

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

16 oktober 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 44 – Begrip ‚vaste inrichting‘ van de afnemer van diensten – Plaats die geldt als plaats waar diensten voor belastingplichtigen worden verricht – Intracommunautaire handeling”

In zaak C-605/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 25 oktober 2012, ingekomen bij het Hof op 24 december 2012, in de procedure

Welmory sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 maart 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- Welmory sp. z o.o., vertegenwoordigd door M. Gorazda, advocaat,
- de Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, vertegenwoordigd door T. Tratkiewicz en J. Kaute als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk als gemachtigden,
- de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door K. Kleanthous en E. Symeonidou als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Christie als gemachtigde, bijgestaan door O. Thomas, barrister,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Herrmann, L. Lozano Palacios en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 mei 2014,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB L 44, blz. 11; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Welmory sp. z o.o., met zetel in Polen (hierna: „Poolse vennootschap”), en de Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (directeur van de belastingdienst Gdańsk; hierna: „Dyrektor”) met betrekking tot de plaats van heffing van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over diensten die door deze vennootschap zijn verricht voor een vennootschap met zetel van bedrijfsuitoefening in een andere lidstaat.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overeenkomstig de artikelen 411 en 413 van de btw-richtlijn heeft deze richtlijn met ingang van 1 januari 2007 de btw-wetgeving van de Europese Unie, met name de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), ingetrokken en vervangen. Lid 1 van artikel 9 („Diensten”) van de Zesde richtlijn luidde als volgt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

4 Tot en met 31 december 2009 bepaalde artikel 43 van richtlijn 2006/112, dat was opgenomen in hoofdstuk 3 („Plaats van een dienst”):

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

5 Bij richtlijn 2008/8 zijn de artikelen 43 tot en met 59 van dat hoofdstuk van richtlijn 2006/112 met ingang van 1 januari 2010 vervangen.

6 Artikel 44 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats

van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.”

7 Punt 4 van de considerans van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB L 77, blz. 1; hierna: „uitvoeringsverordening”), die van toepassing is vanaf 1 juli 2011, luidt als volgt:

„De doelstelling van deze verordening is te zorgen voor een eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel door maatregelen vast te stellen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG, met name betreffende de belastingplichtigen, de levering van goederen en diensten, en de plaats van de belastbare handelingen. [...]”

8 Volgens punt 14 van de considerans van de uitvoeringsverordening geldt het volgende:

„Ter wille van een uniforme toepassing van de regels voor de plaats van belastbare handelingen dienen begrippen zoals zetel van de bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats, te worden verduidelijkt. Onverminderd de toepassing van de rechtspraak van het Hof van Justitie [van de Europese Unie], moeten ten behoeve van de praktische toepassing van die begrippen criteria ter beschikking staan die zo helder en objectief mogelijk zijn.”

9 Artikel 11, lid 1, van de uitvoeringsverordening bepaalt:

„Voor de toepassing van artikel 44 van [de btw-richtlijn] wordt onder ‚vaste inrichting’ verstaan iedere andere inrichting dan de [...] zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.”

Pools recht

10 Op het hoofdgeding is de wet op de belasting over de toegevoegde waarde (Ustawa o podatku od towarów i usług) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnummer 535), in de versie die gold tussen 1 januari 2010 en 30 juni 2011 (hierna: „btw-wet”), van toepassing.

11 Artikel 19, leden 1 en 4, van de btw-wet luidt als volgt:

„1. De belastingplicht ontstaat op het tijdstip waarop het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht, onder voorbehoud van de leden 2 tot en met 21, artikel 14, lid 6, en de artikelen 20 en 21, lid 1.

[...]

4. Wanneer de levering van een goed of de verrichting van een dienst moet worden bevestigd door een factuur, ontstaat de belastingschuld op het tijdstip van uitreiking van de factuur, maar uiterlijk op de zevende dag vanaf de dag van levering van het goed of verrichting van de dienst.”

12 Artikel 28b, leden 1 en 2, van deze wet bepaalt:

„1. De plaats van een dienst die wordt verricht voor een belastingplichtige is de plaats waar de belastingplichtige afnemer van de dienst zijn zetel of woonplaats heeft, onder voorbehoud van de leden 2 tot en met 4 en de artikelen 28e, 28f, lid 1, 28g, lid 1, 28i, 28j en 28n.

2. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij zijn zetel of woonplaats heeft, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

13 Welmory LTD, met zetel te Nicosia (Cyprus; hierna: „Cypriotische vennootschap”), organiseert veilingen op een onlinehandelsplatform. Te dien einde verkoopt zij pakketten „bids” (biedcredits), dat wil zeggen rechten om met het oog op de koop van een ter veiling aangeboden goed een hoger bod te plaatsen dan het laatst uitgebrachte.

14 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat de Cypriotische vennootschap op 2 april 2009 met de Poolse vennootschap een samenwerkingsovereenkomst heeft gesloten, waarbij zij zich ertoe verbond aan laatstgenoemde een veilingwebsite onder de domeinnaam www.za10groszy.pl ter beschikking te stellen en ook de bijbehorende diensten te verrichten, verband houdende met de huur van de voor het functioneren van de website noodzakelijke servers en de presentatie van de ter veiling aangeboden producten. Van haar kant verbond de Poolse vennootschap zich er hoofdzakelijk toe via die website goederen te verkopen.

15 De verkoop gaat als volgt in zijn werk. Om te beginnen koopt de klant bij de Cypriotische vennootschap een aantal „bids” via de verkoopwebsite. Die „bids” geven hem het recht om deel te nemen aan de verkoop van de goederen die door de Poolse vennootschap op diezelfde website ter veiling worden aangeboden en om ter verkrijging van een van die goederen een bod uit te brengen. Anders dan bij het klassieke veilingstelsel moet de klant die een hoger bod wil doen, zich niet slechts verbinden tot het betalen van een hoger bedrag dan het laatst voorgestelde, maar moet hij daartoe „bids inzetten”. Ten slotte wordt het goed toegewezen aan de klant die, middels zijn „bids”, de hoogste koopprijs heeft geboden.

16 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt verder dat de Poolse vennootschap haar inkomsten enerzijds haalt uit de koopprijs die zij in het kader van de onlineveiling ontvangt en anderzijds uit de vergoeding die zij van de Cypriotische vennootschap krijgt, welke overeenkomt met een deel van de opbrengst van de verkoop van de „bids”, die de klanten in Polen gebruiken om een bod uit te brengen.

17 Op 19 april 2010 heeft de Cypriotische vennootschap het volledige vennootschappelijk kapitaal van de Poolse vennootschap verkregen.

18 Met betrekking tot de aan die verwerving voorafgaande periode van januari tot en met april 2010 heeft de Poolse vennootschap vier facturen uitgeschreven voor diensten die zij voor de Cypriotische vennootschap had verricht (reclame, service, informatieverstrekking en gegevensverwerking).

19 Volgens de Poolse vennootschap waren die diensten voor het hoofdkantoor van de Cypriotische vennootschap verricht, en moest er dus op Cyprus btw over worden geheven. Bijgevolg heeft zij geen btw in rekening gebracht, onder vermelding dat deze belasting door de afnemer van de diensten moest worden voldaan.

20 De Dyrektor heeft echter het standpunt ingenomen dat het ging om diensten voor een vaste inrichting van de Cypriotische vennootschap in Polen, die bijgevolg overeenkomstig artikel 28b, lid 2, van de btw-wet in Polen moesten worden belast tegen het normale tarief van 22 %.

21 De Poolse vennootschap heeft beroep tot nietigverklaring van het besluit van de Dyrektor

ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (bestuursrechtbank van de provincie Gdańsk). Zij betoogde daarbij dat een onafhankelijke marktdeelnemer die zelfstandig een activiteit uitoefent en btw-plichtig is, geen vaste inrichting van een andere belastingplichtige kan zijn.

22 De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku heeft dat beroep met name verworpen op grond van het specifieke karakter van de diensten die door de Cypriotische vennootschap in Polen werden verricht. Volgens die rechtbank hoefde deze vennootschap, om een vaste inrichting op Pools grondgebied te hebben, daar niet te beschikken over duurzame materiële en personele middelen in de klassieke betekenis van het woord, noch rechtstreeks gebruik te maken van daar gelegen gebouwen of er werknemers in dienst te nemen.

23 De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku was van oordeel dat de activiteiten van beide vennootschappen vanuit economisch oogpunt een onlosmakelijke eenheid vormden, aangezien het doel van de gehele onderneming in Polen slechts door hun onderlinge samenwerking kon worden bereikt.

24 Ter ondersteuning van haar beslissing heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku overwogen dat de Cypriotische vennootschap in Polen gebruikmaakte van de technische middelen en het personeel van de Poolse vennootschap, zodat laatstgenoemde moest worden beschouwd als een vaste inrichting van de Cypriotische vennootschap in Polen. De diensten van de Poolse vennootschap ten behoeve van de Cypriotische vennootschap werden bijgevolg verricht voor de vaste inrichting van deze laatste in Polen en waren dus in deze lidstaat belastbaar.

25 De Poolse vennootschap is tegen het arrest van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku in cassatie gegaan bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechtshof).

26 Gelet op het specifieke karakter van de bij hem aanhangige zaak, betwijfelt de verwijzende rechter of artikel 44 van de btw-richtlijn aldus kan worden uitgelegd dat de plaats waar de diensten moeten worden belast Polen is, wanneer zij door een Poolse vennootschap worden verricht voor een vennootschap die haar zetel op Cyprus heeft gevestigd, wanneer de twee vennootschappen van elkaar onafhankelijk zijn in termen van kapitaal en de Cypriotische vennootschap bij haar bedrijfsuitoefening gebruikmaakt van de infrastructuur van de Poolse vennootschap.

27 De verwijzende rechter wijst erop dat de rechtspraak van het Hof inzake het begrip vaste inrichting gevallen betreft die rechtens en feitelijk verschillen van de situatie die aan de orde is in het bij hem aanhangige geding.

28 Dat geding heeft namelijk betrekking op een situatie waarin de twee vennootschappen ten tijde van de feiten onafhankelijk waren van elkaar. Voorts ziet de rechtspraak van het Hof op een situatie waarin de plaats van de vaste inrichting wordt vastgesteld vanuit het perspectief van de dienstverrichter en, bovendien, op de situatie waarin de vaste inrichting wordt bepaald op basis van de diensten die worden geleverd aan een derde, dat wil zeggen de eindverbruiker.

29 Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende prejudiciële vraag:

„Is de plaats waar de vaste inrichting in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn zich bevindt ter zake van de belasting van diensten die een in Polen gevestigde [Poolse vennootschap] voor een in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde [Cypriotische vennootschap] verricht, de plaats waar [de Poolse vennootschap] haar zetel heeft gevestigd, wanneer [de Cypriotische vennootschap] bij haar bedrijfsuitoefening gebruikmaakt van de infrastructuur van [de Poolse vennootschap]?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Opmerkingen vooraf

30 Meerdere partijen in de procedure hebben betoogd dat in het hoofdgeding niet de vraag rijst of de diensten van de Poolse vennootschap ten behoeve van de Cypriotische vennootschap worden verricht voor de vaste inrichting van deze laatste in Polen, maar de vraag in welk land – Polen of Cyprus – btw moet worden geheven over de „bids” die door de Cypriotische vennootschap worden verkocht aan klanten in Polen.

31 De Poolse regering stelt voorts dat de maatstaf van heffing van de goederen die door de Poolse vennootschap via de veilingwebsite van de Cypriotische vennootschap zijn verkocht, mogelijkerwijs niet juist is bepaald. Die regering vraagt zich af of de door de Poolse vennootschap te declareren maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 73 van de btw-richtlijn niet zowel de prijs van de ter veiling verkochte goederen moest omvatten als de van de Cypriotische vennootschap ontvangen vergoeding, overeenkomende met een deel van de opbrengst van de verkoop van de „bids”, waarvan de klanten in Polen gebruikmaken bij het bieden.

32 Benadrukt zij echter dat de prejudiciële vraag in wezen ziet op de plaats waar de door de Poolse vennootschap voor de Cypriotische vennootschap verrichte diensten moeten worden belast – en dus op de uitlegging van artikel 44 van de btw-richtlijn – en niet de plaats betreft waar de „bids” moeten worden belast noch de bepaling van de maatstaf van heffing van de goederen die door de Poolse vennootschap ter veiling worden verkocht.

33 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het in het kader van de in artikel 267 VWEU neergelegde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het aan hem voorgelegde geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, te beoordelen. De bevoegdheid om de aan het Hof voor te leggen vragen te formuleren, komt dus alleen aan de nationale rechter toe, en partijen kunnen de inhoud daarvan niet wijzigen (zie met name arrest Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Bovendien zou een substantiële wijziging van de prejudiciële vragen of een antwoord op aanvullende, door partijen geformuleerde vragen onverenigbaar zijn met de verplichting van het Hof, de regeringen van de lidstaten en de belanghebbende partijen in staat te stellen opmerkingen in te dienen overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie, aangezien ingevolge deze bepaling alleen de verwijzingsbeslissingen ter kennis van de belanghebbende partijen worden gebracht (zie in die zin arrest Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Derhalve behoeft in de onderhavige zaak slechts te worden geantwoord op de vraag van de verwijzende rechter, die betrekking heeft op de vaststelling van de plaats waar de diensten moeten worden belast die door de Poolse vennootschap voor de Cypriotische vennootschap zijn verricht.

Antwoord van het Hof

36 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen onder welke voorwaarden een eerste belastingplichtige, die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een lidstaat

heeft gevestigd en diensten afneemt van een tweede belastingplichtige, die in een andere lidstaat is gevestigd, met het oog op de bepaling van de plaats waar die diensten moeten worden belast, moet worden geacht in deze andere lidstaat te beschikken over een „vaste inrichting” in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn.

37 De btw-richtlijn omvat, net als de Zesde richtlijn – in de plaats waarvan zij is gekomen –, een titel V, die betrekking heeft op de plaats van de belastbare handelingen. Hoofdstuk 3 van deze titel betreft de plaats van de diensten; de afdelingen 2 en 3 van dit hoofdstuk bevatten respectievelijk algemene regels voor de bepaling van de plaats van belastingheffing voor die diensten, en bijzondere bepalingen inzake specifieke diensten.

38 Net als artikel 9 van de Zesde richtlijn bevatten ook de artikelen 44 tot en met 59 ter van de btw-richtlijn regels ter bepaling van de plaats waar diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht. Zo bevatte artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn algemene regels dienaangaande, en voorzien ook de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn in dergelijke regels. De artikelen 46 tot en met 59 ter van laatstgenoemde richtlijn vermelden – zoals ook het geval was bij artikel 9, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn – een aantal specifieke aanknopingspunten.

39 Het hoofdgeding heeft echter betrekking op de uitlegging van artikel 44 van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de plaats van diensten die worden verricht voor belastingplichtigen niet langer wordt bepaald vanuit het perspectief van de belastingplichtige dienstverrichter, maar vanuit dat van de belastingplichtige afnemer van de diensten.

40 Bijgevolg rijst de vraag of de rechtspraak van het Hof inzake de uitlegging van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn relevant blijft, gelet op de wijzigingen die ter zake zijn doorgevoerd door artikel 44 van de btw-richtlijn.

41 In dit verband zij erop gewezen dat bij de uitlegging van een bepaling van Unierecht niet alleen rekening moet worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Volgens vaste rechtspraak van het Hof beogen de regels ter bepaling van de plaats waar diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, en te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven (zie in die zin arrest ADV Allround, EU:C:2012:35, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Opgemerkt moet worden dat artikel 44 van de btw-richtlijn in soortgelijke bewoordingen als artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn is geredigeerd. Voorts zijn artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn allebei bepalingen tot vaststelling van de plaats waar diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht en streven zij hetzelfde doel na, zodat de rechtspraak van het Hof inzake de uitlegging van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn mutatis mutandis in beginsel ook kan worden toegepast bij de uitlegging van artikel 44 van de btw-richtlijn.

44 Deze overweging wordt gestaafd door de uitvoeringsverordening, die volgens punt 4 van de considerans ervan beoogt te zorgen voor een meer eenvormige toepassing van het btw-stelsel door maatregelen vast te stellen ter uitvoering van de btw-richtlijn, met name betreffende de belastingplichtigen, de levering van goederen en diensten en de plaats van de belastbare handelingen.

45 Blijkens punt 14 van de considerans van deze verordening was het de wens van de wetgever van de Unie bepaalde begrippen te verduidelijken die noodzakelijk zijn voor het bepalen van de criteria inzake de plaats van belastbare handelingen, zonder daarbij voorbij te gaan aan de

desbetreffende rechtspraak van het Hof.

46 In zoverre moet met deze verordening rekening worden gehouden, ook al was zij ten tijde van de feiten van het hoofdgeding nog niet van kracht.

47 Bijgevolg zijn de rechtspraak van het Hof inzake artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn en de uitvoeringsverordening relevant met het oog op het beantwoorden van de vraag van de verwijzende rechter.

48 De vraag die in de context van het hoofdgeding rijst, is die naar de vaststelling van de plaats waar de Poolse vennootschap de diensten voor de Cypriotische vennootschap heeft verricht en, met name, de vaststelling van de criteria om uit te maken of laatstgenoemde een vaste inrichting in Polen heeft.

49 Volgens artikel 44 van de btw-richtlijn is de plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden de diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.

50 In deze samenhang zij in herinnering gebracht dat een voorschrift als artikel 44 van de btw-richtlijn, zoals blijkt uit punt 42 van dit arrest, een voorschrift is ter bepaling van de plaats waar diensten moeten worden belast, aangezien het de plaats vastlegt waar de diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, en derhalve een regel ter afbakening van de bevoegdheden van de lidstaten.

51 Te dien einde beoogt dat voorschrift het toepassingsgebied van de respectieve nationale btw-regelingen rationeel af te bakenen door de plaats waar de diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, uniform vast te stellen.

52 Derhalve dient eerst het voornaamste aanknopingspunt te worden bepaald, teneinde de plaats van de dienst vast te stellen. Vervolgens moeten de criteria worden bepaald waaraan moet zijn voldaan om een belastingplichtige afnemer van diensten als die in het hoofdgeding, die zijn zetel in een lidstaat heeft, te kunnen aanmerken als een afnemer met een vaste inrichting in een andere lidstaat dan die waar zijn zetel is gevestigd.

Voornaamste aanknopingspunt

53 Uit de vaste rechtspraak van het Hof inzake artikel 9 van de Zesde richtlijn blijkt dat het nuttigste – en dus het voornaamste – aanknopingspunt voor het bepalen van de plaats van de dienst vanuit fiscaal oogpunt de plaats is waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Het in aanmerking nemen van een andere inrichting is slechts van belang ingeval die zetel niet tot een rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan (zie met name arresten Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punt 17; Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, EU:C:1996:184, punt 16, en ARO Lease, C?190/95, EU:C:1997:374, punt 15).

54 Deze uitlegging geldt ook in het kader van artikel 44 van de btw-richtlijn.

55 Net als onder de vigeur van de Zesde richtlijn lijkt de zetel van bedrijfsuitoefening als

voornaamste aanknopingspunt een objectief, eenvoudig en praktisch criterium te vormen dat een grote rechtszekerheid biedt, aangezien het bestaan van een dergelijke zetel gemakkelijker kan worden gecontroleerd dan bijvoorbeeld het bestaan van een vaste inrichting. Voorts kan het vermoeden dat de diensten zijn verricht op de plaats waar de belastingplichtige afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, zowel de bevoegde autoriteiten van de lidstaten als dienstverrichters een ingewikkeld onderzoek naar het juiste fiscale aanknopingspunt besparen.

56 Voorts wordt de zetel van bedrijfsuitoefening vermeld in de eerste zin van artikel 44 van de btw-richtlijn, terwijl de vaste inrichting pas in de volgende zin wordt genoemd. Deze laatste zin, die het bijwoord „evenwel” bevat, kan slechts aldus worden opgevat dat hij een uitzondering op de algemene regel van de vorige zin invoert.

Begrip vaste inrichting

57 Zoals blijkt uit punt 39 van dit arrest, wordt de plaats van de dienst in het kader van artikel 44 van de btw-richtlijn niet langer bepaald vanuit het perspectief van de belastingplichtige dienstverrichter, maar vanuit het oogpunt van de belastingplichtige afnemer van de dienst. Bijgevolg dient het begrip vaste inrichting te worden bepaald onder verwijzing naar de belastingplichtige afnemer.

58 Uit de rechtspraak van de Hof dienaangaande (zie met name het arrest Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak), waar de bewoordingen van artikel 11 van de uitvoeringsverordening rechtstreeks op zijn gebaseerd, kan worden afgeleid dat een vaste inrichting moet worden gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken.

59 De Cypriotische vennootschap kan in omstandigheden als die van het hoofdgeding dus slechts worden beschouwd als een vennootschap die een vaste inrichting in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn bezit, indien zij in Polen op zijn minst beschikt over een structuur die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en, wat personeel en technische middelen betreft, geschikt is om in Polen de diensten die de Poolse vennootschap voor haar verricht af te nemen en te gebruiken bij haar bedrijfsuitoefening, namelijk het beheren van het betrokken systeem van elektronische biedingen en de uitgifte en verkoop van „bids”.

60 Het feit dat een economische activiteit, zoals die welke wordt verricht door de Cypriotische vennootschap in het hoofdgeding – te weten het beheren van een systeem van elektronische biedingen, waarbij enerzijds aan de Poolse vennootschap een veilingwebsite ter beschikking wordt gesteld en anderzijds „bids” worden uitgegeven en verkocht aan klanten in Polen –, kan worden uitgeoefend zonder dat een daadwerkelijke personele en materiële structuur op Pools grondgebied nodig is, is niet doorslaggevend. Ondanks de bijzondere aard ervan, heeft een dergelijke economische activiteit op zijn minst een geschikte structuur, met name wat betreft personeel en technische middelen, zoals computeruitrusting, servers en aangepaste software.

61 In haar schriftelijke opmerkingen en ter terechtzitting heeft de Poolse vennootschap betoogd dat de infrastructuur die zij aan de Cypriotische vennootschap ter beschikking stelt, het laatstgenoemde niet mogelijk maakt de diensten die zij voor haar verricht, af te nemen en te gebruiken bij haar bedrijfsuitoefening. Volgens de Poolse vennootschap bevinden het personeel en de technische middelen waarvan de Cypriotische vennootschap bij haar bedrijfsuitoefening gebruikmaakt, zoals servers, software, service op het gebied van informatica en het systeem voor het sluiten van overeenkomsten met de consumenten en voor het ontvangen van hun betalingen, zich buiten Polen. Deze feiten zijn niet gecontroleerd in het kader van het hoofdgeding.

62 Uitsluitend de nationale rechter is bevoegd om dergelijke feiten te controleren teneinde te beoordelen of de Cypriotische vennootschap in Polen beschikt over de personele en technische middelen die nodig zijn om de door de Poolse vennootschap verrichte diensten te kunnen afnemen en gebruiken bij het beheer en het onderhoud van de veilingwebsite, alsook bij de uitgifte en de verkoop van „bids”.

63 Indien de door de Poolse vennootschap aangevoerde feiten juist blijken te zijn, zal de verwijzende rechter tot de conclusie moeten komen dat de Cypriotische vennootschap geen vaste inrichting in Polen bezit, aangezien zij niet beschikt over de infrastructuur die nodig is om diensten die de Poolse vennootschap verricht te kunnen afnemen en gebruiken bij haar bedrijfsuitoefening.

64 Dat de economische activiteiten van de twee vennootschappen, die aan elkaar gebonden zijn door een samenwerkingsovereenkomst, een economisch geheel vormen en dat vooral consumenten in Polen van hun resultaten profiteren, is niet relevant ter bepaling of de Cypriotische vennootschap een vaste inrichting in Polen heeft. Zoals de Poolse vennootschap, de Cypriotische regering en de Europese Commissie terecht hebben onderstreept, dient namelijk een onderscheid te worden gemaakt tussen de diensten die de Poolse vennootschap verricht voor de Cypriotische vennootschap en die welke laatstgenoemde levert aan de consumenten in Polen. Het gaat om afzonderlijke diensten waarop verschillende btw-regelingen van toepassing zijn.

65 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat een eerste belastingplichtige, die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een lidstaat heeft gevestigd en diensten afneemt van een tweede belastingplichtige, die in een andere lidstaat is gevestigd, met het oog op de bepaling van de plaats waar die diensten moeten worden belast, moet worden geacht in deze andere lidstaat te beschikken over een „vaste inrichting” in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn, indien deze inrichting wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om diensten te kunnen afnemen en te gebruiken bij haar bedrijfsuitoefening. Het staat aan de verwijzende rechter om te controleren of dit het geval is.

Kosten

66 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Een eerste belastingplichtige, die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een lidstaat heeft gevestigd en diensten afneemt van een tweede belastingplichtige, die in een andere lidstaat is gevestigd, moet met het oog op de bepaling van de plaats waar die diensten moeten worden belast, worden geacht in deze andere lidstaat te beschikken over een „vaste inrichting” in de zin van artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, indien deze inrichting wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om diensten te kunnen afnemen en te gebruiken bij haar bedrijfsuitoefening. Het staat aan de verwijzende rechter om te controleren of dit het geval is.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.