CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 15 mei 2014[1]

**Zaak C-605/12**

**Welmory sp z o.o.**
**tegen**
**Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku**

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Belasting over de toegevoegde waarde — Artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG in de versie van richtlijn 2008/8/EG — Begrip ‚vaste inrichting' van de afnemer van de dienst"

1. Opnieuw heeft een verzoek om een prejudiciële beslissing inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") betrekking op de plaats waar een dienst als verricht is te beschouwen. Dit is niet verwonderlijk, aangezien het geschil over de plaats van een dienst ook altijd een geschil is over de vraag welke lidstaat heffingsbevoegd is.

2. In het onderliggende geval is de heffingsbevoegdheid omstreden, en het gaat dan ook om een vrij gecompliceerd te noemen bedrijfsmodel op het gebied van de internethandel. Dit bedrijfsmodel wordt in Polen toegepast door een Poolse vennootschap samen met een Cypriotische vennootschap. Daarbij is de vraag in het hoofdgeding of de *Cypriotische* vennootschap in Polen een vaste inrichting drijft voor de toepassing van de btw. Hiervan hangt namelijk af of over bepaalde diensten van de *Poolse* vennootschap in Polen dan wel in Cyprus btw moet worden geheven.

3. Het Hof heeft in enkele gevallen al beslist wanneer een belastingplichtige een vaste inrichting drijft in een andere lidstaat dan waar hij zijn zetel heeft.[2] De internethandel is tot op heden echter nog niet in de rechtspraak aan de orde geweest. Daarenboven moet in de onderhavige zaak voor het eerst sinds de hervorming van de plaatsbepalingen bij richtlijn 2008/8/EG[3] een antwoord worden gegeven op de vraag onder welke omstandigheden een dienst *aan* en niet *door* een vaste inrichting van een belastingplichtige wordt geleverd.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Zie met betrekking tot de plaats van een dienst de arresten Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206) en Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB L 44, blz. 11).

## I – **Toepasselijke bepalingen**

4. De heffing van btw in de Unie wordt geregeld door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[4] (hierna: „btw-richtlijn"). De artikelen 43 en volgende bevatten bepalingen inzake de plaats van een dienst. Aan de hand van deze plaats wordt bepaald in welke lidstaat de btw over een dienst wordt geheven.

5. Deze bepalingen zijn met ingang van 2009 grondig gewijzigd bij richtlijn 2008/8. De eerste zin van punt 3 van de considerans van deze richtlijn luidt als volgt:

„Alle diensten moeten in beginsel worden belast op de plaats waar zij werkelijk worden verbruikt."

6. Derhalve bevat artikel 44 van de btw-richtlijn thans de volgende basisregel om de plaats van een dienst te bepalen voor diensten waarbij de *afnemer* een belastingplichtige is:

„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. [...]"

7. De btw is overeenkomstig artikel 193 van de btw-richtlijn in beginsel verschuldigd door „de belastingplichtige die [...] een belastbare dienst verricht". Van deze basisregel wordt echter afgeweken in artikel 196 van de btw-richtlijn in de versie van richtlijn 2008/8, indien de plaats van de dienst wordt bepaald aan de hand van het hierboven aangehaalde artikel 44:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige [...] die een dienst afneemt als bedoeld in artikel 44, wanneer de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht."

8. Artikel 44 van de btw-richtlijn is in het Poolse recht omgezet bij artikel 28b van de Ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004.

## II – **Hoofdgeding**

9. Het hoofdgeding betreft de door de Poolse vennootschap Welmory sp z.o.o. (hierna: Welmory) verschuldigde btw voor de maanden januari tot en met april 2010.

10. Welmory had met een Cypriotische vennootschap, Welmory Limited, een samenwerkingsovereenkomst gesloten. Volgens deze overeenkomst moest de Cypriotische vennootschap een website in het Pools beheren, waarop veilingen werden georganiseerd. Welmory moest op deze website voor eigen rekening producten ter veiling aanbieden en verkopen.

11. De klanten konden echter alleen ter veiling op deze producten bieden indien zij eerst biedcredits hadden gekocht van de Cypriotische vennootschap. Dit bedrijfsmodel leidde er uiteindelijk toe dat de verkoop van een product in tweeërlei opzicht omzet creëerde. Ten eerste inde Welmory de verkoopprijs, die echter regelmatig onder de marktwaarde van het product lag, en ten tweede verkreeg de Cypriotische vennootschap inkomsten uit de verkoop van biedcredits.

4 — PB L 347, blz. 1.

12. Voor het beheer van de website maakte de Cypriotische vennootschap gebruik van werknemers die zij niet in dienst had, en van de technische middelen van Welmory. In april 2010 verkreeg de Cypriotische vennootschap bovendien aandelen in Welmory.

13. Welmory ontving op basis van de samenwerkingsovereenkomst een vergoeding van de Cypriotische vennootschap voor de dienst van de verkoop van de producten en de daarmee samenhangende diensten, zoals advertenties. Welmory droeg hierover geen btw af, omdat naar haar mening de afnemer van de diensten, de Cypriotische vennootschap, de btw moest betalen op de plaats van haar zetel in Cyprus.

14. De Poolse belastingdienst is echter van mening dat de diensten van Welmory in Polen zijn belast. De Cypriotische vennootschap zou in Polen namelijk hebben beschikt over een vaste inrichting, waarvoor de diensten zijn verricht.

## III – **Procesverloop voor het Hof**

15. De Naczelny Sąd Administracyjny, waar het geding thans aanhangig is, heeft het Hof krachtens artikel 267, lid 3, VWEU de volgende prejudiciële vraag gesteld:

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

16. In de procedure voor het Hof hebben Welmory, de Republiek Cyprus, de Republiek Polen, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, alsmede de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Naast bovengenoemden heeft ook de verweerder in het hoofdgeding, de directeur van de financiële kamer van Danzig, tijdens de mondelinge behandeling opmerkingen gemaakt.

## IV – **Juridische beoordeling**

17. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in een situatie als in het hoofdgeding, ervan moet worden uitgegaan dat diensten zijn verricht aan een vaste inrichting van de belastingplichtige in de zin van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn.

18. De situatie van het hoofdgeding wordt in het bijzonder gekenmerkt door het feit dat de Cypriotische vennootschap voor het beheer van de website op basis van de samenwerkingsovereenkomst die zij met Welmory heeft gesloten, personeel en materiële middelen gebruikt, die niet aan haar toebehoren maar – ten minste ten dele – aan Welmory. Vormen het personeel en deze materiële middelen nu een vaste inrichting van de Cypriotische vennootschap, waaraan Welmory van haar kant diensten verricht op basis van de samenwerkingsovereenkomst?

19. Ik zal bij de beantwoording van deze vraag stapsgewijs te werk gaan. Eerst zal ik met een analyse van de regeling de basis leggen voor een uitlegging van het begrip vaste inrichting (sub A). Vervolgens wordt de rechtspraak tot nu toe over dit begrip in de oude bepalingen onderzocht (sub B), alsook de mogelijkheid deze om te zetten naar de hervormde bepalingen betreffende de plaats van de dienst (sub C). Na de aldus gedestilleerde normen te hebben toegepast op de situatie in het hoofdgeding (sub D), moet tot slot nog worden gewezen op een ander, mogelijk doorslaggevend aspect van de fiscale behandeling van het onderhavige geval (sub E).

A – *Regels ter bepaling van de plaats van een dienst*

20. Het antwoord op de vraag of de belastingplichtige afnemer van diensten – in dit geval de Cypriotische vennootschap – in het binnenland een vaste inrichting heeft, bepaalt ten eerste aan welke lidstaat de btw over deze diensten toevalt. De plaats waar de diensten moeten worden belast, wordt ingevolge artikel 44 van de btw-richtlijn namelijk bepaald door de plaats waar de belastingplichtige *afnemer* van de diensten zijn zetel of een vaste inrichting heeft. Indien in het hoofdgeding de Cypriotische vennootschap dus een vaste inrichting in Polen bezit, valt de btw toe aan de Republiek Polen, en in het andere geval aan de Republiek Cyprus, waar de Cypriotische vennootschap haar zetel heeft.

21. Ook is deze vraag van doorslaggevende betekenis voor de verplichtingen van een dienstverrichter zoals Welmory. De dienstverrichter is namelijk al dan niet verplicht btw af te dragen naargelang zijn belastingplichtige wederpartij al dan niet in het binnenland is gevestigd door middel van een vaste inrichting. Indien de Cypriotische vennootschap in het onderhavige geval geen vaste inrichting in Polen heeft, moet de Cypriotische vennootschap zelf ingevolge artikel 196 en artikel 44 van de btw-richtlijn in Cyprus belasting afdragen over de diensten. Heeft de Cypriotische vennootschap echter wel een vaste inrichting in Polen, moet daarentegen Welmory ingevolge artikel 193 van de btw-richtlijn de btw afdragen en wel in Polen.

22. Deze regeling is geïnspireerd door twee gedachten: de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten en het voorkomen van buitensporige administratieve lasten voor belastingplichtigen. Beide aspecten vereisen een bijzondere mate van rechtszekerheid in de vorm van voorspelbare objectieve criteria om te bepalen wat een vaste inrichting is in de zin van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn.

1. Verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten

23. De bepaling van de plaats van de dienst regelt de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten. Volgens punt 3 van de considerans van richtlijn 2008/8 moet de btw in beginsel toekomen aan de lidstaat waar de dienst wordt verbruikt. Dit zal vaak op de plaats van de afnemer ervan zijn. Artikel 44 van de btw-richtlijn kent de heffingsbevoegdheid derhalve toe aan de lidstaat van de afnemer van de dienst.

24. De regeling van artikel 44 van de btw-richtlijn die hier moet worden onderzocht, betreft enkel de *belastingplichtige* afnemer van een dienst, die in beginsel een aftrekrecht heeft. De belasting van een dergelijke dienst in een lidstaat is derhalve vaak enkel voorlopig, omdat de belastingplichtige afnemer van de dienst de btw die hij heeft moeten voldoen in het algemeen bij deze lidstaat kan terugvorderen via zijn recht op aftrek ingevolge de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn. Dus ook al moeten in het onderhavige geval de diensten van Welmory in Polen worden belast, de Cypriotische vennootschap kan als afnemer van deze diensten de overeenkomstige btw mogelijk terugkrijgen van de Republiek Polen.

25. Dit geldt echter niet in alle gevallen. Indien de afnemer van de dienst namelijk een activiteit uitoefent die geen aftrekrecht schept, of indien voor de concrete dienst een verbod van aftrek geldt, komt de btw die over de dienst moet worden voldaan blijvend toe aan de lidstaat waar de plaats van de dienst zich overeenkomstig artikel 44 van de btw-richtlijn bevindt.

26. Zoals met name Welmory en de Republiek Cyprus tijdens de mondelinge behandeling terecht hebben benadrukt, moet bij deze toewijzing van de heffingsbevoegdheid echter ook dubbele heffing worden voorkomen. Dit gevaar bestaat wanneer twee lidstaten van mening zijn dat een dienst op een bepaald moment bij hen wordt verbruikt. De uniforme bepaling van de plaats van een dienst voor de gehele Unie is echter juist bedoeld om de heffingsbevoegdheid duidelijk vast te leggen en derhalve

zowel dubbele heffing als geheel geen heffing te voorkomen.[5] Advocaat-generaal Jacobs heeft vanuit dit oogpunt al benadrukt dat de uitlegging van de bepalingen inzake de plaats van een dienst in ieder geval de rechtszekerheid moet waarborgen, teneinde bevoegdheidsconflicten tussen de lidstaten te voorkomen.[6] Derhalve zijn ook ter bepaling van een vaste inrichting in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn in de eerste plaats praktisch hanteerbare criteria vereist.[7]

2. Voorkomen van buitensporige administratieve lasten voor belastingplichtigen

27. In de regeling voor de bepaling van de plaats van een dienst moeten bovendien door de flexibele bepaling van de persoon van de belastingschuldige, buitensporige administratieve lasten voor de belastingplichtigen worden vermeden. Zo kan de btw krachtens de artikelen 193 en 196, in de gevallen van artikel 44 van de btw-richtlijn zijn verschuldigd door zowel de dienstverrichter als de belastingplichtige afnemer van een dienst.

28. De reden hiervoor is dat de dienstverrichter alleen belastingverplichtingen heeft te vervullen op de plaats waar hij is gevestigd. Daarom wordt in de gevallen waarin de afnemer van de dienst enkel in een andere lidstaat is gevestigd en derhalve daar de btw moet afdragen, de belastingschuld omgekeerd en de afnemer van de dienst dus de belastingschuldenaar. Daardoor wordt voorkomen dat een dienstverrichter zich in meerdere andere lidstaten moet laten registreren voor de btw en aangiften moet doen.[8]

29. Vanuit dit perspectief moet onverkort worden ingestemd met het betoog van Welmory, dat de dienstverrichter rechtszekerheid moet hebben over het al dan niet bestaan van een vaste inrichting van de afnemer van zijn dienst. Afhankelijk van het bestaan van een dergelijke vaste inrichting in het binnenland, is de dienstverrichter namelijk de ene keer wel belastingschuldige, de andere keer niet.

30. Om aan de vereisten van een functionerende interne markt te voldoen, kan op dit punt niet van de dienstverrichter worden gevergd dat hij een diepgaand onderzoek doet naar de afnemer van zijn dienst, of in onzekerheid verkeert over de vraag of hij al dan niet belastingschuldige is. De flexibele bepaling wie de belastingschuldige is, mag niet in tegenspraak komen met de doelstelling ervan en zelf een administratieve last voor de dienstverrichter worden. Ook om deze reden zijn objectieve en duidelijke criteria noodzakelijk aan de hand waarvan een dienstverrichter kan vaststellen of de afnemer van zijn dienst via een vaste inrichting in het binnenland is gevestigd.

B – *Rechtspraak tot op heden inzake het begrip vaste inrichting*

31. In de rechtspraak van het Hof is het begrip „vaste inrichting” tot nu toe vooral uitgelegd in het licht van artikel 9, lid 1, van 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[9] (hierna: „Zesde richtlijn”). Op basis van dit voorschrift werd vroeger in beginsel de plaats waar de dienst*verrichter* „de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht” beschouwd als plaats van de dienst.

5 — Zie op dit punt mijn conclusie RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punt 30 en de aldaar aangehaalde rechtspraak inzake artikel 9 van de Zesde richtlijn); zie in het bijzonder ten aanzien van de ontstaansgeschiedenis van artikel 44 van de btw-richtlijn, het gewijzigde voorstel van de Commissie van 20 juli 2005 voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005) 334 definitief, blz. 5 en 6.

6 — Zie conclusie Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, punten 29 en 30) inzake artikel 9 van de Zesde richtlijn.

7 — Zie in die zin arresten Hamann (51/88, EU:C:1989:132, punt 18) en Commissie/Frankrijk (C-429/97, EU:C:2001:54, punt 49).

8 — Zie in die zin het voorstel van de Commissie van 23 december 2003 voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2003) 822 definitief, punt 4.3.

9 — PB L 145, blz. 1.

32. Volgens vaste rechtspraak is de zetel van de bedrijfsuitoefening hier het voornaamste aanknopingspunt. Een andere vestigingsplaats hoeft alleen in aanmerking te worden genomen „ingeval de zetel niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan”. [10]

33. Van een „vaste inrichting” in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn is derhalve slechts sprake wanneer de inrichting van een belastingplichtige een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur bezit om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken. [11]

34. Vanuit dit gezichtspunt was het naar oordeel van het Hof in het autoleasebedrijf relevant dat een belastingplichtige op een bepaalde plaats over eigen personeel beschikte en dat daar overeenkomsten konden worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur konden worden genomen. [12]

35. Ook hebben verschillende partijen een beroep gedaan op het arrest DFDS. De uitspraak van het Hof in dit arrest kan aldus worden opgevat dat een vennootschap die weliswaar zelfstandig is maar volledig wordt beheerst door haar moedermaatschappij, kan worden beschouwd als vaste inrichting van de moedermaatschappij. [13] Voor het onderhavige geval zou dit in zoverre van belang zijn dat de Cypriotische vennootschap gedurende een gedeelte van het tijdvak dat in het hoofdgeding aan de orde is, enig aandeelhoudster was van Welmory.

36. In het arrest DFDS heeft het Hof echter enkel een uitlegging gegeven van de bijzondere regeling van het huidige artikel 307, lid 2, van de btw-richtlijn, die de lidstaat aanwijst waar de enkele dienst ingevolge de bijzondere regeling voor reisbureaus moet worden belast. [14] Ofschoon het Hof in de motivering ook heeft verwezen naar de algemene regeling voor de bepaling van de plaats van een dienst [15], kan het arrest DFDS niet worden gegeneraliseerd, zoals het Hof onlangs in het arrest Daimler heeft vastgesteld. [16] Daarenboven is het in het belang van de rechtszekerheid van de persoon van de belastingschuldige, wanneer een zelfstandige rechtspersoon niet tegelijkertijd de vaste inrichting van een andere rechtspersoon kan zijn.

### C – *Toepassing van de rechtspraak tot nu toe op de nieuwe bepalingen betreffende de plaats van de dienst*

37. De verwijzende rechter heeft er terecht op gewezen dat de bovengenoemde beginselen uit de rechtspraak inzake artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn enkel betrekking hebben op de vraag wanneer de *verrichter* van een dienst een vaste inrichting heeft. In het onderhavige geval betreft het echter krachtens artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn de definitie van een vaste inrichting van de *afnemer* van een dienst. Het is derhalve de vraag of ook in het kader van de uitlegging van dit voorschrift een beroep kan worden gedaan op de rechtspraak inzake artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn.

10 — Arresten Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punt 17), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punt 16), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punt 15) en Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, punt 24).

11 — Arresten ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punt 16) en Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, punt 24); zie ook arrest E.ON Global Commodities (eerder E.On Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53, punt 46) inzake artikel 1 van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11) alsook arrest Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punt 54) inzake artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PB L 326, blz. 40).

12 — Zie ook arresten ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punt 15) en Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, punt 26).

13 — Arrest DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punt 26).

14 — Arrest DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, dictum).

15 — Arrest DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punt 17).

16 — Zie ook arrest Daimler (C-318/11 en C-319/11, EU:C:2012:666, punten 47-49).

38. De wetgever van de Unie heeft hierop een duidelijk antwoord gegeven. Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[17] (hierna: „btw-uitvoeringsverordening") verwijst bij de definitie van het begrip vaste inrichting in de zin van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn naar de rechtspraak van het Hof inzake artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn. Ingevolge artikel 11, lid 1, van de btw-uitvoeringsverordening is dit iedere inrichting „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 gebruiken".

39. Ofschoon deze bepaling blijkens artikel 65, lid 2, van de btw-uitvoeringsverordening nog niet gold voor het relevante tijdvak in het hoofdgeding, is deze definitie naar mijn mening niettemin in het onderhavige geval bepalend.

40. In dit verband is het van weinig belang dat artikel 11, lid 1, van de btw-uitvoeringsverordening is gebaseerd op een overeenstemmend richtsnoer van het krachtens artikel 398 van de btw-richtlijn ingestelde btw-comité, dat al was vastgesteld vóór het tijdvak dat relevant is voor het hoofdgeding.[18] Het is namelijk onduidelijk of dit richtsnoer al vóór dit tijdvak was bekendgemaakt.[19]

41. De definitie van artikel 11, lid 1, van de btw-uitvoeringsverordening bevat echter de beginselen die voor de uitlegging van artikel 44 van de btw-richtlijn in aanmerking moeten worden genomen.[20] Ten eerste wordt hierin namelijk rekening gehouden met het verbruik van de dienst, die de inrichting voor haar eigen behoefte moet kunnen afnemen en gebruiken. Ten tweede waarborgen zowel de omstandigheid dat de definitie van artikel 11, lid 1, van de btw-uitvoeringsverordening een herkenbare structuur vereist wat personeel en technische middelen betreft, alsmede de verwijzing van deze definitie naar de bekende rechtspraak van het Hof inzake het begrip vaste inrichting, de bijzondere mate van rechtszekerheid die noodzakelijk is ter bescherming van de belastingplichtigen alsook ter voorkoming van dubbele heffing en geheel geen heffing.

42. Daarenboven sluit de definitie van artikel 11, lid 1, van de btw-uitvoeringsverordening ook in zoverre aan bij de thans gewijzigde plaats van de belasting van een dienst, dat het niet meer van belang is of de betrokken vestiging in staat is zelf een dienst te *verrichten*, maar of zij diensten voor haar eigen behoeften *gebruikt*.

43. De vraag of daarenboven voor een vaste inrichting in de zin van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn is vereist dat zij niet enkel diensten kan gebruiken maar ook zelf belastbare diensten kan verrichten, zoals in het kader van de mondelinge behandeling door zowel de directeur van de financiële kamer als de Commissie is benadrukt, hoeft in het onderhavige geval niet te worden beantwoord. Ingeval de Cypriotische vennootschap in Polen een vaste inrichting drijft, zou deze namelijk ook diensten verrichten in de vorm van het beheer van de veilingwebsite, waartoe zij krachtens de samenwerkingsovereenkomst jegens Welmory is verplicht. Voorts kan vanuit feitelijk oogpunt worden betwijfeld of niet iedere structuur die dankzij haar eigen personeel en technische middelen in staat is diensten voor haar eigen behoefte te gebruiken, niet al ten minste de *mogelijkheid* heeft, zelf diensten te verrichten. Vanuit juridisch oogpunt is het daarenboven de vraag of het door beide partijen aangevoerde standpunt verenigbaar is met artikel 43, punt 2, van de btw-richtlijn. Volgens deze bepaling is artikel 44, tweede volzin, in bepaalde gevallen ook van toepassing indien de afnemer van een dienst niet belastingplichtig is.

17 — PB L 77, blz. 1.

18 — Richtsnoeren van de 88ste zitting van het btw-comité van 13-14 juli 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, blz. 2, te vinden op de webpagina van de Commissie http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee.

19 — Zie ook over de betekenis van bekendgemaakte richtsnoeren van het btw-comité inzake de uitlegging van de btw-richtlijn, mijn conclusie RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punten 47-50).

20 — Zie de punten 20 e.v. van deze conclusie.

44. Tot slot moet mijns inziens op grond van de rechtszekerheid ook de voorrang die in de vaste rechtspraak van het Hof wordt gegeven aan de zetel van de bedrijfsuitoefening [21], worden toegepast op de uitvoering van artikel 44 van de btw-richtlijn. Het dient de rechtszekerheid wanneer bij twijfel de zetel van de afnemer als aanknopingspunt voor de plaats van de dienst wordt genomen. Dit is een criterium dat meestal eenvoudiger is te verifiëren dan het drijven van een vaste inrichting. Deze voorrang is ook in overeenstemming met de in de bewoordingen van artikel 44 van de btw-richtlijn tot uitdrukking gekomen verhouding tussen de basisregels van de eerste volzin, die de zetel van de bedrijfsuitoefening in aanmerking neemt, en de uitzondering van de tweede volzin, die betrekking heeft op de vaste inrichting.

D – *Toepassing op de situatie van het hoofdgeding*

45. In een situatie als in het hoofdgeding kan er derhalve alleen van worden uitgegaan dat de Cypriotische vennootschap een vaste inrichting heeft, wanneer zij daar een inrichting drijft 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 gebruiken. In geval van twijfel kan niet van het bestaan van een vaste inrichting worden uitgegaan, zodat ingevolge artikel 44, eerste volzin, van de btw-richtlijn de zetel van de Cypriotische vennootschap als plaats van de dienst moet worden beschouwd.

46. Allereerst staat buiten kijf dat dit uiteindelijk moet worden vastgesteld door de verwijzende rechter op basis van de feiten waartoe alleen hij volledig toegang heeft. Dit geldt met name met het oog op de omstandigheid dat de partijen in de procedure voor het Hof het niet over alle feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding eens konden worden.

47. Bij deze vaststelling moet de verwijzende rechter echter in het licht van de bijzondere omstandigheden van het hoofdgeding rekening houden met het volgende.

48. Ten eerste is voor het aannemen van het bestaan van een vaste inrichting niet vereist dat de belastingplichtige daar beschikt over personeel dat hij zelf in dienst heeft en over technische middelen die zijn eigendom zijn.

49. Advocaat-generaal Poiares Maduro heeft reeds uiteengezet dat het zou leiden tot onaanvaardbare resultaten om een inrichting alleen dan als vast te kwalificeren wanneer het ingezette personeel in dienst is van de belastingplichtige. [22] Het zou ook uitnodigen tot misbruik wanneer een belastingplichtige de belasting van diensten van de ene lidstaat naar de andere zou kunnen verplaatsen, alleen al door via verschillende dienstverleners in zijn personeelsbehoefte te voorzien. In die zin mag de verwijzing van het Hof naar het ontbreken van eigen personeel in verband met de vaststelling van een vaste inrichting in het autoleasebedrijf [23] niet worden gegeneraliseerd.

50. Aangezien een vergelijkbare regel geldt voor de technische middelen, is derhalve een vaste inrichting van de Cypriotische vennootschap in Polen in het onderhavige geval niet reeds uitgesloten door het loutere feit dat zij gebruikmaakt van de technische middelen van Welmory en van personeel dat zij niet zelf in dienst heeft.

51. Dit betekent echter niet dat Welmory tegelijkertijd dienstverrichter en – in de vorm van een vaste inrichting van de Cypriotische vennootschap – afnemer van de dienst zou zijn, zoals met name Welmory zelf vreest. Ook al zijn voor een vaste inrichting niet per se eigen personeel en eigen technische middelen vereist, moet de belastingplichtige – vanwege de eis van voldoende

21 — Zie boven, punt 32.

22 — Conclusie RAL (Channel Islands) e.a. (C-452/03, EU:C:2005:65, punt 52).

23 — Zie hierboven, punt 34.

duurzaamheid van de inrichting – wel in een vergelijkbare mate kunnen beschikken over het personeel en de technische middelen. Derhalve dienen er met name dienstverlenings- of huurovereenkomsten te zijn op basis waarvan het personeel en de technische middelen ter beschikking worden gesteld van de belastingplichtige als waren het zijn eigen, die derhalve ook niet op korte termijn kunnen worden opgezegd.

52. Met andere woorden: een belastingplichtige kan niet *als zodanig* een vaste inrichting van een andere belastingplichtige zijn. Dit sluit echter niet uit dat een belastingplichtige vergaand en duurzaam toegang heeft tot het personeel en de technische middelen van een andere belastingplichtige, die tegelijkertijd in een ander opzicht ook dienstverrichter kan zijn voor de daardoor gevormde vaste inrichting.

53. Zijn het personeel en de technische middelen van de dienstverrichter en van de inrichting van de afnemer van een dienst echter vrijwel identiek, dan kan men zich afvragen of het hier eigenlijk wel een dienstverrichting aan een *andere* belastingplichtige betreft.

54. Ten tweede heeft het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland terecht erop gewezen dat het ook bepalend is *waar* de Cypriotische vennootschap een activiteit ontwikkelt en de diensten van gebruikt. Om „vast" te kunnen zijn in de zin van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn, moet de inrichting namelijk diensten kunnen gebruiken voor haar eigen behoeften.

55. Hiervoor zal de verwijzende rechter moeten nagaan welke zelfstandige activiteit de Cypriotische vennootschap eventueel uitoefent met het personeel en de technische middelen die zij in Polen tot haar beschikking heeft, en of de diensten van Welmory op basis van de samenwerkingsovereenkomst ook voor deze activiteit worden gebruikt.

56. De prejudiciële vraag moet derhalve aldus worden beantwoord dat onder vaste inrichting in de zin van artikel 44, tweede volzin, van richtlijn 2006/112/EG een inrichting is te verstaan 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. Eigen personeel en eigen technische middelen zijn hiervoor niet noodzakelijk, voor zover de externe middelen ter beschikking staan van de inrichting als waren het haar eigen middelen.

### E – *De verkoop van de biedcredits en de maatstaf van heffing van de verkoop van de producten*

57. Verschillende partijen hebben aangevoerd dat het eigenlijke probleem van het hoofdgeding niet de vraag is of de diensten door Welmory in het binnenland zijn verricht aan een vaste inrichting van de Cypriotische vennootschap, maar of de verkoop van de biedcredits door de Cypriotische vennootschap aan personen die bieden op de door Welmory aangeboden waren, in Cyprus dan wel in Polen moet worden belast. Economisch gezien hebben namelijk zowel Welmory als de Cypriotische vennootschap aan de verkoop van de producten verdiend.

58. Allereerst wil ik in het midden laten of de plaats van de verkoop van de biedcredits door de Cypriotische vennootschap door artikel 44 van de btw-richtlijn wordt bepaald dan wel of niet eerder de bepalingen van de artikelen 31 en volgende van de btw-richtlijn inzake de plaats van levering van goederen van toepassing zijn. Het lijkt namelijk niet uitgesloten dat de verkrijging van het recht een bod te doen voor de koop van een goed ingevolge de definitie van levering van goederen van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn moet worden beschouwd als onderdeel van „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken". Hiervan kan in ieder geval worden uitgegaan voor de biedcredits die zijn gekocht door de persoon aan wie het goed uiteindelijk in de veiling is gegund. Deze vraag betreft echter de belasting van de Cypriotische vennootschap, die geen onderwerp is in het hoofdgeding.

59. In samenhang met de in het hoofdgeding betwiste belasting van Welmory speelt echter nog een verdere vraag.

60. De Republiek Polen heeft er terecht op gewezen dat de maatstaf van heffing van de producten die Welmory in het kader van de veilingen heeft verkocht, in het hoofdgeding mogelijkerwijze niet juist is bepaald. Deze maatstaf van heffing zou namelijk ingevolge artikel 73 van de btw-richtlijn uit twee delen kunnen bestaan: de betalingen van de kopers, alsmede de vergoedingen die de Cypriotische vennootschap aan Welmory betaalt om producten op de website te verkopen.

61. Het gevolg zou zijn dat in het onderhavige geval – ten minste gedeeltelijk – helemaal geen diensten van Welmory aan de Cypriotische vennootschap, maar enkel leveringen van goederen aan de klanten van Welmory moeten worden belast, echter met een verhoogde maatstaf van heffing. Voor deze leveringen wordt de plaats niet bepaald aan de hand van artikel 44, maar van de artikelen 31 en volgende van de btw-richtlijn.

62. Krachtens artikel 73 van de btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing van de btw „alles wat de leverancier [...] voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt [...] van de zijde van de afnemer of van een derde". Aangezien de maatstaf van heffing volgens deze bepaling ook de betaling kan omvatten van een persoon die niet de afnemer van de dienst is[24], zouden de vergoedingen die Welmory in het kader van de samenwerkingsovereenkomst van de Cypriotische vennootschap heeft ontvangen voor de dienst van de verkoop van de producten, de tegenprestatie van een derde voor de verkoop zelf vormen.

63. Dit zou volgens vaste rechtspraak het geval zijn, indien een rechtstreeks verband bestaat tussen de levering van de goederen door Welmory aan haar klanten en de van de Cypriotische vennootschap ontvangen betalingen.[25] Hiervan zou in ieder geval moeten worden uitgegaan ingeval de hoogte van de vergoeding afhankelijk is van het aantal verkochte producten of de hoogte van de met deze producten behaalde omzet.

64. Indien een rechtstreeks verband wordt vastgesteld tussen de verkoop van de producten en de vergoedingen die door de Cypriotische vennootschap op grond van de samenwerkingsovereenkomst aan Welmory zijn betaald, dan moeten deze vergoedingen derhalve niet worden beschouwd als tegenprestatie voor diensten van Welmory aan de Cypriotische vennootschap, maar als tegenprestatie voor de levering van goederen aan de kopers van de op de veilingen aangeboden producten. Of dit het geval is, moet in voorkomend geval door de verwijzende rechter worden vastgesteld in het kader van het hoofdgeding.

## V – **Conclusie**

65. Derhalve geef ik in overweging de prejudiciële vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„Onder een vaste inrichting in de zin van artikel 44, tweede volzin, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in de versie van richtlijn 2008/8/EG, is een inrichting te verstaan die gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen

24 — Zie ook arrest Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 34).

25 — Zie ook arresten Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, punten 11 en 12), First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punt 30) en Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punt 33).

betreft – geschikte structuur om de voor eigen behoeften van deze inrichting verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken. Eigen personeel en eigen technische middelen zijn hiervoor niet vereist, voor zover de externe middelen ter beschikking staan van de inrichting als waren het haar eigen middelen."