

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

13. juni 2024 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 44 – gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 – artikel 11, stk. 1 – leveringsstedet for tjenesteydelser – begrebet »fast forretningssted« – kapacitet med hensyn til menneskelige og tekniske midler til at modtage og anvende tjenesteydelser til eget brug – fremstilling af sædebetræk til motorkøretøjer udført af et selskab på vegne af et andet selskab, der tilhører samme koncern og er etableret i en anden medlemsstat«

I sag C-533/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul Argeş (retten i første instans i Argeş, Rumænien) ved afgørelse af 10. juni 2021, indgået til Domstolen den 9. august 2022, i sagen

SC Adient Ltd & Co. KG

mod

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală,

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Ploieşti – Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Argeş,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af dommerne M. Ileşi, som fungerende afdelingsformand for Tiende Afdeling, I. Jarukaitis (refererende dommer) og D. Gratsias,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- SC Adient Ltd & Co. KG ved advokati M. Ezer og F. Nanu,
- den rumænske regering ved R. Antonie, E. Gane og A. Rotăreanu, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og E.A. Stamate, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 1. februar 2024,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 44 og 192a i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2018/1695 af 6. november 2018 (EUT 2018, L 282, s. 5, berigtiget i EUT 2018, L 329, s. 53) (herefter »momsdirektivet«), samt artikel 10, 11 og 53 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 77, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem SC Adient Ltd & Co. KG (herefter »Adient Tyskland«) og Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ploie?ti – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Arge? (det nationale agentur for skatter og afgifter – det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Ploie?ti, Rumænien) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende en påstand om annullation af en afgørelse om ex officio-afgiftsregistrering af Adient Tyskland i Rumænien med den begrundelse, at dette selskab har et fast driftssted i dette land.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets afsnit V med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« indeholder et kapitel 3 vedrørende »[l]everingsstedet for tjenesteydelser«, som indeholder en afdeling 2 med overskriften »Almindelige bestemmelser«, hvori dette direktivs artikel 44 bestemmer:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

4 Direktivets afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser« indeholder et kapitel 1, der omhandler betalingsforpligtelser. Dette kapitels afdeling 1 med overskriften »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen« indeholder samme direktivs artikel 192a-205.

5 Momsdirektivets artikel 192a fastsætter:

»Ved anvendelsen af denne afdeling anses en afgiftspligtig person, der har et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor afgiften skal betales, [for] en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, når følgende betingelser er opfyldt:

- a) Vedkommende foretager en afgiftspligtig levering af varer eller tjenesteydelser i den pågældende medlemsstat.
- b) Denne levering foretages uden medvirken af et forretningssted tilhørende leverandøren i den pågældende medlemsstat.«

6 Direktivets artikel 193 bestemmer:

»[Merværdiafgiften (moms)] påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199b og artikel 202.«

7 Det nævnte direktivs artikel 194 har følgende ordlyd:

»1. Hvis den afgiftspligtige levering af varer eller ydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, kan medlemsstaterne bestemme, at den betalingspligtige person er den person, som varerne eller ydelserne leveres til.

2. Medlemsstaterne fastsætter betingelserne for anvendelsen af stk. 1.«

Gennemførelsesforordning nr. 282/2011

8 Følgende fremgår af 14. betragtning til gennemførelsesforordning nr. 282/2011:

»For at sikre ensartet anvendelse af reglerne om stedet for afgiftspligtige transaktioner bør visse begreber præciseres, som f.eks. hvor hjemstedet for den økonomiske virksomhed, det faste forretningssted, bopælen eller det sædvanlige opholdssted er etableret. Samtidig med, at der tages hensyn til [Den Europæiske Unions Domstols] retspraksis, bør den praktiske gennemførelse af disse begreber lettes ved at anvende så klare og objektive kriterier som muligt.«

9 Denne forordnings artikel 10, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Med henblik på anvendelsen af artikel 44 og 45 i [momsdirektivet] forstås ved det sted, hvor den afgiftspligtige person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, det sted, hvor virksomheden har sit hovedkontor.«

10 Nævnte forordnings artikel 11, stk. 1 og 2, fastsætter:

»1. Med henblik på anvendelsen af [momsdirektivets artikel 44] forstås ved »fast forretningssted« et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål.«

2. Med henblik på anvendelsen af følgende artikler forstås ved »fast forretningssted« et forretningssted bortset fra det i artikel 10 i denne forordning nævnte hjemsted for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan præstere de ydelser, som det leverer:

[...]

d) artikel 192a i [momsdirektivet].«

11 Artikel 53 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 fastsætter:

»1. Ved anvendelsen af artikel 192a i [momsdirektivet] tages der kun hensyn til den afgiftspligtige persons faste forretningssted, når forretningsstedet har en tilstrækkelig permanent karakter, og det med hensyn til de menneskelige og tekniske midler har den fornødne struktur til at kunne foretage den levering af varer eller ydelser, som det medvirker ved.

2. Har en afgiftspligtig person et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor momsen er skyldig, anses dette forretningssted ikke for at have medvirket ved leveringen af varer eller ydelser, jf. artikel 192a, litra b), i [momsdirektivet], medmindre denne afgiftspligtige person anvender de tekniske eller menneskelige midler, der tilhører dette faste forretningssted, før eller under udførelsen af den momspligtige levering af disse varer eller ydelser i den pågældende medlemsstat, til transaktioner, der indgår i denne levering.

I de tilfælde, hvor de midler, der tilhører det faste forretningssted, kun anvendes til administrative støtteopgaver, som f.eks. bogføring, fakturering og inddrivelse af gældsfordringer, anses de ikke for at være anvendt ved udførelsen af leveringen af varer eller ydelser.

Hvis der udstedes en faktura under det momsregistreringsnummer, som er udstedt af den medlemsstat, hvor det faste forretningssted er etableret, anses det faste forretningssted imidlertid for at have medvirket ved leveringen af varer og ydelser i den pågældende medlemsstat, medmindre det modsatte kan bevises.«

Rumænsk ret

12 Artikel 266, stk. 2, litra b), i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter) af 8. september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 688 af 10.9.2015, herefter »lov om skatter og afgifter«) bestemmer:

»I dette afsnit:

[...]

b) anses en afgiftspligtig person, som har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed uden for Rumænien, for at være etableret i Rumænien, hvis vedkommende har et fast forretningssted i Rumænien, dvs. i Rumænien råder over tilstrækkelige tekniske og menneskelige midler til regelmæssigt at udføre afgiftspligtige leveringer af varer og/eller tjenesteydelser.«

13 Artikel 278, stk. 2, i lov om skatter og afgifter er affattet således:

»Såfremt tjenesteydelserne leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor tjenesteydelsesmodtagerens faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Adient Tyskland og SC Adient Automotive România SRL (herefter »Adient Rumænien«) tilhører begge Adient-koncernen, som er et udstyrsfirma, der er specialiseret i fremstilling og markedsføring af sæder og andre komponenter til motorkøretøjer.

15 Den 1. juni 2016 indgik Adient Tyskland en kontrakt med Adient Rumænien om levering af tjenesteydelser, der både omfattede ombygning af skibskomponenter til disse sæder og accessoriske tjenesteydelser. Forarbejdningsydelserne består for Adient Rumænien i at udskære og sy de råmaterialer, som Adient Tyskland har leveret, med henblik på fremstilling af sædebetræk. De accessoriske tjenesteydelser, som Adient Romania udfører, består navnlig i at modtage, opbevare, kontrollere og forvalte råmaterialerne og opbevare færdigvarerne. Adient Tyskland er fortsat ejer af råmaterialerne, halvfabrikata og færdigvarer under hele fremstillingsprocessen.

16 Adient Tyskland har et momsregistreringsnummer i Rumænien, som selskabet anvender såvel til sine erhvervelser af varer i denne medlemsstat som til levering til sine kunder af varer fremstillet af Adient Rumænien. For de tjenesteydelser, som Adient Rumænien leverede til Adient Tyskland, anvendte sidstnævnte selskab sit tyske momsregistreringsnummer.

17 Da Adient Rumænien var af den opfattelse, at de tjenesteydelser, som dette selskab leverede i henhold til den med Adient Tyskland indgåede aftale, var blevet leveret på det sted, hvor Adient Tyskland, der var modtager af disse ydelser, var etableret, udstedte Adient Rumænien fakturaer uden moms, idet de nævnte tjenesteydelser ifølge det rumænske selskab skulle afgiftspålignes i Tyskland.

18 Efter en skatte- og afgiftskontrol vedrørende perioden fra den 18. februar 2016 til den 31. juli 2018 fandt skatte- og afgiftsmyndigheden imidlertid, at modtageren af de tjenesteydelser, som Adient Rumænien havde leveret, var et fast forretningssted for Adient Tyskland, der var beliggende i Rumænien, og som bestod af to af Adient Rumæniens filialer, nemlig filialerne i Pitești og Ploiești (Rumænien). Myndigheden udledte heraf, at Adient Rumænien var forpligtet til at opkræve moms af disse ydelser, og udstedte en afgiftsansættelse til dette selskab, som anfægtede afgørelsen inden for rammerne af en anden procedure end den i hovedsagen omhandlede.

19 Skatte- og afgiftsmyndigheden var desuden af den opfattelse, at eftersom Adient Tyskland havde et fast forretningssted i Rumænien, kunne selskabet ikke identificeres ved det momsregistreringsnummer, som det var blevet tildelt af de tyske myndigheder, og at Adient Tyskland var forpligtet til at lade sig registrere som en afgiftspligtig person etableret i Rumænien. Ved afgørelse af 4. juni 2020 besluttede appelkammeret følgelig ex officio at registrere dette selskab.

20 Adient Tyskland indgav en klage over denne afgørelse, som blev afvist ved afgørelse af 28. august 2020.

21 Adient Tyskland anlagde sag til prøvelse af afgørelserne af 4. juni og 28. august 2020 ved Tribunalul Argeș (retten i første instans i Argeș), som er den forelæggende ret.

22 Den forelæggende ret har anført, at afgørelsen af den tvist, der er indbragt for den, afhænger af, om Adient Tyskland gennem de rumænske filialer i Pitești og Ploiești råder over menneskelige og tekniske midler til regelmæssigt at gennemføre afgiftspligtige transaktioner på Rumæniens område.

23 Den forelæggende ret er i tvivl om skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse, hvorefter dette

er tilfældet for så vidt angår Adient Tysklands menneskelige midler ud fra følgende betragtninger.

24 For det første tager denne myndighed hensyn til den omstændighed, at Adient Tyskland i henhold til den tjenesteydelseskontrakt, der er indgået mellem de to selskaber, har ret til at inspicere og gennemgå regnskabsdokumenter, registre, rapporter og ethvert andet dokument, der tilhører Adient Rumænien, og kan kræve, at sidstnævnte selskab deltager i programmer eller initiativer til omkostningsreduktion.

25 For det andet tager den nævnte myndighed hensyn til den omstændighed, at Adient Rumæniens ansatte er involveret i den aktivitet med levering af varer, der udføres af Adient Tyskland, da de ansatte modtager bestillinger fra Adient Tysklands kunder, beregner behovet for råvarer og materialer, opbevarer og transporterer råvarer og færdigvarer samt leverer disse, idet de er ansvarlige for kvalitetskontrollen, deltager i organiseringen og gennemførelsen af den årlige beholdningsopgørelse over for det nævnte selskab og varetager kommunikationen med selskabets kunder og leverandører og således repræsenterer det samme selskab over for tredjemand.

26 Den forelæggende ret er i øvrigt i tvivl om, hvorvidt skatte- og afgiftsmyndigheden med henblik på at fastslå, om der foreligger tekniske midler, tager hensyn til den omstændighed, at de ansatte i Adient Rumænien driver virksomhed ved hjælp af Adient Tysklands informations- og regnskabssystemer, som i øvrigt har et lager i Pitești's filial med det nødvendige udstyr og det nødvendige materiel.

27 På denne baggrund har Tribunalul Argeș (retten i første instans i Argeș) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelserne i artikel 44 i [momsdirektivet] samt artikel 10 og 11 i Rådets gennemførelsesforordning nr. 282/2011 fortolkes således, at de er til hinder for en praksis ved en national skatte- og afgiftsmyndighed, hvorefter en uafhængig hjemmehørende juridisk person kvalificeres som det faste forretningssted for en ikke-hjemmehørende enhed, alene fordi disse to selskaber tilhører den samme koncern?

2) Skal bestemmelserne i artikel 44 i [momsdirektivet] samt artikel 10 og 11 i Rådets gennemførelsesforordning nr. 282/2011 [...] fortolkes således, at de er til hinder for en praksis ved en national skatte- og afgiftsmyndighed, hvorefter en ikke-hjemmehørende enhed anses for at have et fast forretningssted på en medlemsstats område med udgangspunkt alene i de tjenesteydelser, som den hjemmehørende juridiske person leverer til den ikke-hjemmehørende enhed?

3) Skal bestemmelserne i artikel 44 i [momsdirektivet] samt artikel 10 og 11 i Rådets gennemførelsesforordning nr. 282/2011 [...] fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning og en praksis ved en national skatte- og afgiftsmyndighed, hvorefter en ikke-hjemmehørende enhed anses for at have et fast forretningssted på en medlemsstats område, selv hvis det omhandlede faste [forretningssted] kun leverer varer, og ikke tjenesteydelser?

4) Hvis en ikke-hjemmehørende person, på en medlemsstats område, på en hjemmehørende juridisk persons adresse, råder over menneskelige og tekniske midler, hvormed personen sikrer levering af forarbejdningsydelser for varer, som den ikke-hjemmehørende enhed skal levere, skal bestemmelserne i artikel 192a, litra b) i [momsdirektivet], [samt] artikel 11 og 53, stk. 2, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 da fortolkes således, at de ovennævnte forarbejdningsydelser, som leveres ved brug af den ikke-hjemmehørende juridiske persons tekniske og menneskelige midler, er: i) tjenesteydelser, som den ikke-hjemmehørende juridiske person modtager fra den hjemmehørende person ved brug af de ovennævnte menneskelige og

tekniske midler, eller, i givet fald, ii) tjenesteydelser, som den samme ikke-hjemmehørende juridiske person leverer ved brug af de ovennævnte menneskelige og tekniske midler?

5) Afhængigt af besvarelsen af spørgsmål 4, hvordan skal leveringsstedet for tjenesteydelserne da fastlægges med henvisning til bestemmelserne i artikel 44 i [momsdirektivet] samt artikel 10 og 11 i Rådets gennemførelsesforordning nr. 282/2011?

6) Skal der i forbindelse med fastlæggelse af, hvorvidt det faste forretningssted foreligger, i lyset af artikel 53, stk. 2, i Rådets gennemførelsesforordning nr. 282/2011 om foranstaltninger til gennemførelse af momsdirektivet, ses bort fra aktiviteter knyttet til behandlingsydelser for varer, såsom modtagelse, inventering, afsendelse af ordrer til leverandører, tilrådgivningsstillelse af oplagringsarealer, lagerstyring i IT-systemet, behandling af kunders ordrer, angivelse af adressen på transportdokumenter og fakturaer, støtte i forbindelse med kvalitetskontroller osv., fordi der er tale om administrative støtteaktiviteter, som er strengt nødvendige til behandlingen af varerne?

7) Under hensyntagen til principperne om, at beskatningsstedet skal være det sted, hvor varerne endeligt forbruges, er det i forbindelse med fastlæggelse af leveringsstedet for forarbejdningssydelserne da relevant, at varerne efter forarbejdningen sælges af tjenesteydelsesmodtageren (er bestemt til) for hovedpartens vedkommende uden for Rumænien, mens der svares moms på de i Rumænien solgte varer, således at forarbejdningssydelsernes resultat ikke er »forbrugt« i Rumænien, eller – såfremt det omvendt er »forbrugt« i Rumænien – at der svares moms på dette resultat?

8) Foreligger der en levering af tjenesteydelser som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra c), selv hvis de tekniske og menneskelige midler tilhørende det faste forretningssted, som modtager tjenesteydelserne, kan være de samme som dem, der tilhører den leverandør, hvormed disse tjenesteydelser reelt tilvejebringes?»

Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

28 Den rumænske regering har gjort gældende, at anmodningen om en præjudiciel afgørelse i denne sag ikke kan antages til realitetsbehandling.

29 For det første er denne regering af den opfattelse, at det første til det sjette spørgsmål hviler på fejlagtige antagelser. Regeringen har i denne henseende gjort gældende, at i modsætning til, hvad formuleringen af de to første spørgsmål lader forstå, har skatte- og afgiftsmyndigheden ikke alene støttet sig på Adient Tyskland og Adient Rumæniens tilhørsforhold til den samme koncern eller på det andet selskabs levering af forarbejdningssydelser til det førstnævnte selskab med henblik på heraf at udlede, at der findes et fast forretningssted for dette førstnævnte selskab i Rumænien, men har foretaget en samlet analyse af alle de relevante omstændigheder. Hvad angår det tredje til det sjette spørgsmål hviler de på den fejlagtige forudsætning, at skatte- og afgiftsmyndigheden har baseret sig på de menneskelige og tekniske midler, der anvendes til at levere forarbejdningstjenester eller til at udføre administrative støtteaktiviteter i tilknytning til disse tjenester, hvor der derimod er taget hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer, som Adient Tyskland råder over i Rumænien for at udføre de transaktioner med levering af goder, som sidstnævnte selskab har foretaget fra denne medlemsstats område.

30 Hvad for det andet angår det syvende præjudicielle spørgsmål har den rumænske regering gjort gældende, at den forelæggende ret ikke har angivet grundene til, at den er i tvivl om betydningen af det sted, hvor de varer, der er resultatet af forarbejdningssydelserne, sælges.

31 For det tredje kan det ottende præjudicielle spørgsmål ikke antages til realitetsbehandling,

for så vidt som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at de tekniske og menneskelige midler, der er knyttet til Adient Tysklands faste forretningssted i Rumænien, er forskellige fra dem, som Adient Rumænien anvender til at levere tjenesteydelser.

32 I denne forbindelse bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at det udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retlige afgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen eller gyldigheden af en EU-retlig regel, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse. Heraf følger, at der foreligger en formodning for, at de spørgsmål, som er forelagt af de nationale retter, er relevante. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, hvis det fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-rettens regel savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 16.6.2015, Gauweiler m.fl., C-62/14, EU:C:2015:400, præmis 24 og 25, og af 18.1.2024, Comune di Copertino, C-218/22, EU:C:2024:51, præmis 19 og 20 samt den deri nævnte retspraksis).

33 Endvidere henhører bedømmelsen af de faktiske omstændigheder inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, under den nationale rets kompetence (dom af 9.2.2023, Finanzamt X (Ydelser leveret af en staldejer), C-713/21, EU:C:2023:80, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

34 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at beskrivelsen af de retlige og faktiske omstændigheder i hovedsagen, der er indeholdt i anmodningen om præjudiciel afgørelse, viser, at afgørelsen af den tvist, der er indbragt for den forelæggende ret, forudsætter, at denne har opnået en række præciseringer vedrørende de kriterier, der gør det muligt at kvalificere en enhed som et fast driftssted. Den forelæggende ret har således i denne anmodning redegjort for det af sagsøgeren i hovedsagen anførte om, at skatte- og afgiftsmyndigheden har lagt til grund, at der foreligger et fast forretningssted, idet den har taget hensyn til, at de to omhandlede selskaber tilhører den samme koncern, og til den aftale om levering af tjenesteydelser, der er indgået mellem disse to selskaber. Den forelæggende ret har desuden anført, at denne myndighed ligeledes har taget hensyn til de menneskelige og tekniske midler, der i Rumænien var involveret i dette faste driftssteds levering af varerne i senere led.

35 Det bemærkes endvidere, at der ikke er noget i de sagsakter, som Domstolen råder over, der gør det muligt at fastslå, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand eller at problemet er af hypotetisk karakter.

36 Endelig skal det bemærkes, at selv om de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har redegjort for, angiveligt består i en gengivelse af de anbringender, som sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, kan denne omstændighed, selv hvis den anses for godtgjort, ikke i sig selv vise, at denne ret ved en sådan fremgangsmåde har tilsidesat sin forpligtelse til i overensstemmelse med artikel 94 i Domstolens procesreglement i forelæggelsesafgørelsen at angive de faktiske oplysninger, som ligger til grund for spørgsmålene, og de grunde, der har foranlediget den til at rejse spørgsmålet om fortolkningen af de EU-retlige bestemmelser, der er omhandlet i de forelagte spørgsmål, eller grundene til, at den finder, at Domstolens besvarelse er nødvendig for at afgøre den tvist, der er indbragt for den (jf. i denne retning dom af 21.10.2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, præmis 51).

37 Det følger af det ovenstående, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Om de præjudicielle spørgsmål

De to første spørgsmål

38 Med de to første spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 44 og artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at et momspligtigt selskab, der har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i en medlemsstat, og som modtager tjenesteydelser fra et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, skal anses for i sidstnævnte medlemsstat at råde over et fast forretningssted med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for disse ydelser alene af den grund, at de to selskaber tilhører samme concern, og at disse selskaber er indbyrdes forbundet ved en aftale om levering af tjenesteydelser.

39 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at det tilknytningsmoment, der er mest hensigtsmæssigt og følgerig har prioritet med henblik på at fastlægge leveringsstedet for tjenesteydelser ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, er det sted, hvor den afgiftspligtige person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, da det yder en høj grad af retssikkerhed, eftersom der er tale om et objektivt, simpelt og praktisk kriterium. Derimod er den i momsdirektivets artikel 44, andet punktum, omhandlede tilknytning til den afgiftspligtige persons faste forretningssted en sekundær tilknytning, der fraviger den almindelige regel, hvortil der tages hensyn, forudsat at visse betingelser er opfyldt (jf. i denne retning dom af 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 53-56, af 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 29, og af 29.6.2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, præmis 29).

40 Denne sekundære tilknytning skal derfor kun tages i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er en rationel løsning eller skaber en konflikt med en anden medlemsstat (jf. bl.a. dom af 4.7.1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, præmis 17, af 7.5.1998, Lease Plan, C-390/96, EU:C:1998:206, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis, og af 29.6.2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

41 Hvad angår begrebet »fast forretningssted« som omhandlet i momsdirektivets artikel 44 fremgår det af selve ordlyden af artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, at der herved forstås et forretningssted bortset fra hjemstedet for den økonomiske virksomhed, der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål.

42 For at en afgiftspligtig person kan anses for at have et fast forretningssted i en medlemsstat, hvor de pågældende tjenesteydelser leveres til vedkommende, er det således nødvendigt, at denne råder over en struktur, der er tilstrækkelig permanent og passende til, at selskabet dér kan modtage de pågældende tjenesteydelser og anvende dem til sin økonomiske virksomhed (dom af 29.6.2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, præmis 31).

43 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, afhænger kvalificeringen som fast forretningssted af de materielle betingelser i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, navnlig dennes artikel 11, som skal vurderes i lyset af den økonomiske og kommercielle virkelighed, således at denne kvalificering derfor ikke kan afhænge af den pågældende enheds retlige status alene (dom af 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, præmis 31 og 32).

44 Det følger heraf, at selv om det er muligt, at et datterselskab med hjemsted i en medlemsstat, der leverer tjenesteydelser, udgør et fast driftssted for det moderselskab, der modtager tjenesteydelserne, og som er etableret i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, kan denne kvalificering ikke udledes af den blotte omstændighed, at dette moderselskab har et datterselskab på dette område (dom af 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

45 Af de samme grunde kan den omstændighed, at to selskaber, der juridisk set er uafhængige af hinanden, tilhører den samme koncern, heller ikke i sig selv medføre, at der er tale om et fast forretningssted for det selskab, der modtager tjenesteydelserne fra det andet selskab.

46 Eksistensen af et sådant forretningssted kan heller ikke udledes af den omstændighed alene, at disse to selskaber juridisk er indbyrdes forbundet ved en aftale, der fastsætter betingelserne for udførelsen af de tjenesteydelser, som det ene præsterer til fordel for det andet.

47 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, forholder det sig således, at eftersom en juridisk person, selv om denne kun har en enkelt kunde, antages at anvende de menneskelige og tekniske midler, som vedkommende råder over, til egne formål, er det derfor kun, hvis det på grundlag af de gældende kontraktvilkår godtgøres, at det selskab, der modtager tjenesteydelserne, råder over tjenesteyderens tekniske og menneskelige midler, som var de selskabets egne, at dette selskab vil kunne anses for at råde over en struktur, der har en tilstrækkelig permanent og passende karakter med hensyn til de menneskelige og tekniske midler i den medlemsstat, hvor tjenesteyderen er etableret (dom af 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 48, og af 29.6.2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, præmis 37).

48 Som generaladvokaten har anført i punkt 50 i forslaget til afgørelse, handler tjenesteyderen i princippet i eget navn og i sin egen økonomiske interesse som selvstændig medkontrahent og ikke som en ikkeselvstændig del af den anden aftalepart.

49 Den omstændighed, at parterne er bundet af en aftale om eksklusiv levering af tjenesteydelser, bevirker således ikke i sig selv, at tjenesteyderens midler bliver den pågældendes kundes midler, medmindre det godtgøres, at denne tjenesteyder i medfør af denne aftale ikke forbliver ansvarlig for sine egne midler og ikke leverer sine ydelser på egen risiko (jf. i denne retning dom af 29.6.2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, præmis 39).

50 I det foreliggende tilfælde påhviler det den forelæggende ret at vurdere, om det bl.a. fremgår af kontraktvilkårene mellem parterne, at de menneskelige og tekniske midler i Pitești og Ploiești d'Adient Rumæniens filialer er blevet stillet tilstrækkeligt permanent til rådighed for Adient Tyskland, således at selskabet dér kan modtage de forarbejdningssydelser, som Adient Rumænien

leverer, og anvende dem til sin egen økonomiske virksomhed. I forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, tilkommer det nemlig de nationale retter at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder i denne henseende (jf. i denne retning dom af 10.3.2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 55, og af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

51 Domstolen kan imidlertid oplyse disse retter om alle de EU-retlige fortolkningsselementer, der kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, der verserer for dem (dom af 17.12.2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis, af 4.3.2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis, og af 7.4.2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

52 For så vidt som det i denne henseende synes at fremgå af forelæggelsesafgørelsen, at alle selskaberne i Adient-koncernen råder over det samme IT- og regnskabssystem, betyder den omstændighed, at de ansatte i Pitești og Ploiești d'Adient Rumænien har elektronisk adgang til Adient Tysklands regnskabssystem med henblik på bl.a. direkte at registrere de råmaterialer, som Adient Tyskland leverer, og færdigvarerne, imidlertid ikke, at Adient Tyskland ejer infrastrukturer i Rumænien, der gør det muligt for selskabet selvstændigt at udføre sine egne transaktioner efter fremstillingsprocessen for disse varer. Eksistensen af en sådan infrastruktur kan heller ikke udledes af, at der til Adient Tyskland stilles et lagerlokale til rådighed for de nævnte varer og disse råmaterialer, som dette selskab leverer til sin tjenesteyder, samtidig med, at selskabet beholder ejendomsretten.

53 Hvad angår den omstændighed, at de ansatte i Pitești og Ploiești d'Adient Rumæniens filialer udfører opgaver, der går ud over dem, som de normalt er blevet tildelt inden for rammerne af de tjenesteydelser, som de udfører, og som bevirker, at de deltager direkte i aktiviteterne med levering af færdigvarer til Adient Tysklands kunder, tilkommer det den forelæggende ret at undersøge, om de aktiviteter som de udfører, således som Adient Tyskland har gjort gældende for denne ret, begrænser sig til opgaver, der er direkte forbundet med udførelsen af forarbejdningsydelsen, eller om de er af rent administrativ karakter, og at undersøge, om disse ansatte, selv om de kontraktmæssigt er bundet til Adient Rumænien, henset til deres ansættelses- og aflønningsvilkår, reelt ikke er underlagt dette selskab hierarkisk, men er stillet til rådighed for og under Adient Tyskland udfører de opgaver, de er pålagt.

54 I lyset af ovenstående betragtninger skal de to første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 44 og artikel 11, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at et momspligtigt selskab, der har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i én medlemsstat, og som modtager tjenesteydelser fra et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, ikke med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for disse ydelser kan anses for i sidstnævnte medlemsstat at råde over et fast forretningssted alene af den grund, at de to selskaber tilhører samme koncern, eller at disse selskaber er indbyrdes forbundet ved en aftale om levering af tjenesteydelser.

Det tredje og det syvende spørgsmål

55 Med det tredje og det syvende spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 44 og artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at et momspligtigt selskab, der har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i en medlemsstat, og som modtager forarbejdningsydelser leveret af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, kan anses for i sidstnævnte medlemsstat at råde over et fast forretningssted, med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelserne, eftersom selskabet på dette sted råder over en struktur, der

bidrager til leveringen af de færdigvarer, der er fremstillet af disse forarbejdningsydelser, og eftersom disse leveringer for størstedelens vedkommende udføres uden for den sidstnævnte medlemsstat, og de transaktioner, der udføres dér, er momspligtige.

56 For det første skal spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et fast forretningssted som omhandlet i nævnte artikel 44, således som Domstolen allerede har fastslået, undersøges i forhold til den afgiftspligtige modtager af de omhandlede tjenesteydelser (dom af 16.10.2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 57, og af 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 30), mens spørgsmålet med henblik på anvendelsen af de øvrige bestemmelser i dette direktiv, der henviser til begrebet fast forretningssted, skal undersøges i forhold til den afgiftspligtige tjenesteyder.

57 Denne sondring fremgår af selve ordlyden af stk. 1 og 2 i artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011.

58 Det fremgår således af gennemførelsesforordningens artikel 11, stk. 1, at med henblik på anvendelsen af momsdirektivets artikel 44 om leveringsstedet for ydelser defineres det faste forretningssted som ethvert forretningssted – bortset fra det i nævnte forordnings artikel 10 omhandlede hjemsted for den økonomiske virksomhed – der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til menneskelige og tekniske midler, således at dette forretningssted kan modtage og anvende de ydelser, der leveres til dets eget brug.

59 Med henblik på anvendelsen af navnlig momsdirektivets artikel 192a om fastlæggelse af den betalingspligtige person betegner det faste forretningssted derimod i henhold til samme forordnings artikel 11, stk. 2, ethvert forretningssted – bortset fra hjemstedet for den økonomiske virksomhed – der kendetegnes ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til menneskelige og tekniske midler, således at det kan levere de ydelser, som det præsterer.

60 Selv om ethvert fast forretningssted har det fælles kendetegn, at det består af en struktur, der har en tilstrækkelig permanent karakter, og at det er egnet til selvstændigt at udføre sin virksomhed, skal der således sondres mellem, om de opgaver, der er overdraget denne struktur, består i at modtage eller præstere tjenesteydelser, og for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt der findes et fast forretningssted med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelserne, at lægge vægt på aktiviteten med modtagelse af tjenesteydelser.

61 For det andet skal der i en sammenhæng som den i hovedsagen omhandlede først sondres mellem de tjenesteydelser, som Adient Rumænien leverer til Adient Tyskland, og de salg og leveringer af varer, der hidrører fra disse tjenesteydelser, som sidstnævnte selskab foretager fra Rumænien, idet disse tjenesteydelser og disse leveringer af varer udgør særskilte transaktioner, der er underlagt forskellige momsordninger. Med henblik på at fastlægge det sted, hvor Adient Tyskland modtager disse ydelser, skal det sted, hvor de menneskelige og tekniske midler, som dette selskab anvender til dette formål, befinder sig, og ikke det sted, hvor de midler, som selskabet anvender til sin virksomhed med levering af færdige produkter, befinder sig, derfor fastlægges (jf. analogt dom af 29.6.2023, *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

62 Den omstændighed, hvis den anses for godtgjort, at Adient Tyskland inden for en struktur, som er beliggende i Rumænien, råder over midler, hvormed selskabet leverer varer, der er resultatet af disse tjenesteydelser, som Adient Rumænien har leveret til Adient Tyskland, er således ikke relevant med henblik på at fastslå, at der foreligger et fast forretningssted med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for disse tjenesteydelser. Den omstændighed, at disse leveringer af varer for størstedelens vedkommende er foretaget uden for Rumænien, eller at de

leveringer, der foretages i Rumænien, er momspligtige, er så meget desto mindre relevant med henblik herpå.

63 For så vidt som den forelæggende ret med henblik på at begrunde disse spørgsmål vedrørende hensyntagen til den virksomhed, som Adient Tyskland har udøvet med levering af varer, har forklaret, at såvel momsdirektivets artikel 192a og artikel 53 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 som artikel 266, stk. 2, litra b), i lov om skatter og afgifter uden forskel henviser til levering af varer eller til levering af tjenesteydelser, forekommer det dernæst nødvendigt at foretage præciseringer med hensyn til rækkevidden af disse EU-retlige bestemmelser og henvisningen til begrebet »levering af varer«.

64 For det første skal det fremhæves, at de nævnte bestemmelser ikke vedrører fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser, men fastlæggelsen af den betalingspligtige for den skyldige afgift i en medlemsstat for leveringer af varer eller tjenesteydelser, der er afgiftspligtige i denne medlemsstat, og som foretages af en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat.

65 Det skal imidlertid fastslås, at det hverken fremgår af forelæggelsesafgørelsen eller af de indlæg, der er afgivet for Domstolen, at tvisten i hovedsagen vedrører den momsordning, der finder anvendelse på de leveringer af varer, som Adient Tyskland har foretaget i Rumænien.

66 Momsdirektivets artikel 192a og artikel 53 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, som den forelæggende ret har henvist til med henblik på at begrunde disse spørgsmål, finder således ikke anvendelse i en situation som den i hovedsagen omhandlede, der udelukkende vedrører fastlæggelsen af leveringsstedet for de tjenesteydelser, som Adient Rumænien har leveret til Adient Tyskland.

67 For det andet skal det under alle omstændigheder bemærkes, at det faktisk følger af momsdirektivets artikel 192a, at det faste forretningssteds deltagelse i leveringen af varer tages i betragtning på samme måde som dets deltagelse i levering af tjenesteydelser med henblik på at fastslå, om det er den afgiftspligtige person eller dennes faste forretningssted, der er afgiftspligtig i forbindelse med disse transaktioner.

68 I henhold til denne bestemmelse anses en afgiftspligtig person, der har et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor afgiften skal betales, for at være en afgiftspligtig person, der ikke er etableret på denne medlemsstats område, når vedkommende foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser på denne medlemsstats område, og det forretningssted, som denne har dér, ikke deltager i leveringen af disse varer eller ydelser.

69 Artikel 53, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 præciserer i øvrigt, at det faste forretningssted, som den afgiftspligtige person råder over, kun tages i betragtning, når det er kendetegnet ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til menneskelige og tekniske midler, således at den pågældende person kan foretage den levering af varer eller tjenesteydelser, som vedkommende deltager i. I henhold til gennemførelsesforordningens artikel 53, stk. 2, skal disse midler anvendes af den afgiftspligtige person til transaktioner, der er forbundet med leveringen af varer eller ydelser, og som er udført før eller under denne levering eller ydelse.

70 Det følger af en samlet læsning af disse bestemmelser, at med henblik på fastlæggelsen af, hvem der er betalingspligtig for momsen, anses den afgiftspligtige person kun for at være etableret i den medlemsstat, hvor den pågældende foretager en levering af varer eller ydelser, hvis vedkommende i denne medlemsstat i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet, før eller under deres gennemførelse.

71 Som anført i nærværende doms præmis 59 fremgår det imidlertid ligeledes af artikel 11, stk. 2, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, at med henblik på anvendelsen af momsdirektivets artikel 192a er det faste forretningssted, der skal tages i betragtning, det forretningssted, som leverer ydelserne, og ikke det forretningssted, der anvender de ydelser, der leveres til det. Det faste forretningssted, der deltager i en levering af varer eller tjenesteydelser som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 53, stk. 1, kan derfor kun være et fast forretningssted, der leverer tjenesteydelser.

72 Det følger heraf, at når den afgiftspligtige person, som foretager en levering af varer i en medlemsstat, kun har et fast forretningssted i denne medlemsstat, som modtager tjenesteydelser, kan den omstændighed, at dette forretningssted deltager i den levering af varer, som denne afgiftspligtige person foretager i nævnte medlemsstat, ikke have betydning for fastlæggelsen af, hvem der er betalingspligtig for momsen i forbindelse med disse transaktioner.

73 Selv om det i det foreliggende tilfælde antages, at Adient Tyskland har et fast forretningssted, som modtager de af Adient Rumænien leverede tjenesteydelser, og at dette forretningssted deltager i den levering af varer, som Adient Tyskland foretager i Rumænien, kan sidstnævnte imidlertid ikke anses for at være etableret på rumænsk område i henhold til momsdirektivets artikel 192a.

74 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje og det syvende spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 44 og artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at hverken den omstændighed, at et momspligtigt selskab, der har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i én medlemsstat, og som modtager forarbejdningsydelser leveret af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, i sidstnævnte medlemsstat råder over en struktur, der deltager i leveringen af de færdigvarer, der hidrører fra disse forarbejdningsydelser, eller den omstændighed, at disse leveringstransaktioner for størstedelens vedkommende udføres uden for den sidstnævnte medlemsstat, og at de transaktioner, der udføres dér, er momspligtige, er relevante for – med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for ydelserne – at kunne fastslå, at det førstnævnte selskab har et fast forretningssted i sidstnævnte medlemsstat.

Det fjerde til det sjette og det ottende spørgsmål

75 Med det fjerde til det sjette og det ottende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 44 og 192a samt artikel 11 og 53 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at når et momspligtigt selskab, der har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i en medlemsstat, modtager tjenesteydelser fra et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, kan der med henblik på at karakterisere det førstnævnte selskabs faste forretningssted i sidstnævnte medlemsstat tages hensyn til menneskelige og tekniske midler, som det sidstnævnte selskab anvender til at levere de tjenesteydelser eller midler, der anvendes til den administrative virksomhed, der er knyttet til disse ydelser.

76 Det bemærkes, at det ikke fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at skatte- og afgiftsmyndigheden i hovedsagen med henblik på at fastslå, at Adient Tyskland har et fast

forretningssted i Rumænien, har taget hensyn til menneskelige og tekniske midler, som Adient Rumænien har anvendt til at levere sine forarbejdningsydelser. Den forelæggende ret har i øvrigt til støtte for det fjerde og det femte spørgsmål forklaret, at skatte- og afgiftsmyndigheden har konstateret, at menneskelige og tekniske midler, der er involveret i leveringen af forarbejdningsydelser, tilhører Adient Rumænien og ikke Adient Tyskland, som har anvendt menneskelige og tekniske midler, der er involveret i leveringen af varerne i det efterfølgende omsætningsled. Det tilkommer således den forelæggende ret, som er enekompetent til at bedømme de faktiske omstændigheder, at foretage den nødvendige efterprøvelse i denne henseende.

77 Med forbehold af denne efterprøvelse skal det for det første bemærkes, at Domstolen har fastslået, at de samme midler ikke både kan anvendes af en afgiftspligtig person, der er etableret i en medlemsstat, til at levere ydelser, og af en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat, til at modtage de samme ydelser inden for et angiveligt fast forretningssted i den første medlemsstat (dom af 7.4.2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, præmis 54, og af 29.6.2023, *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, præmis 41).

78 Tilstedeværelsen af et fast forretningssted for modtageren af tjenesteydelserne forudsætter således, at det er muligt at identificere menneskelige og tekniske midler, der er forskellige fra dem, som det tjenesteydende selskab anvender til at udføre sine egne tjenesteydelser, og som stilles til rådighed for modtageren af disse tjenesteydelser for at sikre modtagelsen og anvendelsen heraf i overensstemmelse med sine egne behov. Er det ikke muligt at identificere sådanne forskellige midler, kan en sådan modtager ikke anses for at have et fast driftssted i det tjenesteydende selskabs medlemsstat og kan derfor ikke anses for at være etableret i denne medlemsstat.

79 Såfremt det blev lagt til grund, at det faste forretningssted både kunne være leverandør og modtager af de samme ydelser, ville der i så fald være identitet mellem leverandøren og modtageren, og følgelig ville der principielt ikke finde nogen afgiftspligtig transaktion sted, således som generaladvokaten har påpeget i punkt 35 i sit forslag til afgørelse.

80 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt ydelser, der er knyttet til forarbejdningsydelser, kan tages i betragtning, har Domstolen allerede fastslået, at udførelsen af forberedende eller assisterende aktivitet for virksomheden, der er nødvendig ved udførelsen af dens opgaver, ikke indebærer, at der kan være tale om et fast forretningssted (jf. i denne retning dom af 28.6.2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, præmis 56). Med forbehold af den vurdering af alle de relevante omstændigheder, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, synes det i det foreliggende tilfælde at fremgå af de oplysninger, som Domstolen råder over, således som de fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at aktiviteter såsom modtagelse, forvaltning eller inspektion af råmaterialer og færdigvarer, støtte til kvalitetskontrol eller afgivelse af bestilling på afsendelse af de færdige produkter udgør forberedende eller assisterende aktiviteter i forhold til Adient Rumæniens forarbejdningsaktiviteter.

81 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det fjerde til det sjette og det ottende spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 44 og 192a samt artikel 11 og 53 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal fortolkes således, at et selskab, der har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i én medlemsstat, og som modtager tjenesteydelser fra et momspligtigt selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, ikke har et fast forretningssted i denne sidstnævnte medlemsstat, hvis de menneskelige og tekniske midler, som det råder over i sidstnævnte medlemsstat, ikke er forskellige fra dem, hvormed tjenesteydelserne leveres til selskabet, eller hvis disse menneskelige og tekniske midler kun anvendes til udførelsen af forberedende eller accessoriske aktiviteter.

Sagsomkostninger

82 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

1) Artikel 44 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2008/1695 af 6. november 2018, og artikel 11 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112

skal fortolkes således, at

et merværdiafgiftspligtigt (moms) selskab, der har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i én medlemsstat, og som modtager tjenesteydelser fra et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, ikke med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for disse ydelser kan anses for i sidstnævnte medlemsstat at råde over et fast forretningssted alene af den grund, at de to selskaber tilhører samme koncern, eller at disse selskaber er indbyrdes forbundet ved en aftale om levering af tjenesteydelser.

2) Artikel 44 i Rådets direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2018/1695, og artikel 11 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011

skal fortolkes således, at

hverken den omstændighed, at et momspligtigt selskab, der har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i én medlemsstat, og som modtager forarbejdningsydelser leveret af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, i sidstnævnte medlemsstat råder over en struktur, der deltager i leveringen af de færdigvarer, der hidrører fra disse forarbejdningsydelser, eller den omstændighed, at disse leveringstransaktioner for størstedelens vedkommende udføres uden for den sidstnævnte medlemsstat, og at de transaktioner, der udføres dér, er momspligtige, er relevante for – med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for ydelserne – at kunne fastslå, at det førstnævnte selskab har et fast forretningssted i sidstnævnte medlemsstat.

3) Artikel 44 og 192a i Rådets direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2018/1695, og artikel 11 og 53 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011

skal fortolkes således, at

et momspligtigt selskab, der har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i én medlemsstat, og som modtager tjenesteydelser fra et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, ikke har et fast forretningssted i denne sidstnævnte medlemsstat, hvis de menneskelige og tekniske midler, som det råder over i sidstnævnte medlemsstat, ikke er forskellige fra dem, hvormed tjenesteydelserne leveres til selskabet, eller hvis disse menneskelige og tekniske midler kun anvendes til udførelsen af forberedende eller accessoriske aktiviteter.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.