

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

29 juni 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 44 – Plaats van de dienst – Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 – Artikel 11, lid 1 – Dienstverrichting – Fiscaal aanknopingspunt – Begrip ‚vaste inrichting‘ – Geschikte structuur wat het personeel en de technische middelen betreft – Geschiktheid om de diensten af te nemen en ter plaatse te gebruiken voor de eigen behoeften van de vaste inrichting – Verrichting van loonproductiediensten en bijkomende diensten – Exclusieve contractuele verbintenis tussen een dienstverrichtende vennootschap van een lidstaat en de ontvangende vennootschap die in een derde land is gevestigd – Juridisch zelfstandige vennootschappen”

In zaak C-232/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de cour d’appel de Liège (hof van beroep Luik, België) bij beslissing van 18 maart 2022, ingekomen bij het Hof op 1 april 2022, in de procedure

Cabot Plastics Belgium SA

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: D. Gratsias, kamerpresident, M. Ilešič en I. Jarukaitis (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: L. Medina,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Cabot Plastics Belgium SA, vertegenwoordigd door J. Lejeune en G. Vael, advocaten,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door P. Cottin, J.-C. Halleux en C. Pochet als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Björkland en C. Ehrbar als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

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 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11) (hierna: „btw-richtlijn”), en van artikel 11 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van de btw-richtlijn (PB 2011, L 77, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Cabot Plastics Belgium SA (hierna: „Cabot Plastics”) en de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, over een besluit van de belastingadministratie waarbij deze vennootschap wordt gelast een naheffing in de belasting over de toegevoegde waarde (btw), vermeerderd met vertragingsrente en een geldboete, te betalen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Titel V van de btw-richtlijn heeft betrekking op de plaats van de belastbare handelingen en bevat een hoofdstuk 3, met als opschrift „Plaats van een dienst”. In afdeling 2, met als opschrift „Bijzondere bepalingen”, van dat hoofdstuk 3 bepaalt artikel 44 van deze richtlijn:

„Als plaats van een door een in naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersoon verrichte dienst, anders dan de in artikel 50, artikel 54 en artikel 56, lid 1, bedoelde diensten, wordt aangemerkt de plaats waar de onderliggende handeling overeenkomstig deze richtlijn wordt verricht.

Wanneer echter de afnemer van de door de tussenpersoon verrichte dienst voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die binnen het grondgebied waarvan die handeling wordt verricht, wordt de plaats van de door de tussenpersoon verrichte dienst geacht te zijn gelegen op het grondgebied van de lidstaat die aan de afnemer het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder hem de dienst is verleend.”

4 Hoofdstuk V van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, met als opschrift „Plaats van de belastbare handelingen”, bevat een afdeling 1, met als opschrift „Begrippen”, waarin artikel 11, lid 1, is opgenomen, dat bepaalt:

„Voor de toepassing van artikel 44 van [de btw-richtlijn] wordt onder ‚vaste inrichting’ verstaan iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van deze verordening bedoelde 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.”

Belgisch recht

5 Artikel 21, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde van 3 juli 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 17 juli 1969), in de op de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie, luidde als volgt:

„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 economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. [...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

6 Cabot Switzerland GmbH is een vennootschap naar Zwitsers recht met de zetel van haar bedrijfsuitoefening in Zwitserland. Deze vennootschap is in België voor btw-doeleinden geïdentificeerd voor haar verkoopactiviteiten op het gebied van producten op koolstofbasis.

7 Cabot Switzerland, de belangrijkste werkmaatschappij van het Cabot-concern voor de regio „Europa, Midden-Oosten en Afrika”, heeft een overeenkomst inzake loonproductie gesloten met meerdere vennootschappen, waaronder de Belgische handelsvennootschap Cabot Plastics. Hoewel zij deel uitmaken van dezelfde groep is deze vennootschap juridisch onafhankelijk van Cabot Switzerland. Tussen beide vennootschappen bestaat echter een financiële band, aangezien Cabot Plastics voor 99,99 % in handen is van Cabot Holding I GmbH, die zelf voor 100 % in handen is van Cabot Lux Holdings Sàrl, die ook alle aandelen van Cabot Switzerland in handen heeft.

8 Krachtens de overeenkomst inzake loonproductie van 14 februari 2012 (hierna: „overeenkomst van 14 februari 2012”) verwerkt Cabot Plastics, ten behoeve van en onder leiding van de vennootschap Cabot Switzerland, grondstoffen tot producten die worden gebruikt bij de vervaardiging van plastic. Zij gebruikt hiervoor uitsluitend haar eigen uitrusting. De door Cabot Plastics ten behoeve van Cabot Switzerland verrichte diensten maken nagenoeg haar volledige omzet uit.

9 In overeenstemming met de overeenkomst van 14 februari 2012 slaat Cabot Plastics de door Cabot Switzerland aangekochte grondstoffen op in haar gebouwen en verwerkt deze daarna tot producten die worden gebruikt bij de vervaardiging van plastics. Vervolgens slaat Cabot Plastics deze producten op voordat ze door Cabot Switzerland vanuit België aan verschillende klanten op de Belgische, de Europese of de exportmarkt worden verkocht. Het ophalen en vervoeren van de goederen vanaf de bedrijfsruimte van Cabot Plastics gebeurt ofwel door haar klanten, ofwel door externe transporteurs op wie Cabot Switzerland een beroep doet.

10 Bovendien verricht Cabot Plastics ten behoeve van Cabot Switzerland een aantal bijkomende diensten, met name de opslag van producten, met inbegrip van het beheer van producten die zijn opgeslagen in de entrepots van derden, het doen van aanbevelingen met het oog op de optimalisering van het productieproces, het verrichten van interne en externe technische controles en evaluaties, het mededelen van de resultaten aan Cabot Switzerland en het leveren van goederen of het verlenen van diensten ten behoeve van andere productie-eenheden. Cabot Plastics laat zich in dat verband uit over de operationele behoeften van haar fabrieken, vergemakkelijkt de afhandeling van douaneformaliteiten, voldoet aan de normen en procedures van Cabot Switzerland inzake kwaliteitscontrole en -borging, biedt Cabot Switzerland ondersteuning bij haar initiatieven om de productieprocedures en de werkplanning te verbeteren, verleent deze vennootschap administratieve ondersteuning op het gebied van accijnzen en douanerechten, handelt als officiële importeur voor rekening en op verzoek van Cabot Switzerland en beheert de verpakkingsmaterialen. Cabot Plastics verricht deze bijkomende diensten overeenkomstig de voorwaarden van de overeenkomst van 14 februari 2012.

11 Cabot Plastics heeft zich gewend tot de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (DVB) van de Federale Overheidsdienst Financiën, die bij besluit van 31 januari 2012 heeft verklaard dat de activiteiten van deze vennootschap voor de vennootschapsbelasting niet

inhouden dat Cabot Switzerland over een vaste inrichting in België beschikt in de zin van de artikelen 227 tot en met 229 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en artikel 5 van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gesloten op 28 augustus 1978.

12 Na een belastingcontrole in 2017 was de belastingadministratie echter van mening dat Cabot Switzerland over een vaste inrichting in België beschikt in de zin van de btw-wetgeving en dat de plaats van de diensten die door Cabot Plastics ten behoeve van deze vennootschap in 2014 tot en met 2016 werden verricht, zich bijgevolg in België bevond, zodat deze diensten in deze staat aan de btw waren onderworpen. Aan Cabot Plastics werd een regularisatiebericht gestuurd, waarop deze vennootschap liet weten daarmee niet akkoord te gaan.

13 Derhalve heeft de belastingadministratie bij besluit van 19 december 2017 Cabot Plastics gelast een bedrag van 10 609 844,08 EUR tot voldoening van de btw en een geldboete van 1 060 980 EUR te betalen, evenals de wettelijke rente vanaf 21 januari 2017.

14 Op 30 maart 2018 heeft Cabot Plastics bij de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België) beroep ingesteld tegen het besluit van 19 december 2017. Bij vonnis van 14 januari 2020 heeft deze rechter het beroep gedeeltelijk gegrond verklaard door te oordelen dat Cabot Switzerland een vaste inrichting in België heeft en tegelijk dat besluit nietig te verklaren voor zover het de betaling van de geldboete betreft.

15 Op 11 september 2020 heeft Cabot Plastics bij de cour d'appel de Liège (hof van beroep Luik, België), de verwijzende rechter, hoger beroep ingesteld tegen dit vonnis. Zij verzoekt dit hof van beroep het vonnis te herzien, vast te stellen dat zij de btw die zij geacht werd te betalen niet verschuldigd is en de Belgische Staat te veroordelen tot terugbetaling van alle onterecht geïnde of ingehouden bedragen, vermeerderd met de vertragingsrente.

16 Cabot Plastics betoogt voor de verwijzende rechter dat de plaats van de diensten die zij aan Cabot Switzerland heeft gefactureerd, zich niet in België bevond, doch in Zwitserland, waar laatstgenoemde vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft.

17 Bij incidenteel hoger beroep van 15 januari 2021 concludeert de Belgische Staat tot herziening van het vonnis van de tribunal de première instance de Liège, voor zover het de aan Cabot Plastics opgelegde geldboete betreft. De Belgische Staat is van mening dat Cabot Switzerland in België, in de kantoren van Cabot Plastics, een vaste inrichting heeft zodat de plaats van de door Cabot Plastics ten behoeve van Cabot Switzerland verrichte diensten zich in België bevindt.

18 Ten eerste zijn, volgens de Belgische Staat, de technische middelen die op het bestaan van deze vaste inrichting wijzen, het distributiecentrum en de opslagplaatsen die eigendom zijn van Cabot Plastics, maar die moeten worden geacht ter beschikking van Cabot Switzerland te zijn gesteld ter uitvoering van de overeenkomst van 14 februari 2012, krachtens welke de uitrusting van Cabot Plastics uitsluitend wordt gebruikt ten behoeve van Cabot Switzerland en volgens haar instructies, zodat laatstgenoemde vennootschap vrij over deze uitrusting beschikt.

19 Ten tweede is de Belgische Staat, wat het personeel van deze vaste inrichting betreft, van mening dat het operationele personeel van Cabot Plastics dat ter beschikking van Cabot Switzerland wordt gesteld, deze vennootschap in staat stelt haar verkoopactiviteiten met name in België te realiseren. De Belgische Staat merkt tevens op dat dit personeel, naast het uitvoeren van loonproductiewerkzaamheden, bijkomende diensten verricht die van essentieel belang zijn voor Cabot Switzerland, zoals de ontvangst van grondstoffen, de kwaliteitscontrole, de voorbereiding

van bestellingen, de verpakking van afgewerkte producten en het opmaken van inventarissen.

20 Ten derde is de Belgische Staat, wat betreft de mogelijkheid om de voor de eigen behoeften van deze inrichting van Cabot Switzerland verrichte diensten af te nemen en ter plaatse te gebruiken, van mening dat de structuur die door Cabot Plastics ter beschikking van Cabot Switzerland wordt gesteld, het voor haar mogelijk maakt de uit loonproductie voortkomende producten daadwerkelijk af te nemen en ter plaatse te gebruiken teneinde vanuit haar vaste inrichting haar eigen goederenleveringen in België uit te voeren. Ten vierde wijst de Belgische Staat erop dat deze inrichting een voldoende mate van duurzaamheid bezit, juist vanwege de sluiting van de overeenkomst van 14 februari 2012.

21 De verwijzende rechter merkt op dat Cabot Switzerland de zetel van haar bedrijfsuitoefening in Zwitserland heeft, aangezien daar haar statutaire zetel is gevestigd en zij er kantoren heeft waar 47 personen werkzaam zijn, en dit het land is waar de strategische en algemene beleidsbeslissingen worden genomen, de verschillende overeenkomsten worden gesloten en haar raad van bestuur bijeenkomt. Volgens deze rechter impliceert het feit dat Cabot Switzerland de zetel van haar bedrijfsuitoefening in Zwitserland heeft, echter niet ipso facto dat de plaats van deze diensten zich in deze staat bevindt, aangezien artikel 44 van de btw-richtlijn voorziet in een specifieke regel met betrekking tot de plaats van diensten die zijn verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige die zich op een andere plaats bevindt dan de plaats waar hij zijn zetel heeft gevestigd.

22 De verwijzende rechter is voorts van oordeel dat het Hof zich nog niet heeft uitgesproken over een zaak die in die mate overeenkomsten met de onderhavige zaak vertoont dat elke twijfel over de aan het toepasselijke Unierecht te geven uitlegging wordt weggenomen. In dit verband merkt deze rechter op dat Cabot Plastics een juridisch afzonderlijke entiteit is en geen dochteronderneming van Cabot Switzerland, en dat de belastingadministratie Cabot Plastics niet alleen als dienstverrichter, maar ook als verstrekker van het personeel en de technische middelen van Cabot Switzerland aanmerkt.

23 De verwijzende rechter vraagt zich dan ook af of een belastingplichtige beschikt over een – wat de eigen middelen betreft – geschikte structuur die een vaste inrichting vormt, wanneer die middelen toebehoren aan de dienstverrichter die voor hem diensten verricht, maar zich ter uitvoering van een overeenkomst tussen de belastingplichtige en de dienstverrichter ertoe verbindt deze middelen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend in te zetten voor de verrichting van deze diensten. In het bijzonder vraagt deze rechter zich af, aangezien het Hof heeft geoordeeld dat een structuur zonder eigen personeel niet onder het begrip „vaste inrichting” kan vallen (arrest van 3 juni 2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), of in dergelijke omstandigheden het personeel van de verrichter van de betrokken diensten dat op grond van de overeenkomst tussen de partijen conform de instructies van de dienstontvanger handelt, als „eigen” personeel van laatstgenoemde kan worden beschouwd.

24 Voorts vraagt de verwijzende rechter zich ook af welke gevolgen het feit dat Cabot Switzerland, met behulp van het personeel en de technische middelen van Cabot Plastics in België goederenleveringen verricht, kan hebben voor de identificatie van een vaste inrichting van Cabot Switzerland in België.

25 Tegen deze achtergrond heeft de cour d’appel de Liège de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) In het geval van diensten die door een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige worden verricht ten behoeve van een andere belastingplichtige die als zodanig optreedt en wiens zetel van de bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie is gevestigd, terwijl zij afzonderlijke en juridisch

onafhankelijke entiteiten zijn maar deel uitmaken van hetzelfde concern, de dienstverrichter zich er contractueel toe verbindt zijn installaties en personeel uitsluitend te gebruiken voor de vervaardiging van producten ten behoeve van de afnemer en deze producten vervolgens door de afnemer worden verkocht, hetgeen aanleiding geeft tot belastbare goederenleveringen waaraan de dienstverrichter logistieke bijstand verleent en die in de lidstaat in kwestie plaatsvinden, moeten artikel 44 van [de btw-richtlijn] en artikel 11 van [uitvoeringsverordening nr. 282/2011] dan aldus worden uitgelegd dat de buiten de Unie gevestigde belastingplichtige moet worden geacht een vaste inrichting in die lidstaat te hebben?

2) Moeten artikel 44 van [de btw-richtlijn] en artikel 11 van [uitvoeringsverordening nr. 282/2011] aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige over een vaste inrichting kan beschikken, wanneer het benodigde personeel en de benodigde technische middelen afkomstig zijn van zijn dienstverrichter, die juridisch zelfstandig is maar deel uitmaakt van hetzelfde concern, en die zich er contractueel toe verbindt dat personeel en deze middelen uitsluitend ten behoeve van die belastingplichtige in te zetten?

3) Moeten artikel 44 van [de btw-richtlijn] en artikel 11 van [uitvoeringsverordening nr. 282/2011] aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige een vaste inrichting heeft in de lidstaat van zijn dienstverrichter wanneer deze laatste, ter uitvoering van een exclusieve contractuele verbintenis, ten behoeve van die belastingplichtige, bovenop de loonproductiewerkzaamheden in strikte zin, een reeks bijkomende of aanvullende diensten verricht en aldus bijdraagt tot de totstandkoming van de verkopen die door de belastingplichtige wordt gesloten vanuit zijn zetel buiten de Unie, maar die aanleiding geven tot belastbare goederenleveringen waarvan de plaats zich volgens de btw-wetgeving op het grondgebied van deze lidstaat bevindt?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

26 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 11 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige dienstontvanger wiens zetel van de bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie is gevestigd, over een vaste inrichting beschikt in de lidstaat waar de – juridisch van deze dienstontvanger gescheiden – verrichter van de betrokken diensten is gevestigd, wanneer de belastingplichtige dienstverrichter, ter uitvoering van een exclusieve contractuele verbintenis, ten behoeve van deze belastingplichtige dienstontvanger, bovenop de economische activiteit die door de belastingplichtige dienstontvanger in deze lidstaat wordt uitgeoefend, deze diensten alsook een reeks bijkomende of aanvullende diensten verricht en wanneer het personeel en de technische middelen van de eventuele vaste inrichting aan de dienstverrichter toebehoren.

27 Artikel 44 van de btw-richtlijn bepaalt dat de plaats van een dienst die verricht is voor een als zodanig handelende belastingplichtige, de plaats is 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 geldt als plaats van een dienst, de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt.

28 Artikel 44 van de btw-richtlijn is een voorschrift ter bepaling van de plaats waar diensten moeten worden belast om op eenvormige wijze het fiscale aanknopingspunt aan te wijzen. Deze bepaling heeft tot doel bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden en te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven (zie in die zin met name arrest van 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punten 42, 50 en 51).

29 De Uniewetgever heeft de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn

bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, aangemerkt als voornaamste aanknopingspunt om de plaats van een ten behoeve van een belastingplichtige verrichte dienst te bepalen, aangezien dit een objectief, eenvoudig en praktisch criterium is dat grote rechtszekerheid biedt. Daarentegen is het aanknopingspunt van de vaste inrichting in artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn van secundair belang en een uitzondering op de algemene regel waarmee rekening moet worden gehouden mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan (zie in die zin arresten van 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punten 53-56; 7 augustus 2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, punt 49, en 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punt 29).

30 Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, met name in punt 53 van het arrest van 16 oktober 2014, *Welmory*, (C-605/12, EU:C:2014:2298), is het in aanmerking nemen van een andere inrichting dan de zetel van de bedrijfsuitoefening slechts van belang ingeval deze zetel niet tot een rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan, aangezien 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 de dienstverrichters een ingewikkeld onderzoek naar het juiste fiscale aanknopingspunt kan besparen, zoals blijkt uit punt 55 van dat arrest.

31 Wat het begrip „vaste inrichting” in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn betreft, dit begrip dient overeenkomstig artikel 11 van het uitvoeringsbesluit nr. 282/2011 te worden begrepen als iedere andere inrichting dan de zetel van de bedrijfsuitoefening die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een geschikte structuur – wat personeel en technische middelen betreft – om de voor de eigen behoeften van deze inrichting verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken (zie in die zin arresten van 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 58, en 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punt 31). Zoals het Hof reeds in punt 59 van het arrest van 16 oktober 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), heeft gepreciseerd, volgt hieruit dat een vennootschap slechts kan worden beschouwd als een vennootschap die een vaste inrichting bezit in de lidstaat waar de betrokken diensten voor haar worden verricht, indien zij beschikt over een structuur die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en die geschikt is om de betrokken diensten af te nemen en te gebruiken voor haar bedrijfsuitoefening.

32 Voorts is het zo dat de vraag of er sprake is van een vaste inrichting in de zin van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn niet dient te worden beantwoord vanuit het perspectief van de belastingplichtige dienstverrichter, maar vanuit het perspectief van de belastingplichtige ontvanger van de diensten (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punt 30).

33 Derhalve moet worden uitgemaakt of een belastingplichtige dienstontvanger, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, kan worden geacht op een voldoende duurzame en geschikte wijze te beschikken over personeel en technische middelen in de lidstaat waar de diensten worden verricht en, in voorkomend geval, of deze middelen hem daadwerkelijk in staat stellen om deze diensten af te nemen en ter plaatse te gebruiken.

34 In het bijzonder vraagt de verwijzende rechter zich af wat in dit verband het belang is van het feit dat, ten eerste, de dienstverrichter en de dienstontvanger juridisch gescheiden entiteiten zijn maar deel uitmaken van hetzelfde concern, ten tweede, het betrokken personeel en de betrokken technische middelen aan de dienstverrichter toebehoren, en ten derde, degene die zich er contractueel toe verbindt zijn uitrusting en personeel uitsluitend te gebruiken om diensten – in dit geval loonwerk – te verrichten en overeenkomstig deze exclusieve verbintenis een reeks bijkomende of aanvullende diensten met betrekking tot deze eerste diensten te verrichten, door

met name bijstand te verlenen, bijdraagt tot de verwezenlijking van de economische activiteit van de dienstontvanger, welke activiteit aanleiding geeft tot belastbare goederenleveringen in de lidstaat waarin zijn eventuele vaste inrichting zich bevindt.

35 Aangaande, ten eerste, de geschikte structuur – wat personeel en technische middelen betreft – van een vaste inrichting heeft het Hof geoordeeld dat een structuur die tot uiting komt in het beschikken van dergelijke middelen niet slechts tijdelijk kan bestaan. Hoewel een belastingplichtige niet over zijn eigen personeel en technische middelen in een andere lidstaat moet beschikken, moet hij wel over dit personeel en die technische middelen kunnen beschikken alsof het zijn eigen personeel en middelen waren, bijvoorbeeld op basis van dienstverlenings- of huurovereenkomsten die dit personeel en deze middelen ter beschikking van de belastingplichtige stellen en die niet op korte termijn kunnen worden opgezegd (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punten 37 en 41).

36 Met betrekking tot de omstandigheid dat de dienstverrichter en de dienstontvanger met elkaar verbonden zijn en met name dat de vennootschappen in het hoofdgeding deel uitmaken van hetzelfde concern terwijl zij juridisch gescheiden entiteiten zijn, zij eraan herinnerd dat het Hof heeft geoordeeld dat de kwalificatie als „vaste inrichting” dient te worden beoordeeld aan de hand van de economische en commerciële realiteit en niet enkel kan afhangen van het juridische statuut van de betrokken entiteit, en dat het feit dat een vennootschap een dochteronderneming heeft in een lidstaat, op zich niet betekent dat zij daar ook een vaste inrichting heeft (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punten 38 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Met betrekking tot de omstandigheid dat de belastingplichtige dienstverrichter zich er contractueel toe verbindt zijn uitrusting en personeel uitsluitend te gebruiken om de betrokken diensten te verrichten, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat een rechtspersoon wordt geacht het personeel en de technische middelen waarover hij beschikt voor zijn eigen behoeften te gebruiken, ook al heeft hij slechts één klant. Alleen wanneer de vennootschap die afnemer is op grond van de toepasselijke contractuele bepalingen over de middelen beschikt alsof het haar eigen middelen waren, kan zij in de lidstaat van vestiging van haar dienstverrichter worden geacht te beschikken over een structuur die, wat personeel en technische middelen betreft, voldoende duurzaam en geschikt is (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punt 48).

38 Het feit dat, in het hoofdgeding, het personeel en de technische middelen niet aan Cabot Switzerland maar aan Cabot Plastics toebehoren, sluit dus als zodanig niet uit dat Cabot Switzerland over een vaste inrichting in België beschikt, mits deze vennootschap daar onmiddellijk en duurzaam toegang heeft tot deze middelen alsof het haar eigen middelen waren. In dit verband kan met name rekening worden gehouden met de omstandigheden, zonder dat zij doorslaggevend zijn, dat – zoals uit het aan het Hof voorgelegde dossier blijkt – Cabot Plastics zich ertoe verbonden heeft haar eigen uitrusting uitsluitend te gebruiken voor de vervaardiging van de in de overeenkomst met Cabot Switzerland bedoelde producten, deze overeenkomst sinds 2012 geldt en deze diensten nagenoeg de volledige omzet van Cabot Plastics uitmaken.

39 Zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen aangeeft, behoudt de verrichter van de betrokken diensten evenwel de verantwoordelijkheid over zijn eigen middelen en verricht hij deze diensten op eigen risico, zodat de dienstverleningsovereenkomst, ook al is die exclusief, op zich niet tot gevolg heeft dat de middelen van deze dienstverrichter die van zijn afnemer worden.

40 Aangaande, ten tweede, het – tevens in artikel 11 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bepaalde – criterium dat het personeel en de technische middelen van een vaste inrichting haar in

staat moeten stellen om diensten af te nemen en deze diensten ter plaatse te gebruiken voor haar eigen behoeften, moet om te beginnen een onderscheid worden gemaakt tussen de loonwerkdiensten die Cabot Plastics ten behoeve van Cabot Switzerland verricht, en de uit dit loonwerk voortkomende goederen die Cabot Switzerland verkoopt. Deze diensten en verkopen vormen immers afzonderlijke handelingen waarop verschillende btw-regelingen van toepassing zijn (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bijgevolg dient ter vaststelling van de plaats waar Cabot Switzerland deze diensten afneemt, de plaats te worden bepaald waar het personeel en de technische middelen die deze vennootschap daarvoor gebruikt, zich bevinden en niet de plaats waar de middelen die zij voor haar verkoopactiviteiten gebruikt, zich bevinden.

41 Vervolgens blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat dezelfde middelen niet kunnen worden gebruikt om dezelfde diensten tegelijkertijd te verrichten en af te nemen (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punt 54). In casu blijkt, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, uit het aan het Hof overgelegde dossier niet dat er een onderscheid kan worden gemaakt tussen de middelen die door Cabot Plastics worden gebruikt voor de verrichting van haar loonwerkdiensten en de middelen die volgens de belastingadministratie door Cabot Switzerland worden gebruikt om deze diensten in België af te nemen en wel binnen haar beweerde vaste inrichting, die volgens deze administratie overigens slechts bestaat uit middelen die aan Cabot Plastics toebehoren.

42 De verwijzende rechter vraagt zich verder af wat het belang is, ter bepaling van de plaats van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde loonwerkdiensten, van de omstandigheid dat de dienstverrichter, eveneens overeenkomstig de exclusieve overeenkomst met de afnemer van deze diensten, bovenop het loonwerk een reeks diensten verricht, die deze rechter als „bijkomende” of „aanvullende” diensten aanmerkt, namelijk het voorraadbeheer van de grondstoffen, het opmaken van de inventaris aan het einde van het jaar, de kwaliteitscontrole, het voorraadbeheer van de afgewerkte producten en de voorbereiding van bestellingen voor verzending. De verwijzende rechter wijst erop dat Cabot Plastics aan Cabot Switzerland logistieke bijstand verleent en aldus bijdraagt tot de verwezenlijking van haar economische activiteit, hetgeen met name aanleiding geeft tot belastbare goederenleveringen in België, waar zich volgens de belastingadministratie de vaste inrichting van Cabot Switzerland bevindt.

43 Zoals blijkt uit punt 40 van het onderhavige arrest, dient aangaande de vraag of een belastingplichtige ontvanger van diensten deze diensten afneemt binnen zijn vaste inrichting, een onderscheid te worden gemaakt tussen de verrichting van deze diensten en de geschiktheid van de belastingplichtige dienstontvanger om deze diensten binnen een dergelijke inrichting af te nemen enerzijds, en de handelingen die deze belastingplichtige zelf verricht in het kader van zijn economische activiteit, zoals in casu de verkoop van loonwerkgoederen, anderzijds. Het feit dat de dienstverrichter ten behoeve van de dienstontvanger ook de voorgenoemde bijkomende diensten verricht, hetgeen aldus de verwezenlijking van de economische activiteit van deze dienstontvanger vergemakkelijkt, zoals de verkoop van loonwerkgoederen, heeft geen invloed op de vraag of deze dienstontvanger over een vaste inrichting beschikt.

44 Verder blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de omstandigheid dat de economische activiteiten van vennootschappen die door een dienstverleningsovereenkomst onderling verbonden zijn, een economisch geheel vormen en dat hun resultaten vooral ten goede komen van consumenten in de lidstaat waar de dienstverrichter zijn zetel heeft, niet relevant is ter bepaling of deze dienstverrichter een vaste inrichting in deze lidstaat heeft (zie in die zin arrest van 16 oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 64). Het Hof heeft ook geoordeeld dat een vaste plaats die enkel wordt gebruikt om voorbereidende of ondersteunende activiteiten ten opzichte van de economische activiteit van de betrokken dienstverrichter te verrichten, geen

vaste inrichting is (arrest van 28 juni 2007, Planzer, C-73/06, EU:C:2007:397, punt 56).

45 Gelet op het voorgaande en onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde loonwerkdiensten door Cabot Switzerland worden afgenomen en gebruikt voor de verwezenlijking van haar economische activiteit bestaande in de verkoop van de uit deze diensten voortkomende goederen in Zwitserland, aangezien deze vennootschap in België niet over een daartoe geschikte structuur beschikt.

46 Gelet op al het voorgaande moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 11 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige dienstontvanger wiens zetel van de bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie is gevestigd, niet over een vaste inrichting beschikt in de lidstaat waar de – juridisch van deze dienstontvanger gescheiden – verrichter van de betrokken diensten is gevestigd indien hij aldaar niet beschikt over een, wat personeel en technische middelen betreft, geschikte structuur die deze vaste inrichting kan vormen, ook al verricht de belastingplichtige dienstverrichter, ter uitvoering van een exclusieve contractuele verbintenis, ten behoeve van die belastingplichtige dienstontvanger loonwerkdiensten alsmede een reeks bijkomende of aanvullende diensten die bijdragen tot de verwezenlijking van de economische activiteit van de belastingplichtige dienstontvanger in deze lidstaat.

Kosten

47 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 (Tiende kamer) verklaart voor recht:

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, en artikel 11 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112

moeten aldus worden uitgelegd dat

een belastingplichtige dienstontvanger wiens zetel van de bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie is gevestigd, niet over een vaste inrichting beschikt in de lidstaat waar de – juridisch van deze dienstontvanger gescheiden – verrichter van de betrokken diensten is gevestigd indien hij aldaar niet beschikt over een, wat personeel en technische middelen betreft, geschikte structuur die deze vaste inrichting kan vormen, ook al verricht de belastingplichtige dienstverrichter, ter uitvoering van een exclusieve contractuele verbintenis, ten behoeve van die belastingplichtige dienstontvanger loonwerkdiensten alsmede een reeks bijkomende of aanvullende diensten die bijdragen tot de verwezenlijking van de economische activiteit van de belastingplichtige dienstontvanger in deze lidstaat.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.