvida Adient Tyskland, genom Adient Rumäniens filialer i Pitești och i Ploiești, ska anses förfoga över personella och tekniska resurser som gör det möjligt för bolaget att regelbundet genomföra beskattningsbara transaktioner i Rumänien.
- 23 Den hänskjutande domstolen är osäker på om skattemyndighetens bedömning att så är fallet är korrekt och har, vad gäller Adient Tysklands personella resurser, anfört följande.
- 24 Som grund för det aktuella beslutet om mervärdesskatteregistrering angav skattemyndigheten till att börja med att det av tjänsteavtalet mellan Adient Tyskland och Adient Rumänien följer att Adient Tyskland har rätt att inspektera och granska Adient Rumäniens räkenskaper, bokföringsunderlag, rapporter och alla andra handlingar som tillhör bolaget och att kräva att Adient ska delta i kostnadsminskningsprogram eller -initiativ.
- 25 Myndigheten angav vidare att Adient Rumäniens anställda är inblandade i Adient Tysklands varuleveranser, eftersom de tar emot beställningar från bolagets kunder, beräknar behovet av råmaterial och annat material, lagrar och transporterar råmaterial och färdiga produkter samt levererar dessa. De ansvarar även för kvalitetskontroll, deltar i organisationen och genomförandet av den årliga inventeringen av bolagets varor samt sköter kommunikationen med bolagets kunder och leverantörer. Därmed företräder de, enligt skattemyndigheten, Adient Tyskland i förhållande till tredje man.
- 26 Den hänskjutande domstolen hyser dessutom tvivel kring att skattemyndigheten som grund för beslutet angav att Adient Tyskland har tekniska resurser och att detta framgår av att Adient Rumäniens anställda sköter sina arbetsuppgifter med hjälp av Adient Tysklands it- och redovisningssystem samt att Adient Tyskland har ett lager för all nödvändig utrustning och materiel i Adient Rumäniens filial i Pitești.

27 Det är mot denna bakgrund som Tribunalul Argeş (Domstolen i Argeş) har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1. Ska artikel 44 i [mervärdesskattedirektivet] och artiklarna 10 och 11 i genomförandeförordning nr 282/2011 tolkas på så sätt att de utgör hinder för en praxis vid en nationell skattemyndighet enligt vilken en självständig juridisk person [(ett bolag)] som är hemmahörande i landet kvalificeras som det fasta etableringsstället för ett rättssubjekt [(ett bolag)] som inte är hemmahörande i landet enbart på grund av att båda bolagen ingår i samma koncern?
2. Ska artikel 44 i [mervärdesskattedirektivet] samt artiklarna 10 och 11 i genomförandeförordning [nr 282/2011] tolkas på så sätt att de utgör hinder för en praxis vid en nationell skattemyndighet enligt vilken ett bolag som inte är hemmahörande i landet anses ha ett fast etableringsställe på en medlemsstats territorium endast på grundval av de tjänster som det bolag som är hemmahörande i landet tillhandahåller det utländska bolaget?
3. Ska artikel 44 i [mervärdesskattedirektivet] samt artiklarna 10 och 11 i genomförandeförordning [nr 282/2011] tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell skattelagstiftning och en praxis vid en nationell skattemyndighet enligt vilka ett bolag som inte är hemmahörande i landet anses ha ett fast etableringsställe på en medlemsstats territorium även om det aktuella fasta [etableringsstället] enbart levererar varor och inte tillhandahåller tjänster?
4. I fall där ett bolag som inte är hemmahörande i landet på en medlemsstats territorium förfogar över tekniska och personella resurser, via ett bolag som är hemmahörande i landet, för att garantera tillhandahållande av bearbetningstjänster för varor som det ska leverera, ska då artikel 192a b i [mervärdesskattedirektivet] samt artiklarna 11 och 53.2 i genomförandeförordning [nr 282/2011] tolkas på så sätt att nämnda bearbetningstjänster, som tillhandahålls med hjälp av det utländska bolagets tekniska och personella resurser, är i) tjänster som det utländska bolaget mottar av bolaget som är hemmahörande i landet med hjälp av nämnda tekniska och personella resurser eller, i förekommande fall, ii) tjänster som det utländska bolaget självt tillhandahåller med hjälp av nämnda tekniska och personella resurser?
5. Med beaktande av svaret på fråga 4: Hur ska platsen för tillhandahållande av tjänster fastställas, mot bakgrund av artikel 44 i [mervärdesskattedirektivet] samt artiklarna 10 och 11 i genomförandeförordning [nr 282/2011]?
6. Ska, mot bakgrund av artikel 53.2 i genomförandeförordning [nr 282/2011], verksamhet med anknytning till tjänster för bearbetning av varor, såsom mottagande, inventering, orderläggande till leverantörer, tillhandahållande av lagerområden, lagerstyrning i it-systemet, behandling av kundorder, angivande av adressen på transporthandlingar och fakturor, stöd i samband med kvalitetskontroller och så vidare, inte tas i beaktande för att fastställa huruvida det finns ett fast etableringsställe, eftersom det är fråga om administrativ stödverksamhet som är absolut nödvändig för den verksamhet som avser bearbetning av varor?

7. Mot bakgrund av principen om att platsen för beskattning ska vara den plats där konsumtionen äger rum respektive principen om beskattning i destinationsmedlemsstaten, är det vid fastställandet av platsen för tillhandahållande av bearbetningstjänsterna relevant att varorna efter bearbetningen säljs av tjänstemottagaren (är avsedda för marknaden) huvudsakligen utanför Rumänien, medan varor som säljs i Rumänien är föremål för mervärdesskatt och att resultatet av bearbetningstjänsterna således inte 'konsumeras' i Rumänien eller, om det 'konsumeras' i Rumänien, är föremål för mervärdesskatt?
8. Är det fråga om tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 2.1 c i [mervärdesskattedirektivet] även om de tekniska och personella resurserna på det fasta etableringsställe som mottar tjänsterna i praktiken är samma resurser som tillhör den tjänsteleverantör genom vilken tjänsterna faktiskt utförs?"

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning

- 28 Den rumänska regeringen anser att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning.
- 29 Denna regering anser till att börja med att frågorna 1–6 bygger på felaktiga antaganden. Den har i detta avseende gjort gällande att skattemyndigheten, i motsats till vad formuleringen av de två första frågorna antyder, inte enbart grundade sin bedömning att Adient Tyskland har ett fast etableringsställe i Rumänien på att och Adient Tyskland och Adient Rumänien ingår i samma koncern eller på att det sistnämnda bolaget tillhandahåller bearbetningstjänster till det förstnämnda bolaget, utan gjorde en helhetsbedömning av samtliga relevanta omständigheter. Enligt den rumänska regeringen bygger frågorna 3–6 på det felaktiga antagandet att skattemyndigheten grundade sin bedömning på de personella och tekniska resurser som används för att tillhandahålla bearbetningstjänster eller för att utföra administrativa stödtjänster som är underordnade i förhållande till bearbetningstjänsterna. Myndigheten grundade nämligen sin bedömning på de personella och tekniska resurser som Adient Tyskland förfogar över i Rumänien för att genomföra de leveranser av varor som bolaget utför från denna medlemsstat.
- 30 Vad därefter gäller den sjunde tolkningsfrågan har den rumänska regeringen anfört att den hänskjutande domstolen inte har angett skälen till att den vill få klarhet i vilken betydelse platsen för försäljning av de produkter som härrör från bearbetningstjänsterna ska tillmätas.
- 31 Slutligen anser den rumänska regeringen att den åttonde tolkningsfrågan inte kan tas upp till prövning, eftersom det framgår av begäran om förhandsavgörande att de tekniska och personella resurserna i Adient Tysklands fasta etableringsställe i Rumänien inte är samma resurser som de som Adient Rumänien använder för att tillhandahålla tjänster.
- 32 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Enligt fast rättspraxis ankommer det uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen eller giltigheten av en unionsbestämmelse. Av detta följer att de frågor som ställs av nationella domstolar presumeras vara relevanta. En tolkningsfråga som har hänskjutits av en nationell domstol kan bara avvisas om det framgår att den begärda tolkningen inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller om frågeställningen är

hypotetisk eller om EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 16 juni 2015, Gauweiler m.fl., C-62/14, EU:C:2015:400, punkterna 24 och 25, och dom av den 18 januari 2024, Comune di Copertino, C-218/22, EU:C:2024:51, punkterna 19 och 20 och där angiven rättspraxis).

- 33 I ett förfarande enligt artikel 267 FEUF, som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, gäller dessutom att det är den nationella domstolen som ska bedöma omständigheterna i målet (dom av den 9 februari 2023, Finanzamt X (Tjänster som tillhandahålls av innehavaren av ett träningsstall), C-713/21, EU:C:2023:80, punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 34 Vad gäller det nu aktuella fallet ska följande påpekas. Av beskrivningen i begäran om förhandsavgörande av de tillämpliga bestämmelserna och omständigheterna i det nationella målet framgår att utgången i målet är beroende av att den hänskjutande domstolen erhåller vissa förtydliganden avseende vilka kriterier som gör det möjligt att anse att ett bolag eller annat rättssubjekt utgör ett fast etableringsställe. Den hänskjutande domstolen har nämligen i sin begäran redogjort för Adient Tysklands påståenden om att skattemyndigheten grundade sin bedömning att bolaget har ett fast etableringsställe i Rumänien på att Adient Tyskland och Adient Rumänien ingår i samma koncern och att dessa båda bolag har ingått ett avtal om tillhandahållande av tjänster med varandra. Den hänskjutande domstolen har dessutom angett att skattemyndigheten i detta avseende även beaktade de personella och tekniska resurser som i Rumänien var inblandade i det fasta etableringsställets utgående leveranser av varor.
- 35 Det ska tilläggas att det inte finns något i handlingarna i målet som tyder på att den begärda tolkningen av unionsrätten inte skulle ha något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller att frågeställningen skulle vara hypotetisk.
- 36 Slutligen vill EU-domstolen påpeka att även om det skulle vara så, att den hänskjutande domstolens redogörelse för de faktiska omständigheterna består av en återgivning av de påståenden som framförts av Adient Tyskland, kan denna omständighet inte i sig anses visa att den hänskjutande domstolen därigenom har underlåtit att uppfylla sin skyldighet att i beslutet om hänskjutande – såsom anges i artikel 94 i domstolens rättegångsregler – lämna en redogörelse för de faktauppgifter som ligger till grund för frågorna och för de skäl som fått den att undra över tolkningen av de bestämmelser i unionsrätten som frågorna avser samt skälen till att den anser att ett svar från EU-domstolen är nödvändigt för att den ska kunna avgöra det nationella målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 oktober 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punkt 51).
- 37 Av det ovan anförda följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning.

Prövning av tolkningsfrågorna

De två första tolkningsfrågorna

- 38 Den hänskjutande domstolen har ställt de två första frågorna, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas på så sätt att ett mervärdesskattskyldigt bolag med sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat (A), till vilket ett bolag etablerat i en

annan medlemsstat (B) tillhandahåller tjänster, ska anses ha ett fast etableringsställe i medlemsstat B vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna, enbart på grund av att båda bolagen ingår i samma koncern och att dessa bolag har ingått ett avtal om tillhandahållande av tjänster med varandra.

- 39 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Av fast rättspraxis framgår att platsen där den beskattningsbara personen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet är den mest ändamålsenliga och därmed främsta anknytningspunkten för att ur skattesynpunkt fastställa platsen för tillhandahållande av tjänster. Denna anknytningspunkt är nämligen ett objektivet, enkelt och praktiskt kriterium och innebär därför en hög rättssäkerhet. Anknytningen till den beskattningsbara personens fasta etableringsställe kommer däremot i andra hand och utgör ett undantag från huvudregeln. Denna anknytning beaktas under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 53–56, dom av den 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 29, och dom av den 29 juni 2023, *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 29).
- 40 Denna underordnade anknytning ska således endast beaktas om anknytningen till sätet för den ekonomiska verksamheten inte leder till någon rationell lösning eller om den skapar en konflikt med en annan medlemsstat (se, bland annat, dom av den 4 juli 1985, *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299, punkt 17, dom av den 7 maj 1998, *Lease Plan*, C-390/96, EU:C:1998:206, punkt 24 och där angiven rättspraxis, och dom av den 29 juni 2023, *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 41 Vad gäller begreppet ”fast etableringsställe”, i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, framgår det av själva ordalydelsen i artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 att det avser varje annat etableringsställe än sätet för den ekonomiska verksamheten som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda tjänster som det tillhandahålls för sina egna behov.
- 42 För att en beskattningsbar person ska kunna anses ha ett fast etableringsställe i en medlemsstat där de aktuella tjänsterna tillhandahålls denna person, måste denne således ha tillgång till en struktur i nämnda medlemsstat som är tillräckligt varaktig och av sådant slag att den beskattningsbara personen där kan ta emot de aktuella tjänsterna och använda dem för sin ekonomiska verksamhet (dom av den 29 juni 2023, *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 31).
- 43 Av EU-domstolens praxis framgår att kvalificeringen som fast etableringsställe beror på de materiella villkor som uppställs i genomförandeförordning nr 282/2011, särskilt i dess artikel 11, vilka ska bedömas mot bakgrund av de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena. Detta innebär att kvalificeringen inte enbart kan bero på vilken rättslig ställning det berörda rättssubjektet har (dom av den 7 maj 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, punkterna 31 och 32).
- 44 Det nu sagda innebär följande. I ett fall där ett dotterbolag etablerat i medlemsstat A tillhandahåller tjänster till sitt moderbolag etablerat i medlemsstat B eller i ett tredjeland skulle dotterbolaget visserligen kunna utgöra ett fast etableringsställe för moderbolaget. En bedömning

att så är fallet kan dock inte grundas enbart på den omständigheten att moderbolaget har ett dotterbolag i medlemsstat A (dom av den 7 april 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

- 45 Av samma skäl kan inte redan den omständigheten att två bolag, som i rättsligt hänseende är självständiga i förhållande till varandra, ingår i samma koncern anses innebära att det bolag till vilket det andra bolaget tillhandahåller tjänster har ett fast etableringsställe.
- 46 En bedömning att det tjänstemottagande bolaget har ett fast etableringsställe kan inte heller grundas enbart på den omständigheten att dessa två bolag har ingått ett avtal med varandra som reglerar villkoren för hur det ena bolagets tillhandahållande av tjänster till – enbart – det andra bolaget ska ske.
- 47 Av rättspraxis framgår nämligen att en juridisk person, även om den endast har en enda kund, antas använda de tekniska och personella resurser som den förfogar över för sina egna behov. Detta innebär att ett tjänstemottagande bolag endast kan anses ha en lämplig struktur med en tillräcklig grad av varaktighet avseende personella och tekniska resurser i den medlemsstat där tjänsteleverantören är etablerad om det visas att bolaget, på grund av de tillämpliga avtalsvillkoren, förfogar över tjänsteleverantörens tekniska och personella resurser som om de vore dess egna (dom av den 7 april 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 48, och dom av den 29 juni 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 37).
- 48 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 50 i sitt förslag till avgörande agerar tjänsteleverantören i princip i eget namn och i eget ekonomiskt intresse som självständig avtalspart och inte som en osjälvständig del av den andra avtalsparten.
- 49 Det nu sagda innebär att den omständigheten att parterna är bundna av ett exklusivt avtal om tillhandahållande av tjänster inte i sig innebär att tjänsteleverantörens resurser ska anses vara kundens resurser, såvida det inte visas att nämnda avtal innebär att tjänsteleverantören inte förblir ansvarig för sina egna resurser och inte tillhandahåller de aktuella tjänsterna på egen risk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 39).
- 50 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida det av bland annat villkoren i avtalet mellan parterna framgår att de personella och tekniska resurser som finns vid Adient Rumäniens filialer i Pitești och i Ploiești har ställts till Adient Tysklands förfogande på ett tillräckligt varaktigt sätt för att bolaget, vid nämnda filialer, ska kunna ta emot de bearbetningstjänster som Adient Rumänien tillhandahåller och använda dem för sin egen ekonomiska verksamhet. Inom ramen för det samarbete som har införts genom artikel 267 FEUF ankommer det nämligen uteslutande på de nationella domstolarna att i nu aktuellt avseende göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 55, och dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 51 EU-domstolen kan dock tillhandahålla de nationella domstolarna alla uppgifter om unionsrättens tolkning som dessa kan behöva när de ska avgöra de mål som anhängiggjorts vid dem (dom av den 17 december 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 27 och där angiven rättspraxis, dom

av den 4 mars 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punkt 36 och där angiven rättspraxis, och dom av den 7 april 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

- 52 Vad gäller det nu aktuella fallet ska följande påpekas. Av beslutet om hänskjutande förefaller framgå att samtliga bolag i Adient-koncernen har tillgång till ett och samma it- och redovisningssystem. Den omständigheten att de anställda vid Adient Rumäniens filialer i Pitești och i Ploiești har elektronisk tillgång till Adient Tysklands redovisningssystem, bland annat för att direkt kunna registrera uppgifter om det råmaterial som levereras av Adient Tyskland och om de färdiga produkterna, innebär dock inte att Adient Tyskland kan anses förfoga över infrastruktur i Rumänien av sådant slag att bolaget på ett självständigt sätt kan genomföra sina egna transaktioner när produkterna är färdigtillverkade. Inte heller den omständigheten att Adient Tyskland har getts tillgång till en lagerlokal för de färdiga produkterna och det råmaterial som bolaget levererar till Adient Rumänien – till vilka Adient Tyskland dock förbehåller sig äganderätten – kan anses innebära att Adient Tyskland förfogar över infrastruktur av nyss nämnt slag.
- 53 Av beslutet om hänskjutande förefaller även framgå att de anställda vid Adient Rumäniens filialer i Pitești och i Ploiești utför arbetsuppgifter som går utöver dem som de normalt utför inom ramen för den del av Adient Rumäniens verksamhet som avser tillhandahållande av tjänster och som innebär att de medverkar direkt i den del av bolagets verksamhet som avser leverans av färdiga produkter till Adient Tysklands kunder. Vad gäller denna omständighet ankommer det på den hänskjutande domstolen att undersöka om dessa anställdas verksamhet, såsom Adient Tyskland har hävdad i det nationella målet, är begränsad till uppgifter som är direkt kopplade till de aktuella bearbetningstjänsterna eller om den är av rent administrativ karaktär. Det ankommer även på den hänskjutande domstolen att mot bakgrund av anställnings- och lönevillkoren för dessa anställda pröva huruvida de – trots att de är knutna till Adient Rumänien genom anställningsavtal – i själva verket inte är underställda detta bolag, utan har ställning som arbetstagare som står till Adient Tysklands förfogande och är underställda detta bolag när de utför sina arbetsuppgifter.
- 54 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas på så sätt att ett mervärdesskatteskyldigt bolag med sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat (A), till vilket ett bolag etablerat i en annan medlemsstat (B) tillhandahåller tjänster, inte kan anses ha ett fast etableringsställe i medlemsstat B vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna enbart på grund av att båda bolagen ingår i samma koncern och att dessa bolag har ingått ett avtal om tillhandahållande av tjänster med varandra.

Den tredje och den sjunde frågan

- 55 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den sjunde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas på så sätt att ett mervärdesskatteskyldigt bolag med sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat (A), till vilket ett bolag etablerat i en annan medlemsstat (B) tillhandahåller bearbetningstjänster, kan anses ha ett fast etableringsställe i medlemsstat B vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna, dels på grund av att bolaget i sistnämnda medlemsstat förfogar över en struktur som medverkar i

leveranserna av de färdiga produkter som är resultatet av bearbetningstjänsterna, dels på grund av att dessa leveranser till största delen utförs utanför medlemsstat B och att de leveranser som utförs i den medlemsstaten är föremål för mervärdesskatt.

- 56 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Inledningsvis ska påpekas att det framgår av rättspraxis att frågan huruvida det föreligger ett fast etableringsställe, i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, ska bedömas med utgångspunkt i den beskattningsbara person som tar emot de aktuella tjänsterna (dom av den 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 57, och dom av den 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 30). Vid tillämpningen av övriga bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som hänvisar till begreppet fast etableringsställe ska nämnda fråga däremot bedömas med utgångspunkt i den beskattningsbara person som tillhandahåller de aktuella tjänsterna.
- 57 Denna skillnad i bedömning framgår av själva lydelsen i artikel 11.1 och 11.2 i genomförandeförordning nr 282/2011.
- 58 Det framgår nämligen av artikel 11.1 i genomförandeförordningen att vid tillämpningen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet – som rör platsen för tillhandahållande av tjänster – ska med begreppet fast etableringsställe avses varje annat etableringsställe än sätet för den ekonomiska verksamheten, i den mening som avses i artikel 10 i förordningen, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda tjänster som det tillhandahålls för sina egna behov.
- 59 Däremot gäller enligt artikel 11.2 i genomförandeförordningen att vid tillämpningen av bland annat artikel 192a i mervärdesskattedirektivet – som rör fastställandet av vem som är betalningsskyldig för skatten – ska med begreppet fast etableringsställe avses varje annat etableringsställe än sätet för den ekonomiska verksamheten, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla de tjänster som det tillhandahåller.
- 60 Detta innebär att även om varje fast etableringsställe har det gemensamma särdraget att det utgörs av en struktur med en tillräcklig grad av varaktighet och en förmåga att självständigt bedriva den aktuella verksamheten, blir bedömningen olika beroende på om de funktioner som denna struktur har består i att ta emot eller att tillhandahålla tjänster. Vidare gäller att vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänsterna ska frågan huruvida det finns ett fast etableringsställe bedömas med utgångspunkt i den del av verksamheten som avser mottagande av tjänster.
- 61 Vad sedan gäller ett fall som det nu aktuella finner EU-domstolen att det först och främst måste göras åtskillnad mellan å ena sidan de tjänster som Adient Rumänien tillhandahåller Adient Tyskland samt å andra sidan Adient Tysklands försäljning och leveranser – från Rumänien – av de produkter som är resultatet av nämnda tjänster. Adient Rumäniens tjänstetillhandahållanden och Adient Tysklands varuleveranser utgör nämligen separata transaktioner som omfattas av olika mervärdesskatteregler. Det nu sagda innebär att fastställandet av platsen där Adient Tyskland tar emot de av Adient Rumänien tillhandahållna tjänsterna ska göras med utgångspunkt i den plats där de personella och tekniska resurser som Adient Tyskland använder för att ta emot tjänsterna finns, och inte med utgångspunkt i den plats där de resurser som bolaget använder för att leverera färdiga produkter finns (se, analogt, dom av den 29 juni 2023, *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

- 62 Härtill kommer att även om det skulle vara så, att Adient Tyskland inom en i Rumänien belägen struktur förfogar över resurser som bolaget använder för att leverera varor som härrör från de tjänster som det tillhandahålls av Adient Rumänien, så saknar denna omständighet betydelse för bedömningen av frågan om förekomsten av ett fast etableringsställe vid fastställandet av platsen för tillhandahållande av nämnda tjänster. I synnerhet gäller att det vid nämnda bedömning är än mindre relevant att dessa varuleveranser till största delen utförs utanför Rumänien eller att de leveranser som utförs i Rumänien är föremål för mervärdesskatt.
- 63 EU-domstolen övergår därefter till att behandla vad den hänskjutande domstolen har anfört för att motivera frågorna om huruvida det ska tas hänsyn till Adient Tysklands verksamhet som avser leverans av varor. Den har i detta avseende förklarat att såväl artikel 192a i mervärdesskattedirektivet och artikel 53 i genomförandeförordning nr 282/2011 som artikel 266.2 b i skattelagen utan åtskillnad hänvisar till leverans av varor eller till tillhandahållande av tjänster. EU-domstolen finner med anledning av detta att det är nödvändigt att lämna vissa preciseringar när det gäller räckvidden av nämnda unionsbestämmelser och hänvisningen till begreppet "leverans av varor".
- 64 För det första gäller att dessa bestämmelser inte avser fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, utan fastställandet av vem som är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som ska betalas i en medlemsstat med anledning av beskattningsbara leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som utförts i denna medlemsstat av en i en annan medlemsstat etablerad beskattningsbar person.
- 65 Det framgår dock varken av beslutet om hänskjutande eller av de yttranden som inkommit till EU-domstolen att det nationella målet rör de mervärdesskatteregler som är tillämpliga på de varuleveranser som Adient Tyskland utför i Rumänien.
- 66 Artikel 192a i mervärdesskattedirektivet och artikel 53 i genomförandeförordning nr 282/2011, som den hänskjutande domstolen har hänvisat till för att motivera sina frågor, är således inte tillämpliga i ett fall som det nu aktuella, som uteslutande rör fastställandet av platsen för Adient Rumäniens tillhandahållande av tjänster till Adient Tyskland.
- 67 För det andra gäller under alla omständigheter att det bevisligen framgår av artikel 192a i mervärdesskattedirektivet att den omständigheten att det fasta etableringsstället medverkar i leveransen av varor ska beaktas på samma sätt som den omständigheten att etableringsstället medverkar i tillhandahållandet av tjänster när det ska fastställas om det är den beskattningsbara personen eller dennes fasta etableringsställe som är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som ska betalas med anledning av dessa transaktioner.
- 68 Av nämnda artikel framgår att en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe i den medlemsstat där skatten ska betalas ska anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstaten om denne utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster i denna medlemsstat och om dennes fasta etableringsställe där inte medverkar i leveransen eller tillhandahållandet.
- 69 Vidare framgår av artikel 53.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 att ett fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har ska beaktas endast om det har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna utföra den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som det medverkar i. Enligt

artikel 53.2 i genomförandeförordningen krävs att dessa resurser används av den beskattningsbara personen för transaktioner som ingår i leveransen av varor eller i tillhandahållandet av tjänster och som utförs före eller under leveransen eller tillhandahållandet.

- 70 En jämförelse av de ovan nämnda bestämmelserna ger vid handen att vid fastställandet av vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt, anses den beskattningsbara personen vara etablerad i den medlemsstat där personen utför en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster endast om personen i den medlemsstaten har en struktur som uppvisar åtminstone ett visst mått av stabilitet – på så sätt att det varaktigt ska finnas personella och tekniska resurser – och som medverkar i de aktuella beskattningsbara transaktionerna, före eller under det att de utförs.
- 71 Såsom angetts ovan i punkt 59 ovan framgår dock även av artikel 11.2 i genomförandeförordning nr 282/2011 att det är fasta etableringsställen som tillhandahåller tjänster som ska beaktas vid tillämpningen av artikel 192a i mervärdesskattedirektivet, och inte fasta etableringsställen som använder tjänster som tillhandahålls dem. Ett fast etableringsställe som medverkar i en leverans av varor eller i ett tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i artikel 53.1 i genomförandeförordningen, kan således endast vara ett fast etableringsställe som tillhandahåller tjänster.
- 72 Det nu sagda innebär att om en beskattningsbar person som utför en leverans av varor i en medlemsstat endast har ett tjänstemottagande fast etableringsställe i den medlemsstaten, kan den omständigheten att detta etableringsställe medverkar i den beskattningsbara personens varuleveranser i nämnda medlemsstat inte anses ha någon inverkan vid fastställandet av vem som är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som hänförs till dessa transaktioner.
- 73 Vad gäller det nu aktuella fallet gör EU-domstolen följande bedömning. Även om det antas att Adient Tyskland har ett fast etableringsställe som tar emot de av Adient Rumänien tillhandahållna tjänsterna och att detta etableringsställe medverkar i de leveranser av varor som Adient Tyskland utför i Rumänien, skulle Adient Tyskland ändå inte kunna anses vara etablerat i Rumänien enligt artikel 192a i mervärdesskattedirektivet.
- 74 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje och den sjunde frågan besvaras enligt följande. Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas på så sätt att varken den omständigheten att ett mervärdesskatteskyldigt bolag med sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat (A), till vilket ett bolag etablerat i en annan medlemsstat (B) tillhandahåller bearbetningstjänster, förfogar över en struktur i medlemsstat B som medverkar i leveranserna av de färdiga produkter som är resultatet av bearbetningstjänsterna, eller den omständigheten att dessa leveranser till största delen utförs utanför medlemsstat B och att de leveranser som utförs i den medlemsstaten är föremål för mervärdesskatt, är relevanta för att vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänsterna kunna slå fast att det förstnämnda bolaget har ett fast etableringsställe i medlemsstat B.

Den fjärde, den femte, den sjätte och den åttonde frågan

- 75 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde, den femte, den sjätte och den åttonde frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 44 och 192a i mervärdesskattedirektivet samt artiklarna 11 och 53 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas på så sätt att det vid bedömningen av om ett mervärdesskatteskyldigt bolag med sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat (A), till vilket ett bolag etablerat i en annan medlemsstat (B) tillhandahåller tjänster, har ett fast etableringsställe i medlemsstat B är tillåtet att ta hänsyn till de tekniska och personella resurser

som det sistnämnda bolaget använder för att tillhandahålla sina tjänster eller till de resurser som detta bolag använder för administrativ verksamhet som har samband med nämnda tillhandahållande.

- 76 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Det framgår inte av beslutet om hänskjutande att omständigheterna i det nationella målet är sådana att skattemyndigheten grundade sin bedömning att Adient Tyskland hade ett fast etableringsställe i Rumänien på de personella och tekniska resurser som Adient Rumänien använde för att tillhandahålla sina bearbetningstjänster. Den hänskjutande domstolen har för övrigt anfört, som skäl till att den fjärde och den femte frågan ställts, att skattemyndigheten i sitt beslut konstaterade att de personella och tekniska resurser som var inblandade i tillhandahållandet av bearbetningstjänster tillhörde Adient Rumänien, och inte Adient Tyskland, samt att Adient Tyskland använde sig av de personella och tekniska resurser som var inblandade i utgående leveranser av varor. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen, som ensam är behörig att bedöma de faktiska omständigheterna, att göra de kontroller som är nödvändiga i detta avseende.
- 77 Med förbehåll för dessa kontroller ska det påpekas att det framgår av rättspraxis att samma resurser inte samtidigt kan användas av en beskattningsbar person etablerad i en medlemsstat för att tillhandahålla tjänster och av en beskattningsbar person etablerad i en annan medlemsstat för att ta emot samma tjänster vid ett påstått fast etableringsställe i den förstnämnda medlemsstaten (dom av den 7 april 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 54, och dom av den 29 juni 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 41).
- 78 En förutsättning för att det ska kunna slås fast att tjänstemottagaren har ett fast etableringsställe är således att det är möjligt att påvisa personella och tekniska resurser som är skilda från dem som tjänsteleverantören använder för att tillhandahålla sina tjänster och som ställs till tjänstemottagarens förfogande för att denne ska kunna ta emot och använda dessa tjänster i enlighet med sina egna behov. Om detta inte kan påvisas, kan tjänstemottagaren inte anses ha ett fast etableringsställe i den medlemsstat där tjänsteleverantören är etablerad och därmed inte anses vara etablerad i den medlemsstaten.
- 79 Om det ansågs att det fasta etableringsstället kan vara både tillhandahållaren och mottagaren av samma tjänster, skulle tjänsteleverantören och tjänstemottagaren i ett sådant fall vara identiska och det skulle därmed i princip inte föreligga någon beskattningsbar transaktion, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 35 i sitt förslag till avgörande.
- 80 Vad gäller frågan huruvida tjänster som är underordnade bearbetningstjänster av nu aktuellt slag kan beaktas, framgår av rättspraxis att verksamhet av förberedande eller biträdande karaktär som är nödvändig för att företaget ska kunna bedriva sin verksamhet inte kan läggas till grund för bedömningen att det föreligger ett fast etableringsställe (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 56). Vad gäller det nu aktuella fallet ska följande påpekas. Med förbehåll för den bedömning av samtliga relevanta omständigheter som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, framgår det av de uppgifter som EU-domstolen förfogar över, såsom de har redovisats i begäran om förhandsavgörande, att den verksamhet som avser till exempel att ta emot, hantera eller inspektera råmaterial och färdiga produkter, att ge stöd i samband med kvalitetskontroller eller att beställa frakt av färdiga produkter utgör verksamhet av förberedande eller biträdande karaktär i förhållande till den bearbetningsverksamhet som Adient Rumänien bedriver.

- 81 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den fjärde, den femte, den sjätte och den åttonde frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 44 och 192a i mervärdesskattedirektivet samt artiklarna 11 och 53 i genomförandeförordning nr 282/2011 ska tolkas på så sätt att ett mervärdesskatteskyldigt bolag med sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat (A), till vilket ett bolag etablerat i en annan medlemsstat (B) tillhandahåller tjänster, inte har ett fast etableringsställe i medlemsstat B om de personella och tekniska resurser som det förstnämnda bolaget förfogar över i den medlemsstaten inte är skilda från de resurser som används för att tillhandahålla bolaget de aktuella tjänsterna eller om nämnda personella och tekniska resurser endast tas i anspråk för verksamhet av förberedande eller biträdande karaktär.

Rättegångskostnader

- 82 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2018/1695 av den 6 november 2018, och artikel 11.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt**

ska tolkas på följande sätt:

Ett mervärdesskatteskyldigt bolag med sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat (A), till vilket ett bolag etablerat i en annan medlemsstat (B) tillhandahåller tjänster, kan inte anses ha ett fast etableringsställe i medlemsstat B vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna enbart på grund av att båda bolagen ingår i samma koncern och att dessa bolag har ingått ett avtal om tillhandahållande av tjänster med varandra.

- 2) **Artikel 44 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2018/1695, och artikel 11 i genomförandeförordning nr 282/2011**

ska tolkas på följande sätt:

Varken den omständigheten att ett mervärdesskatteskyldigt bolag med sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat (A), till vilket ett bolag etablerat i en annan medlemsstat (B) tillhandahåller bearbetningstjänster, förfogar över en struktur i medlemsstat B som medverkar i leveranserna av de färdiga produkter som är resultatet av bearbetningstjänsterna, eller den omständigheten att dessa leveranser till största delen utförs utanför medlemsstat B och att de leveranser som utförs i den medlemsstaten är föremål för mervärdesskatt, är relevanta för att vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänsterna kunna slå fast att det förstnämnda bolaget har ett fast etableringsställe i medlemsstat B.

3) Artiklarna 44 och 192a i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2018/1695, samt artiklarna 11 och 53 i genomförandeförordning nr 282/2011

ska tolkas på följande sätt:

Ett mervärdesskatteskyldigt bolag med sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat (A), till vilket ett bolag etablerat i en annan medlemsstat (B) tillhandahåller tjänster, har inte ett fast etableringsställe i medlemsstat B om de personella och tekniska resurser som det förstnämnda bolaget förfogar över i den medlemsstaten inte är skilda från de resurser som används för att tillhandahålla bolaget de aktuella tjänsterna eller om nämnda personella och tekniska resurser endast tas i anspråk för verksamhet av förberedande eller biträdande karaktär.

Underskrifter